

CAMERA DEI DEPUTATI N. 2628

DISEGNO DI LEGGE

PRESENTATO DAL MINISTRO DELLA GIUSTIZIA
(**NORDIO**)

DI CONCERTO CON IL MINISTRO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI
(**CALDERONE**)

E CON IL MINISTRO DELL'UNIVERSITÀ E DELLA RICERCA
(**BERNINI**)

Delega al Governo per la riforma della disciplina dell'ordinamento della professione di dottore commercialista e di esperto contabile

Presentato il 26 settembre 2025

ONOREVOLI DEPUTATI ! — Il presente disegno di legge contiene la delega legislativa per la riforma dell'ordinamento della professione di dottore commercialista e di esperto contabile.

I venti anni trascorsi dall'emanazione della precedente legge di delega (legge 24 febbraio 2005, n. 34) e i sedici anni di concreta applicazione dell'ordinamento professionale che vi ha dato attuazione (decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139) hanno fatto emergere i molteplici punti di forza della riforma ma anche numerosi aspetti critici. Considerati inoltre il mutato contesto sociale ed economico del Paese e

le nuove esigenze del mercato delle professioni, occorre affrontare questioni rilevanti per garantire la sostenibilità della professione e la sua futura evoluzione al fine di renderla più attuale e competitiva e in grado di attrarre i giovani, che negli ultimi anni si sono allontanati da essa.

Va anche osservato che la crisi pandemica si è rivelata un potente acceleratore di alcuni processi di cambiamento che interessano il mercato del lavoro, tra cui la crisi del lavoro autonomo e, al suo interno, delle libere professioni. Secondo i dati dell'Istituto nazionale di statistica, infatti, dal 2018 al 2023, mentre l'occupazione totale è

aumentata del 2,7 per cento, il numero degli occupati indipendenti è diminuito del 4,3 per cento e quello dei liberi professionisti del 4,6 per cento, mentre il numero degli occupati dipendenti è aumentato del 4,8 per cento. In molti settori delle libere professioni, in particolare nell'ambito economico-giuridico cui afferisce la professione di dottore commercialista e di esperto contabile, i redditi medi reali, cioè al netto dell'inflazione, si sono ridotti drasticamente e i liberi professionisti hanno pagato uno dei prezzi più elevati della crisi economica.

Se un tempo, soprattutto sul finire degli anni novanta del secolo passato, si parlava prevalentemente del fenomeno della disoccupazione intellettuale con un numero eccessivo di laureati che ingrossava le fila delle libere professioni determinando in molti settori un sovraccarico, oggi, a distanza di un quarto di secolo, si parla con sempre maggiore insistenza di scarsa propensione dei giovani laureati verso la libera professione. Negli ultimi dieci anni, mentre il numero dei laureati è aumentato del 22 per cento, il numero dei candidati agli esami di Stato è diminuito del 45,2 per cento e quello degli abilitati del 42,3 per cento. A ciò si aggiunga che il declino demografico in atto da alcuni anni presenta scenari futuri molto preoccupanti i quali minacciano pesantemente gli equilibri previdenziali e assistenziali delle nostre economie e di quella italiana in particolare. Dal 2008 ad oggi, il numero dei commercialisti di età inferiore a 40 anni iscritti all'albo è diminuito del 32,3 per cento, mentre quello degli ultrasessantenni è aumentato del 64,3 per cento, anche a causa dell'innalzamento dell'età pensionabile. L'età media è passata da 47,4 a 52,5 anni. Inoltre, al di là del calo demografico, mentre i dati registrano un sensibile incremento del numero dei laureati in economia nell'ultimo decennio (+31,5 per cento), il numero di quelli che scelgono di svolgere il tirocinio professionale e successivamente di sostenere l'esame di Stato per l'accesso alla professione di dottore commercialista e di esperto contabile è diminuito in maniera

drastica, con una flessione del 63,5 per cento.

In questo contesto, il vigente ordinamento della professione, contenuto nel citato decreto legislativo n. 139 del 2005, pur se oggetto di specifici interventi di modifica (decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203; decreto legislativo 26 marzo 2010, n. 59; decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137), si presenta obsoleto e un intervento di riforma appare improcrastinabile.

Il presente disegno di legge di delega consta di tre articoli.

Nell'articolo 1 è conferita al Governo la delega per la riforma dell'ordinamento professionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, da realizzare con un decreto legislativo, da emanare entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della legge di delega, su proposta del Ministro della giustizia, di concerto, per i profili di competenza, attinenti all'attività universitaria e ai titoli abilitanti, con il Ministro dell'università e della ricerca nonché, per i profili di competenza riguardanti le disposizioni aventi impatto nelle materie previdenziale e assistenziale, con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. Sono altresì dettate le disposizioni che disciplinano il procedimento da osservare per l'emanazione dell'atto legislativo delegato e degli eventuali decreti integrativi e correttivi.

Nell'articolo 2 sono indicati i principi e criteri direttivi ai quali dovrà attenersi il Governo nell'attuazione della delega. In particolare, il legislatore delegato sarà chiamato a:

a) riorganizzare le attività che costituiscono oggetto della professione, anche al fine di riordinare le disposizioni vigenti, tenuto conto delle importanti pronunce giurisprudenziali degli ultimi anni (da ultimo Corte di cassazione, sezione II civile, ordinanza 7 febbraio 2024, n. 3495; Corte costituzionale, sentenza 19 giugno 2024, n. 144), con l'indicazione specifica delle attività riservate, ferme restando le competenze nei suddetti ambiti attribuite dalla normativa vigente ad altre professioni regolamentate o alle professioni non organiz-

zate ai sensi della legge 14 gennaio 2013, n. 4. Il legislatore delegato non sarà chiamato ad attribuire ai dottori commercialisti e agli esperti contabili nuove competenze professionali, bensì a censire le attività professionali già previste in altre disposizioni di legge (ove sia eventualmente prevista anche la riserva di attività) tenendo conto anche dei recenti interventi di riforma che hanno profondamente inciso sull'esercizio della professione (riforma della disciplina delle crisi d'impresa, « riforma Cartabia » per le funzioni giudiziarie, riforma fiscale, eccetera);

b) prevedere una disciplina organica in materia di esercizio della professione sia in forma associata sia in forma societaria, definendo le modalità di costituzione e di gestione nonché il funzionamento e i limiti dell'esercizio della professione in forma associata o societaria. Pur tenendo conto delle specificità della professione, il legislatore delegato sarà vincolato al rispetto dei principi fissati dall'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, e dagli articoli 4 e 4-bis della legge 31 dicembre 2012, n. 247, nonché delle disposizioni del codice civile. Gli interventi in materia di esercizio della professione in forma associata e societaria assumono particolare importanza in un mutato contesto economico-sociale, dove soprattutto l'evoluzione del sistema produttivo italiano e globale, la rivoluzione tecnologica in atto e i conseguenti processi di riorganizzazione aziendale richiedono una riorganizzazione dei processi produttivi della professione che sia capace di aumentarne l'efficienza e, contemporaneamente, di rafforzare i profili di competenza individuale, preservandone il carattere di professione intellettuale svolta a tutela dell'interesse pubblico. Una serie di studi compiuti dimostra come coloro che svolgono la professione in forma aggregata, proprio grazie alla possibilità di sfruttare meglio i vantaggi della specializzazione oltre che di una migliore organizzazione produttiva, riescano a realizzare risultati più elevati, in media, rispetto a chi la esercita in forma individuale. I dati reddituali dei commercialisti dimostrano, infatti, che i professionisti che esercitano la

propria attività professionale in forma aggregata dichiarano mediamente un reddito 2,4 volte superiore a quanti la esercitano in forma individuale;

c) riordinare la disciplina delle incompatibilità nell'esercizio della professione, prevedendo anche ipotesi di deroga temporanea in casi specifici;

d) dettare la disciplina del conferimento dell'incarico con particolare riguardo al profilo della determinazione del compenso, in coerenza con le disposizioni dettate dalla legge sull'equo compenso (legge 21 aprile 2023, n. 49), prevedendo che la pattuizione del compenso tra le parti del contratto d'opera professionale sia libera, ma comunque proporzionata alla quantità, alla qualità nonché al contenuto specifico e alle caratteristiche delle prestazioni professionali, e garantisca comunque un equo compenso, nonché prevedendo che siano stabiliti, con decreto ministeriale, su proposta del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, specifici parametri per la determinazione dei compensi per le prestazioni professionali, anche svolte in forma associata o societaria;

e) rivedere, nel rispetto dei principi e criteri direttivi di cui alle lettere e), i), l) e n) del comma 1 dell'articolo 2 qui illustrato, le regole per l'accesso alle cariche negli organi di governo dell'ordine professionale e per l'assunzione e la decadenza dalle cariche di consigliere nazionale e territoriale, prevedendo la riduzione dell'anzianità di iscrizione all'albo necessaria per l'assunzione delle cariche elettive, valorizzando le giovani generazioni, prevedendo che i regolamenti adottati dal Consiglio nazionale garantiscano la parità tra i sessi attraverso specifiche e apposite misure, quali le quote di genere, la doppia preferenza di genere o l'alternanza per sesso nella composizione della lista ovvero altre misure idonee, confermando la durata quadriennale del mandato e mantenendo il limite dello svolgimento di non più di due mandati consecutivi;

f) rivedere il sistema di voto del Consiglio nazionale e dei consigli degli or-

dini territoriali, nel rispetto dei principi e criteri direttivi di cui alle lettere *f)* e *g)* del comma 1 dell'articolo 2 qui illustrato, prevedendo il voto telematico a distanza, nel rispetto della segretezza e della libertà del voto e secondo forme che garantiscano l'uniformità delle procedure presso tutti gli ordini territoriali;

g) rivedere le dimensioni degli ordini territoriali, in relazione al numero degli iscritti, e rivedere la composizione dei consigli dei medesimi ordini, prevedendo il raggiungimento di una soglia minima di preferenze per l'elezione dei componenti della minoranza all'interno del consiglio dell'ordine;

h) mantenere l'attuale durata di quattro anni per il mandato del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, dei consigli degli ordini territoriali e degli altri organi nazionali e territoriali e mantenere il limite di non più di due mandati consecutivi, con razionalizzazione della relativa disciplina in relazione alle peculiarità del sistema elettorale del Consiglio nazionale e dei consigli degli ordini territoriali;

i) rivedere e razionalizzare la disciplina in materia di cause di incompatibilità e di sostituzione dei componenti del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consigli degli ordini territoriali;

l) aggiornare le competenze del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consigli degli ordini territoriali, in ragione dell'evoluzione della legislazione e dei conseguenti cambiamenti nella disciplina della professione;

m) rivedere e razionalizzare la disciplina delle cause di decadenza e di sospensione dalla carica di componente dei consigli degli ordini territoriali e di componente del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;

n) rivedere, razionalizzare e semplificare le disposizioni in materia disciplinare, con particolare riguardo alle regole

per il funzionamento dei consigli di disciplina territoriali, dei collegi di disciplina e del Consiglio di disciplina nazionale, ivi compreso lo svolgimento dei relativi procedimenti, nel rispetto dei principi generali fissati dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 7 agosto 2012, n. 137, dei principi di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa nonché del principio del contraddittorio;

o) prevedere la disciplina dei casi di cancellazione dall'albo professionale;

p) disciplinare, nei settori di cui alla lettera *a)*, le modalità di acquisizione del titolo di specializzazione da parte di tutti gli iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, in coerenza con quanto previsto dall'articolo 2, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 7 agosto 2012, n. 137 («La formazione di albi speciali, legittimanti specifici esercizi dell'attività professionale, fondati su specializzazioni ovvero titoli o esami ulteriori, è ammessa solo su previsione espressa di legge»). I relativi provvedimenti attuativi verranno adottati su proposta del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili; la previsione della proposta del massimo organo rappresentativo della professione valorizza il suo ruolo decisivo nell'avvio della procedura di normazione in materia di specializzazioni, nel rispetto dei principi di gerarchia delle fonti. Le specializzazioni professionali costituiscono uno strumento indispensabile per lo sviluppo della professione e per la sua capacità di rispondere con sempre maggiore competenza e qualificazione alle sfide di un mercato del lavoro in cui vieppiù si afferma la necessità di figure dotate di conoscenze specialistiche che interpretino nel miglior modo il ruolo di tutela dell'interesse pubblico attribuito al professionista;

q) al fine di ridurre i tempi per conseguire l'abilitazione all'esercizio della professione e incentivare le nuove generazioni all'esercizio della stessa, rivedere le modalità di svolgimento del tirocinio sia per i dottori commercialisti sia per gli esperti contabili, prevedendo la possibilità

di svolgere interamente il tirocinio durante il corso di studi universitari;

r) eventualmente introdurre la disciplina di eventuali forme collettive di assicurazione per la responsabilità civile derivante dall'esercizio dell'attività di dottore commercialista e di esperto contabile, uniformi per tutti gli iscritti all'Albo, con oneri a carico del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, al fine di accrescere la tutela della clientela, fermo rimanendo l'eventuale obbligo assicurativo individuale per la copertura dei rischi derivanti dall'esercizio di attività professionali, se non coperti dalla

polizza collettiva, e per l'adeguamento dei massimali all'attività concretamente svolta;

s) prevedere che la nuova disciplina dei procedimenti elettorali di cui alle lettere *e)*, *f)*, *g)* e *h)* del comma 1 dell'articolo 2 si applichi alle elezioni successive alla scadenza della consiliatura in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo delegato.

L'articolo 3 contiene le disposizioni finanziarie. Esso prevede, in particolare, che dall'adozione del decreto legislativo delegato non devono derivare oneri a carico della finanza pubblica.

RELAZIONE TECNICA

(Articolo 17, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196).

Con la presente proposta di legge si prevede di delegare il Governo ad adottare, entro dodici mesi dall'entrata in vigore della presente legge, un decreto legislativo con il quale s'intende riformare la disciplina dell'ordinamento della professione di dottore commercialista e di esperto contabile, per renderla conforme ai principi del diritto europeo e a quelli espressi dalla giurisprudenza della Corte costituzionale e dalle giurisdizioni superiori sia nazionali che sovranazionali.

L'intervento in esame è diretto a modificare il vigente quadro normativo.

Il provvedimento in esame è composto da **tre articoli**, dei quali verranno di seguito esaminate le singole disposizioni, con particolare riguardo a eventuali profili di carattere finanziario.

L'**articolo 1, comma 1** contiene l'oggetto e il procedimento della delega da parte del governo per il processo di riforma dell'ordinamento professionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili da realizzare mediante l'emanazione, di un decreto legislativo entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge.

Con i **commi 2 e 3** viene stabilito che tale decreto legislativo, che darà corso alla riforma della disciplina dell'ordinamento professionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili delegata con il presente intervento verrà adottato su proposta del Ministro della giustizia sentito il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. Il decreto è adottato, per i profili attinenti all'attività universitaria e ai titoli abilitanti, di concerto con il Ministro dell'università e della ricerca e, per le disposizioni aventi impatto nelle materie previdenziali e assistenziali, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali. Lo schema di decreto legislativo corredato di una relazione tecnica che dia conto della neutralità finanziaria del medesimo è trasmesso alle Camere per l'espressione del parere da parte delle Commissioni competenti per materia e per i profili finanziari. Il parere è reso entro il termine di trenta giorni dalla data di trasmissione, decorso il quale il decreto può essere comunque adottato.

Con il **comma 4** viene stabilito che il Governo può adottare con le medesime procedure dei commi 2 e 3, disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo emanato ai sensi del comma 1.

Le disposizioni in esame, di natura ordinamentale e procedurale, dettano i tempi e le modalità di attuazione della delega e non presentano riflessi di carattere finanziario.

Con l'**articolo 2** si prevede che il decreto attuativo della presente legge delega debba definire i principi ed i criteri direttivi ai quali il legislatore dovrà attenersi.

Al riguardo si segnalano le seguenti disposizioni:

- a) la riorganizzazione delle attività delle due professioni anche nell'ottica di un riordino delle disposizioni vigenti (quelle riservate da specifiche disposizioni e quelle che connotano tipicamente le professioni nell'ambito tributario, economico aziendale, finanziario e della crisi d'impresa, ferme restando le competenze attribuite dalla normativa vigente alle altre professioni regolamentate in tali ambiti);
- b) la previsione di rendere organica la disciplina in materia di esercizio della professione sia in forma associata che in forma societaria in relazione alle modalità di costituzione, gestione, funzionamento e limiti dell'esercizio di tale attività professionale;
- c) riordino della disciplina in materia di incompatibilità nell'esercizio delle predette professioni, con individuazione di specifiche cause di deroga temporanea;
- d) fermo restando quanto disposto dalla legge 21 aprile 2023 n. 49, recante «*Disposizioni in materia di equo compenso delle prestazioni professionali*», il decreto legislativo di cui all'articolo 1, comma 1 dovrà prevedere che la pattuizione del compenso tra le parti del contratto d'opera professionale sia libera, ma comunque proporzionata alla quantità, alla



- qualità nonché al contenuto specifico ed alle caratteristiche delle prestazioni professionali, e garantisca comunque un equo compenso, nonché prevedere che siano aggiornati, con decreto del Ministro della giustizia, su proposta del Consiglio nazionale, specifici parametri per la determinazione dei compensi per le prestazioni professionali, anche svolte in forma associata o societaria;
- e) il decreto legislativo di cui all'articolo 1, comma 1 dovrà ridefinire la disciplina in materia di accesso alle cariche elettive del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e esperti contabili e del Consiglio degli ordini territoriali mediante la previsione di disposizioni volte a ridurre l'anzianità di iscrizione all'albo per l'assunzione della singola carica elettiva, nonché a valorizzare l'equilibrio generazionale e prevedendo che i regolamenti dei Consigli nazionali garantiscano la parità di genere attraverso specifiche misure, quali le quote di genere, la doppia preferenza di genere, o l'alternanza di generi nella composizione della lista, o altre misure idonee;
 - f) la previsione, nei settori delle professioni in ambito tributario, economico aziendale, finanziario e della crisi d'impresa di una disciplina organica in materia di specializzazione per gli iscritti nelle Sezioni A e B dell'Albo, anche mediante l'adozione dei relativi provvedimenti attuativi su proposta del Consiglio nazionale;
 - g) la revisione della disciplina del tirocinio per l'iscrizione nelle Sezioni A e B dell'Albo e l'esercizio della professione di commercialista e di esperto contabile, prevedendone anche lo svolgimento interamente durante il corso di studi di universitari, al fine di ridurre i tempi per conseguire l'abilitazione all'esercizio della professione e incentivare le nuove generazioni all'esercizio della stessa;
 - h) l'eventuale introduzione della disciplina di possibili forme collettive assicurative per la responsabilità civile derivante dall'esercizio dell'attività di dottore commercialista e di esperto contabile in modo da renderle uniformi per tutti gli iscritti all'Albo e con oneri a carico del Consiglio nazionale, fermo restando la possibilità per ciascun iscritto di estendere individualmente l'assicurazione di responsabilità civile per i profili non coperti dalla polizza collettiva;
 - i) la previsione che la nuova disciplina dei procedimenti elettorali di cui alle lettere e), f), g) e h) debba essere applicata alle elezioni successive alla scadenza della consiliatura in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo delegato.

Il **comma 2** prevede che il decreto legislativo delegato, abroga espressamente tutte le disposizioni oggetto di riordino da parte della presente legge e quelle con esso incompatibili, nei limiti della disciplina concernente l'attività di dottore commercialista e di esperto contabile e reca le opportune disposizioni di coordinamento in relazione alle disposizioni non abrogate o non modificate, nonché le necessarie disposizioni transitorie e finali.

Le disposizioni sono tese a realizzare una disciplina più organica e più coerente con il mercato del lavoro e con il tessuto socioeconomico, nell'ottica di semplificare l'organizzazione delle attività relative alle citate professioni e di uniformare e razionalizzare aspetti procedurali fondamentali per lo svolgimento delle stesse. Dall'attuazione del presente provvedimento non deriveranno nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, in quanto alla stessa si provvederà con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente iscritte nel bilancio del Ministero della giustizia; al contempo alcune specifiche attività saranno poste a carico del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili o del professionista.

Con l'**articolo 3** vengono dettate le disposizioni finanziarie, prevedendo che i decreti legislativi di cui alla presente legge sono adottati senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica. Le



amministrazioni interessate provvedono agli adempimenti di rispettiva competenza con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.





*Ministero
dell'Economia e delle Finanze*

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

VERIFICA DELLA RELAZIONE TECNICA

La verifica della presente relazione tecnica, effettuata ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha avuto esito Positivo.

Il Ragioniere Generale dello Stato

Firmato digitalmente

19/09/2025

Daria Perrotta



ANALISI TECNICO-NORMATIVA

PARTE I. ASPETTI TECNICO-NORMATIVI DI DIRITTO INTERNO

1) Obiettivi e necessità dell'intervento normativo. Coerenza con il programma di Governo

Lo schema di disegno di legge in esame, che consta di **tre articoli**, contiene la delega legislativa al Governo ad adottare, entro dodici mesi dall'entrata in vigore della legge, un decreto legislativo con il quale si intende riformare la disciplina dell'ordinamento della professione di dottore commercialista e di esperto contabile, al fine di renderla conforme al diritto europeo e ai principi espressi dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale e dalle giurisdizioni superiori, sia nazionali che sovranazionali nonché al fine di razionalizzare, riordinare e semplificare la disciplina vigente.

L'obiettivo di fondo è la valorizzazione del ruolo e della funzione delle predette professionalità alla luce dei nuovi contesti sociali ed economici e delle nuove esigenze del mercato delle professioni, al fine di rendere tali professioni non solo più attuali e competitive, ma anche capaci di aumentare la propensione dei giovani laureati verso la libera professione.

In particolare, i venti anni trascorsi dall'emanazione della legge delega (legge 24 febbraio 2005, n. 34) e i sedici anni di concreta applicazione dell'ordinamento professionale che vi ha dato attuazione (decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139) hanno fatto emergere i molteplici punti di forza della riforma ma anche numerosi aspetti critici.

Inoltre, la stessa crisi pandemica si è rivelata un potente acceleratore di alcuni processi di cambiamento che interessano il mercato del lavoro, tra cui la crisi del lavoro autonomo e, in particolare, dei liberi professionisti. Secondo i dati Istat, in particolare, dal 2018 al 2023, mentre l'occupazione totale è aumentata del 2,7%, gli occupati indipendenti sono diminuiti del 4,3% e i liberi professionisti del 4,6%, mentre gli occupati dipendenti sono aumentati del 4,8%. In molti settori delle libere professioni, in particolare nell'ambito economico-giuridico cui afferisce la professione di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile, i redditi medi reali, cioè al netto dell'inflazione, si sono abbassati drasticamente e i liberi professionisti hanno pagato uno dei prezzi più elevati della crisi economica.

Inoltre, nell'attuale contesto storico e sociale, si registra una sempre più ridotta propensione dei giovani laureati verso la libera professione. Negli ultimi dieci anni, mentre i laureati sono aumentati del 22%, il numero di candidati agli esami di Stato è diminuito del 45,2% e gli abilitati sono diminuiti del 42,3%. Dal 2008 ad oggi, i Commercialisti under 40 iscritti all'albo sono diminuiti del 32,3%, mentre gli over 60 sono aumentati, anche per via dell'innalzamento dell'età pensionabile, del 64,3%. L'età media è passata da 47,4 a 52,5 anni. Inoltre, al di là del calo demografico, mentre i dati registrano un sensibile incremento del numero di laureati in economia nell'ultimo decennio

(+31,5%), quelli che scelgono di svolgere il tirocinio professionale e successivamente di sostenere l'Esame di Stato per l'accesso alla professione di dottore commercialista e di esperto contabile sono diminuiti in maniera drastica: -63,5%.

Alla luce di quanto sopra rappresentato, l'intervento in esame, coerente con il programma di Governo ed in linea e con gli obiettivi di efficientamento e innovazione di cui alle linee progettuali del PNRR, è diretto, pertanto, a modificare il vigente quadro normativo inerente all'ordinamento della professione, di cui al sopra citato decreto legislativo n. 139 del 2005, il quale, pur se oggetto di specifici interventi di modifica (decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203; decreto legislativo 26 marzo 2010, n. 59; decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137), deve ritenersi ormai obsoleto e non più rispondente alle dinamiche del mercato del lavoro.

2) Analisi del quadro normativo nazionale

Il quadro di riferimento normativo nel quale si inserisce l'intervento in esame è il seguente:

- Legge 24 febbraio 2005, n. 34 (*Delega al Governo per l'istituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili*);
- Decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139 (*Costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, a norma dell'articolo 2 della legge 24 febbraio 2005, n. 34*);
- Decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (*Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria convertito nella legge*) convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, **in materia di attribuzione della competenza all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie**;
- Articolo 55, decreto legislativo 26 marzo 2010, n. 59 (*Attuazione della direttiva 2006/123/CE relativa ai servizi nel mercato interno*), **che ha apportato modifiche al decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139 recante costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili**;
- Articoli 31, 31-bis e 31-terdecies, del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137 (*Ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese, giustizia e sicurezza, connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*) convertito con modificazioni dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, **in materia di elezioni degli organi territoriali e nazionali degli ordini professionali vigilati dal Ministero della giustizia**;
- Articolo 10, legge 12 novembre 2011, n. 183 (*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2012)*) **in materia di riforma degli ordini professionali e società tra professionisti**;
- Articoli 4 e 4-bis, legge 31 dicembre 2012, n. 247 (*Nuova disciplina dell'ordinamento della professione forense*) **in materia di associazioni tra avvocati e multidisciplinari e di esercizio della professione forense in forma societaria**;

- Legge 21 aprile 2023, n. 49 (*Disposizioni in materia di equo compenso delle prestazioni professionali in materia di liquidazione dei compensi dei professionisti iscritti agli ordini o ai collegi professionali*);
- Capo I e, in particolare, articolo 2, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 7 agosto 2012, n. 137 (*Regolamento recante riforma degli ordinamenti professionali, a norma dell'articolo 3, comma 5, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148*) **con riferimento ai principi generali inerenti agli ordinamenti professionali e, in particolare, alla formazione di albi speciali, legittimanti specifici esercizi dell'attività professionale, fondati su specializzazioni ovvero titoli o esami ulteriori.**

3) Incidenza delle norme proposte sulle leggi e i regolamenti vigenti

L'intervento normativo, **introduce *ex novo* disposizioni di delega** al fine di riformare la disciplina vigente concernente l'attività di dottore commercialista e di esperto contabile, di abrogare espressamente tutte le disposizioni oggetto di riordino da parte del presente schema di disegno di legge e quelle con esso incompatibili, nei limiti della disciplina, e di introdurre le opportune disposizioni di coordinamento in relazione alle disposizioni non abrogate o non modificate nonché le necessarie disposizioni transitorie e finali.

Con riferimento alle specifiche linee di intervento si rappresenta, nel dettaglio, quanto segue:

L'articolo 1 conferisce al Governo una delega legislativa, della durata di dodici mesi, per procedere alla riforma dell'ordinamento professionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili attraverso l'adozione di un decreto legislativo, da adottare su proposta del Ministro della giustizia di concerto, per i profili di competenza, attinenti all'attività universitaria e ai titoli abilitanti, con il Ministro dell'università e della ricerca nonché di concerto, per i profili di competenza e dunque per le disposizioni aventi una stretta rilevanza previdenziale e assistenziale, con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito, in entrambi i casi, il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

A tal fine sono dettate le disposizioni per il procedimento legislativo da seguire per l'emanazione degli atti delegati e degli eventuali successivi decreti integrativi e correttivi.

L'articolo 2 elenca, dettagliatamente, i principi e i criteri direttivi ai quali dovrà attenersi il legislatore delegato che dovrà:

- riorganizzare le attività oggetto della professione, anche al fine di riordinare le disposizioni vigenti, tenuto conto di rilevanti pronunce giurisprudenziali degli ultimi anni¹, indicando specificamente le

¹ Si vedano, da ultimo, **Corte di Cassazione, Sez. II civ., Ordinanza n. 3495 del 07/02/2024 (Rv. 670425-01)**. Contratto d'opera (nozione, caratteri, differenze dall'appalto, distinzioni) – professioni - intellettuali - esercizio - mancata iscrizione all'albo - Professione di esperto contabile - Condotte di tenuta della contabilità aziendale, redazione delle dichiarazioni fiscali ed effettuazione dei relativi pagamenti - Disciplina dettata dal d.lgs. n. 139 del 2005 - Mancata iscrizione all'albo - Conseguenze - Integrazione del reato di esercizio abusivo della professione – Condizioni). Secondo la Suprema Corte in tema di esercizio della professione di esperto contabile, ai fini dell'applicazione dell'art. 2231 c.c. - il quale, in combinato disposto con l'art. 1418 c.c., determina la nullità del contratto tra professionista e cliente quando il primo sia privo della prescritta iscrizione all'albo - va affermato che le condotte di tenuta della contabilità aziendale e di redazione delle dichiarazioni fiscali ed effettuazione dei relativi pagamenti integrano, nel vigore della disciplina dettata dal d.lgs. n. 139 del 2005, il reato di esercizio abusivo della suddetta professione, se svolte da persona

attività riservate, ferme restando, nei suddetti ambiti, le competenze attribuite dalla normativa vigente alle altre professioni regolamentate o dalla legge 14 gennaio 2013, n. 4 alle professioni **non** organizzate. Il legislatore delegato dovrà, sostanzialmente, censire le attività professionali già previste in altre disposizioni di legge alla luce dei recenti interventi di riforma che hanno profondamente inciso sull'esercizio della professione (riforma della crisi d'impresa, riforma Cartabia per le funzioni giudiziarie, riforma fiscale, etc.);

- prevedere una disciplina organica in materia di esercizio della professione sia in forma associata, che in forma societaria, al fine di definire le specifiche modalità di costituzione, gestione e funzionamento nonché i limiti dell'esercizio della professione nelle suddette forme.

Infatti, il mutato contesto economico-sociale, l'evoluzione del sistema produttivo italiano e globale, la rivoluzione tecnologica in atto e i conseguenti processi di riorganizzazione aziendale, richiedono una riorganizzazione dei processi produttivi della professione che siano capaci di aumentarne l'efficienza e, contemporaneamente, rafforzarne i profili di competenza individuali preservandone il carattere di professione intellettuale svolta a tutela dell'interesse pubblico. La professione in forma aggregata, grazie proprio alla possibilità di sfruttare meglio i vantaggi della specializzazione e di una migliore organizzazione produttiva, riesce a realizzare risultati più elevati in media rispetto a chi esercita in forma individuale;

- riordinare la disciplina delle incompatibilità nell'esercizio della professione, prevenendo anche ipotesi di deroga temporanea in casi specifici;

- definire la disciplina del conferimento dell'incarico con particolare riguardo al profilo della determinazione del compenso, in linea sia con le disposizioni dettate dalla legge 21 aprile 2023, n.

non iscritta al relativo albo professionale in modo continuativo, organizzato e retribuito, tale da creare, in assenza di indicazioni diverse, l'apparenza della prescritta iscrizione.

Corte Costituzionale 19 giugno 2024, n. 144. Decisione del 19/06/2024 (Pubblicazione in G.U. 24/07/2024 n. 30). Norme impugnate: Art. 35, c. 3°, del decreto legislativo 09/07/1997, n. 241.

Con ordinanza del 31 gennaio 2024, iscritta al n. 23 reg. ord. 2024, il Consiglio di Stato, sezione settima, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 35, comma 3, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni), in riferimento agli artt. 3, 41 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione agli artt. 56 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e 16 della direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 12 dicembre 2006, relativa ai servizi nel mercato interno.

La disposizione è stata censurata nella parte in cui individua i soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità sulle dichiarazioni dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) nell'elenco di professionisti contenuto nelle sole lettere a) e b) del comma 3 dell'art. 3 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662), ossia «gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro» (lettera a) e «i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria» (lettera b), e non li individua anche «negli altri soggetti indicati dallo stesso comma 3 e, in particolare, in quelli di cui alla lett. e)», ossia «gli altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze».

Nella decisione, la Corte Costituzionale ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 35, comma 3, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni), sollevate, in riferimento agli artt. 3, 41 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione agli artt. 56 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e 16 della direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 dicembre 2006, relativa ai servizi nel mercato interno, dal Consiglio di Stato, sezione settima, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

49 (*Disposizioni in materia di equo compenso delle prestazioni professionali*) prevedendo che la pattuizione del compenso tra le parti del contratto d'opera professionale sia libera, ma in ogni caso proporzionata alla quantità, alla qualità nonché al contenuto specifico ed alle caratteristiche delle prestazioni professionali e garantisca comunque un equo compenso, nonché prevedendo che siano stabiliti, con decreto ministeriale, su proposta del Consiglio nazionale, specifici parametri per la determinazione dei compensi per le prestazioni professionali, anche svolte in forma associata o societaria;

- prevedere una serie di disposizioni relative al Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili e ai Consigli degli ordini territoriali in materia di accesso alle cariche elettive di tali Consigli valorizzando le giovani generazioni e prevedendo che i regolamenti dei Consigli nazionali garantiscano la parità di genere attraverso apposite misure, quali le quote di genere, la doppia preferenza di genere, o l'alternanza di generi nella composizione della lista, o altre misure idonee; disposizioni in materia di revisione delle modalità operative di svolgimento delle elezioni di tali organi in linea con l'obiettivo della transizione digitale (espressione del voto tramite modalità telematica); disposizioni in materia di revisione delle classi dimensionali degli ordini territoriali, in materia di durata del mandato dei Consigli degli ordini, del Consiglio nazionale e degli altri ordini territoriali e nazionali (durata del mandato di quattro anni e limite dello svolgimento di due mandati consecutivi); disposizioni in materia di revisione delle cause di incompatibilità e di sostituzione dei componenti degli stessi nonché in materia di revisione della disciplina della decadenza e della sospensione dalla carica di componente di tali Consigli;

- aggiornare, razionalizzare e semplificare le disposizioni in materia disciplinare, con particolare riguardo alle regole per il funzionamento del Consiglio di disciplina territoriale, dei Collegi di disciplina e del Consiglio di disciplina nazionale, ivi compreso lo svolgimento dei relativi procedimenti, nel rispetto dei principi generali di cui al Capo I del DPR 7 agosto 2012, n. 137 (*Regolamento recante riforma degli ordinamenti professionali, a norma dell'articolo 3, comma 5, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148*), dei principi di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa nonché del principio del contraddittorio;

- definire, in particolare, la disciplina delle ipotesi di cancellazione dall'albo professionale;

- disciplinare in modo organico, nei settori indicati dall'articolo 2, comma 1, lettera a) dello schema di disegno di legge in esame, le modalità di acquisizione del titolo di specializzazione da parte di tutti gli iscritti all'Albo, in coerenza con quanto previsto dall'articolo 2, comma 2 del citato DPR n. 137 del 2012. I relativi provvedimenti attuativi verranno adottati su proposta del Consiglio nazionale, valorizzando, in tal modo, il ruolo decisivo del massimo organo rappresentativo della professione nell'avvio della procedura di normazione in materia di specializzazioni, nel rispetto dei principi di gerarchia delle fonti;

- revisionare le modalità di svolgimento del tirocinio sia dei dottori commercialisti che degli esperti contabili, al fine di ridurre i tempi per conseguire l'abilitazione all'esercizio della professione e incentivare le nuove generazioni all'esercizio della stessa, prevedendo la possibilità che il tirocinio possa essere svolto interamente durante il corso di studi universitari;

- eventualmente introdurre la disciplina di eventuali forme collettive di assicurazione per la responsabilità civile derivante dall'esercizio dell'attività di Dottore Commercialista e di Esperto Contabile in modo da renderli uniformi per tutti gli iscritti all'Albo con oneri a carico del Consiglio Nazionale, al fine di accrescere la tutela della clientela, fermo restando l'eventuale obbligo assicurativo individuale per la copertura dei rischi derivanti dall'esercizio di attività professionali, se

non coperti dalla polizza collettiva, e per l'adeguamento dei massimali all'attività concretamente svolta;

- dettare, con i decreti delegati che disciplineranno le nuove elezioni del Consiglio nazionale, una disciplina transitoria che preveda l'applicabilità di tali nuove disposizioni alle elezioni che si terranno per il rinnovo del Consiglio successivo alla data di entrata in vigore del decreto legislativo delegato, tenendo ferma dunque la naturale scadenza del medesimo organo in carica nello stesso momento.

4) Analisi della compatibilità dell'intervento con i principi costituzionali

L'intervento normativo è conforme alla disciplina costituzionale.

5) Analisi della compatibilità dell'intervento con le competenze e le funzioni delle Regioni ordinarie e a statuto speciale nonché degli enti locali

Il disegno di legge in esame non presenta aspetti di interferenza o di incompatibilità con le competenze costituzionali delle Regioni, incidendo su materia riservata alla competenza esclusiva dello Stato, ai sensi dell'art. 117, comma 2, lettera g) della Costituzione.

6) Verifica della compatibilità con i principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza sanciti dall'articolo 118, primo comma, della Costituzione.

Le disposizioni contenute nell'intervento normativo esaminato sono compatibili con i principi di cui all'articolo 118 della Costituzione, in quanto non prevedono né determinano, sia pure in via indiretta, nuovi o più onerosi adempimenti a carico degli enti locali.

7) Verifica dell'assenza di rilegificazioni e della piena utilizzazione delle possibilità di delegificazione e degli strumenti di semplificazione normativa

L'intervento normativo ha rango primario e non pone prospettive di delegificazione o ulteriori possibilità di semplificazione normativa.

8) Verifica dell'esistenza di progetti di legge vertenti su materia analoga all'esame del Parlamento e relativo stato dell'iter.

All'esame del Parlamento risultano attualmente esistenti i seguenti progetti di legge vertenti sulla medesima materia:

A.C. 1623 - 19^a Legislatura - On. Pino Bicchielli (NM(N-C-U-I)-M) - Modifica all'articolo 179-ter delle disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile e disposizioni transitorie, in materia di esonero dal pagamento della tassa sulle concessioni governative per l'iscrizione nell'elenco dei professionisti che provvedono alle operazioni di vendita nei procedimenti di esecuzione forzata, in favore degli avvocati, dei commercialisti e dei notai iscritti in albi, registri o elenchi speciali legittimanti specifici esercizi dell'attività professionale o funzioni (19 dicembre 2023: *Presentato alla Camera* - 7 maggio 2024: *Assegnato. Non ancora iniziato l'esame*);

A.C. 233 - 19^a Legislatura - On. Pietro Pittalis (FI-PPE) - Modifiche al decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139, concernenti la disciplina delle professioni di dottore commercialista e di esperto contabile e l'organizzazione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (13 ottobre 2022: *Presentato alla Camera. Da assegnare*);

A.S. 901 - 19^a Legislatura - Sen. Erika Stefani (LSP-PSd'Az) ed altri - Norme in tema di conferimento di efficacia di titolo esecutivo ai pareri di congruità emessi da ordini e collegi professionali (3 ottobre 2023: *Presentato al Senato - 11 febbraio 2025: In corso di esame in commissione*);

A.C. 410 - 19^a Legislatura - On. Gianluca Vinci (FDI) - Norme in materia di facoltatività dei corsi di formazione periodica per i soggetti che esercitano professioni regolamentate (19 ottobre 2022: *Presentato alla Camera - 29 novembre 2022: Assegnato. Non ancora iniziato l'esame*);

A.C. 1753 - 19^a Legislatura - On. Jacopo Morrone (LEGA) ed altri - Modifiche all'articolo 3 del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, e altre disposizioni in materia di estensione della disciplina del contratto di rete all'esercizio delle professioni organizzate in albi, ordini o collegi (4 marzo 2024: *Presentato alla Camera - 24 luglio 2024: Assegnato. Non ancora iniziato l'esame*);

A.S. 567 - 19^a Legislatura - Sen. Alberto Balboni (FdI) ed altri - Estensione delle esenzioni e riduzioni delle spese di giustizia previste per le controversie di lavoro alle procedure di recupero del credito per compensi delle professioni organizzate in ordini o collegi (28 febbraio 2023: *Presentato al Senato - 18 luglio 2023: In corso di esame in commissione*);

A.C. 794 - 19^a Legislatura - On. Andrea de Bertoldi (FDI) ed altri - Agevolazione tributaria per i proventi reinvestiti nell'attività professionale dalle persone fisiche esercenti arti e professioni (20 gennaio 2023: *Presentato alla Camera - 21 marzo 2023: Assegnato. Non ancora iniziato l'esame*).

9) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi di costituzionalità sul medesimo o analogo oggetto.

Come rappresentato *sub* 3) della parte I, rilevano da ultimo, in particolare, le seguenti pronunce:

- Corte di Cassazione, Sez. II civ., Ordinanza n. 3495 del 07/02/2024 (Rv. 670425-01);
- Corte Costituzionale 19 giugno 2024, n. 144.

PARTE II. CONTESTO NORMATIVO COMUNITARIO E INTERNAZIONALE

10) Analisi della compatibilità dell'intervento con l'ordinamento europeo

L'intervento normativo in esame è compatibile con l'ordinamento europeo e, anzi, come rappresentato *sub* 1) della parte I, si pone in linea con gli obiettivi di efficientamento e innovazione di cui alle linee progettuali del PNRR.

11) Verifica dell'esistenza di procedure di infrazione da parte della Commissione europea sul medesimo o analogo oggetto

Non risultano attualmente sussistere procedure di infrazione da parte della Commissione europea sul medesimo o analogo oggetto

12) Analisi della compatibilità dell'intervento con gli obblighi internazionali

L'intervento è pienamente compatibile con gli obblighi internazionali.

13) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte di Giustizia delle Comunità europee sul medesimo o analogo oggetto.

Non risultano procedimenti pendenti avanti la Corte di Giustizia dell'Unione europea aventi il medesimo o analogo oggetto. Neppure risulta alcun orientamento giurisprudenziale relativo a tale fattispecie.

14) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte Europea dei Diritti dell'uomo sul medesimo o analogo oggetto.

Non risultano esservi pendenze o ricorsi davanti alla Corte europea dei diritti dell'Uomo, né constano orientamenti giurisprudenziali assunti dalla stessa.

15) Eventuali indicazioni sulle linee prevalenti della regolamentazione sul medesimo oggetto da parte di altri Stati membri dell'Unione Europea

Non si hanno indicazioni in ordine alle linee prevalenti sulla regolamentazione del medesimo oggetto all'interno degli Stati membri dell'Unione europea.

PARTE III. ELEMENTI DI QUALITA' SISTEMATICA E REDAZIONALE DEL TESTO

1) Individuazione delle nuove definizioni normative introdotte dal testo, della loro necessità, della coerenza con quelle già in uso

L'intervento normativo non introduce nuove definizioni normative.

2) Verifica della correttezza dei riferimenti normativi contenuti nel progetto, con particolare riguardo alle successive modificazioni e integrazioni subite dai medesimi

I riferimenti normativi che figurano nel presente schema sono corretti.

3) Ricorso alla tecnica della novella legislativa per introdurre modificazioni e integrazioni a disposizioni vigenti

Come rappresentato *sub* 3) della parte I, l'intervento normativo in esame **introduce *ex novo* disposizioni di delega** al fine di riformare la disciplina vigente concernente l'attività di dottore commercialista e di esperto contabile, di abrogare espressamente tutte le disposizioni oggetto di riordino da parte del presente schema di disegno di legge e quelle con esso incompatibili, nei limiti della disciplina, e di introdurre le opportune disposizioni di coordinamento in relazione alle disposizioni non abrogate o non modificate nonché le necessarie disposizioni transitorie e finali.

4) Individuazione di effetti abrogativi impliciti di disposizioni dell'atto normativo e loro traduzione in norme abrogative espresse nel testo normativo

L'intervento normativo non comporta effetti abrogativi impliciti diretti né reca norme abrogative espresse.

5) Individuazione di disposizioni dell'atto normativo aventi effetto retroattivo o di reviviscenza di norme precedentemente abrogate o di interpretazione autentica o derogatorie rispetto alla normativa vigente

L'intervento normativo non contiene disposizioni aventi effetto retroattivo o di reviviscenza di norme precedentemente abrogate o di interpretazione autentica o derogatorie rispetto alla normativa vigente.

6) Verifica della presenza di deleghe aperte sul medesimo oggetto, anche a carattere integrativo o correttivo

Sull'oggetto specifico non risultano deleghe aperte.

7) Indicazione degli eventuali atti successivi attuativi e dei motivi per i quali non è possibile esaurire la disciplina con la normativa proposta e si rende necessario il rinvio a successivi provvedimenti attuativi; verifica della congruità dei termini previsti per la loro adozione.

- **L'articolo 1, comma 1**, dello schema di provvedimento in esame, prevede che: «Il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, un decreto legislativo recante la disciplina di riforma dell'ordinamento della professione di dottore commercialista e di esperto contabile, anche al fine di adeguarla al diritto europeo e ai principi

espressi dalla giurisprudenza della Corte costituzionale e delle giurisdizioni superiori, interne e sovranazionali, nonché di razionalizzare, riordinare e semplificare la disciplina vigente.»;

- L'articolo 1, comma 4, prevede che: «Entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo di cui al comma 1, nel rispetto dei principi e criteri direttivi fissati dalla presente legge, il Governo può adottare, con la procedura indicata nei commi 2 e 3, disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo emanato ai sensi del citato comma 1.»;

Non è possibile esaurire la disciplina con la normativa proposta e si rende necessario il rinvio a successivi provvedimenti attuativi in quanto:

Le deleghe di cui all'**articolo 1, commi 1 e 4**, ineriscono alla strutturazione stessa, di delega, dello schema di provvedimento in esame.

I termini previsti per l'adozione degli atti successivi sono stati ritenuti congrui in quanto:

Con riferimento all'articolo 1, comma 1, l'adozione del decreto legislativo delegato presuppone una complessa attività istruttoria nonché un iter procedurale descritto nella norma relativamente al quale appare congruo il termine di **12 mesi**.

Per quanto riguarda le disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo emanato ai sensi del citato comma, il termine di **12 mesi** appare congruo in relazione alla necessità di attendere un periodo di efficacia della norma piuttosto ampio così da far emergere eventuali problemi applicativi che rendano necessario il correttivo medesimo;

8) Verifica della piena utilizzazione e dell'aggiornamento di dati e di riferimenti statistici attinenti alla materia oggetto del provvedimento, ovvero indicazione della necessità di commissionare all'Istituto nazionale di statistica apposite elaborazioni statistiche con correlata indicazione nella relazione tecnica della sostenibilità dei relativi costi

Per la predisposizione dell'intervento normativo sono stati utilizzati dati e riferimenti statistici già in possesso presso l'Amministrazione proponente. Non vi è stata necessità di ricorrere all'Istituto nazionale di statistica, in quanto il Ministero della giustizia può estrarre i dati necessari dai propri sistemi informativi ed elaborarli mediante la competente direzione generale di statistica.

ANALISI DELL'IMPATTO DELLA REGOLAMENTAZIONE

SINTESI DELL'AIR E PRINCIPALI CONCLUSIONI

Il presente provvedimento legislativo contiene la delega al Governo per la riforma organica dell'ordinamento professionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, attualmente disciplinato dal decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139, emanato in attuazione della legge delega 24 febbraio 2005, n. 34. L'intervento normativo si colloca nel più ampio quadro della regolamentazione delle professioni intellettuali e risponde alla necessità imprescindibile di adeguare la disciplina vigente alle profonde trasformazioni del contesto socioeconomico e normativo intervenute nel corso degli ultimi due decenni.

L'attuale *corpus* normativo, sebbene abbia rappresentato al momento della sua emanazione un significativo progresso nell'unificazione delle precedenti figure professionali di dottore commercialista e ragioniere e perito commerciale, manifesta oggi evidenti segni di obsolescenza strutturale, a distanza di quasi vent'anni dalla legge delega e oltre sedici anni dalla sua concreta attuazione. Tale obsolescenza si manifesta attraverso l'inadeguatezza della disciplina rispetto alle mutate esigenze del mercato professionale e alle trasformazioni del sistema economico nel suo complesso.

Il contesto in cui la professione opera è stato interessato da trasformazioni radicali e pervasive che hanno modificato sostanzialmente i presupposti su cui si fondava l'originaria disciplina normativa. La complessificazione del sistema economico ha determinato una crescente sofisticazione dei meccanismi economico-finanziari e delle strutture imprenditoriali, richiedendo competenze professionali sempre più specializzate e aggiornate. Contestualmente, la globalizzazione dei mercati ha imposto l'internazionalizzazione delle attività economiche e la conseguente necessità di armonizzazione normativa a livello sovranazionale.

L'impatto pervasivo della transizione digitale sui processi produttivi e sui servizi professionali ha inoltre comportato una ridefinizione sostanziale delle modalità di esercizio dell'attività professionale, rendendo indispensabile un aggiornamento delle competenze e degli strumenti normativi. Parallelamente, l'evoluzione legislativa ha prodotto significative modifiche normative in settori strettamente connessi all'attività professionale, tra cui la riforma della disciplina della crisi d'impresa e dell'insolvenza, le modifiche al processo civile e le riforme fiscali, determinando la necessità di un adeguamento strutturale dell'ordinamento professionale.

Sul piano giuridico, emergono criticità connesse alla necessità di conformare la disciplina nazionale ai principi del diritto dell'Unione europea e all'evoluzione della giurisprudenza costituzionale e di legittimità. La disciplina vigente risulta inoltre compromessa da una stratificazione di interventi legislativi successivi, quali il D.L. 203/2005, il D.Lgs. 59/2010 e il D.L. 137/2020, che, pur

introducendo modifiche puntuali, non hanno risolto le criticità strutturali, determinando talvolta una minore organicità del quadro normativo.

L'analisi dei dati statistici evidenzia una preoccupante diminuzione dell'attrattività della professione presso le nuove generazioni, anche alla luce del progressivo invecchiamento della popolazione. Tale squilibrio demografico pone questioni di sostenibilità futura della professione e del relativo sistema previdenziale, configurando un rischio concreto per la continuità generazionale della categoria.

Le criticità di natura amministrativa e organizzativa attengono all'inadeguatezza dell'attuale sistema di *governance* nazionale e territoriale, alla necessità di revisione delle modalità di elezione degli organi e al riordino della disciplina delle incompatibilità. L'attuale sistema di formazione continua, unitamente alla mancata attuazione di percorsi di specializzazione formalmente riconosciuti, come previsto dall'articolo 2, comma 2 del D.P.R. 137/2012, evidenziano ulteriori aspetti problematici che richiedono interventi correttivi strutturali.

Il provvedimento di delega persegue obiettivi strategici volti alla modernizzazione e razionalizzazione dell'ordinamento professionale. La riorganizzazione delle attività professionali mediante la distinzione tra attività riservate, sia esclusive che condivise con altre professioni, e attività tipiche ma non riservate, costituisce un elemento fondamentale per la definizione più precisa delle competenze professionali e per l'eliminazione delle sovrapposizioni e incertezze interpretative.

La promozione dell'aggregazione professionale rappresenta un obiettivo prioritario per favorire la strutturazione organizzativa degli studi e l'incremento della competitività nel mercato dei servizi professionali. Tale finalità si accompagna al riordino della disciplina delle incompatibilità, volto a garantire maggiore chiarezza normativa e certezza applicativa, nonché alla disciplina del conferimento dell'incarico professionale per tutelare la trasparenza e la correttezza dei rapporti contrattuali.

L'introduzione di specializzazioni professionali formalmente riconosciute risponde alla crescente complessità settoriale e alla necessità di fornire servizi altamente qualificati in ambiti specifici dell'attività economica. La revisione della disciplina del tirocinio per accelerare l'accesso alla professione e l'introduzione di forme collettive di assicurazione per tutelare professionisti e clientela completano il quadro degli obiettivi perseguiti dalla riforma.

La scelta della delega legislativa risponde all'esigenza di consentire al Governo un intervento organico e sistematico sulla disciplina, adeguandola ai principi del diritto europeo e ai consolidati orientamenti della giurisprudenza costituzionale e delle giurisdizioni superiori. Tale opzione normativa appare la più idonea per realizzare, attraverso la successiva emanazione dei decreti legislativi attuativi, una riforma complessiva che superi in modo coordinato le molteplici criticità emerse nell'applicazione della disciplina vigente, anche per effetto delle trasformazioni del contesto operativo e che risponda meglio alle oramai improcrastinabili esigenze di modernizzazione della professione.

Le ricadute positive attese riguardano la migliore organizzazione professionale, l'incremento qualitativo dei servizi offerti alla clientela, la maggiore attrattività della professione per le nuove generazioni e la riduzione dei divari territoriali, di genere e generazionali che attualmente caratterizzano la categoria.

1. CONTESTO E PROBLEMI DA AFFRONTARE

1.1 Quadro normativo di riferimento

L'ordinamento della professione di dottore commercialista e di esperto contabile è attualmente disciplinato dal decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139, adottato in attuazione della legge delega 24 febbraio 2005, n. 34. Tale decreto ha segnato un momento storico fondamentale per la categoria professionale, unificando le professioni di dottore commercialista e di ragioniere e perito commerciale, precedentemente regolate rispettivamente dal D.P.R. 27 ottobre 1953, n. 1067 e dal D.P.R. 27 ottobre 1953, n. 1068.

La riforma del 2005 ha razionalizzato il sistema ordinistico attraverso la creazione di un Albo unico suddiviso in due sezioni: la sezione A, riservata ai dottori commercialisti, accessibile ai laureati magistrali che abbiano completato un tirocinio professionale di 18 mesi e superato l'esame di Stato; e la sezione B, destinata agli esperti contabili, accessibile ai laureati triennali con analogo percorso di tirocinio ed esame.

Nel corso degli anni, l'ordinamento professionale è stato oggetto di alcune modifiche puntuali, tra cui:

- Il decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, che ha apportato disposizioni correttive al D.lgs. 139/2005;
- Il decreto legislativo 26 marzo 2010, n. 59, che ha recepito la direttiva 2006/123/CE relativa ai servizi nel mercato interno, incidendo su alcuni aspetti della disciplina professionale;
- La legge 12 novembre 2011, n. 183 (legge di stabilità 2012), che all'articolo 10 ha introdotto la possibilità di costituire società tra professionisti (STP);
- Il D.P.R. 7 agosto 2012, n. 137, recante la riforma degli ordinamenti professionali, che ha disciplinato il tirocinio per l'accesso e disposizioni in materia di formazione continua e assicurazione professionale obbligatoria;
- Il decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, convertito con modificazioni dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, che ha introdotto la riserva di almeno i due quinti dei posti al genere sottorappresentato per le elezioni degli organi territoriali;
- La legge 21 aprile 2023, n.49, in materia di equo compenso delle prestazioni professionali.

Recenti evoluzioni normative e giurisprudenziali con impatto sulla professione

Negli ultimi anni, diversi interventi normativi in vari ambiti hanno inciso significativamente sulle competenze e responsabilità dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, rendendo necessario un adeguamento dell'ordinamento professionale.

In particolare, tra le più importanti si segnalano:

- **Riforma della disciplina della crisi d'impresa** (decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14 e successive modifiche): ha introdotto nuove figure professionali (esperto nella composizione negoziata, componente dell'OCRI, attestatore, gestore della crisi, curatore, commissario giudiziale) e nuove responsabilità nell'ambito delle procedure di allerta e di gestione della crisi, in cui i commercialisti svolgono un ruolo centrale;
- **Riforma della giustizia civile** (decreto legislativo 10 ottobre 2022, n. 149, c.d. "riforma Cartabia"): ha modificato significativamente le norme processuali civili, le procedure di

nomina dei consulenti tecnici d'ufficio e dei periti, ampliando il ruolo dei commercialisti nell'ambito del processo civile e nelle ADR (*Alternative Dispute Resolution*);

- **Riforma fiscale** (Legge 9 agosto 2023, n. 111): ha introdotto nuovi istituti e procedure (concordato preventivo biennale, cooperative compliance, adempimento collaborativo) che coinvolgono direttamente i commercialisti come intermediari qualificati tra contribuenti e amministrazione finanziaria;
- **Riforma del terzo settore** (decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117): ha creato un nuovo ambito specialistico di consulenza per gli enti non profit, con specifiche competenze in materia di fiscalità, contabilità e governance;
- **Trasformazione digitale della PA** (decreto legislativo 7 marzo 2005, n.82): l'introduzione di strumenti come il Sistema di Interscambio (SDI), il processo tributario telematico, la fatturazione elettronica e l'ANPR ha trasformato il ruolo del commercialista in interfaccia tra imprese/cittadini e pubblica amministrazione digitale;
- **Ambiente e ESG**: il decreto legislativo 6 settembre 2024, n.125, che ha recepito la direttiva 2022/2464/UE- *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD), ha introdotto importanti modifiche alla rendicontazione societaria di sostenibilità, obbligando le imprese a includere nel bilancio di esercizio non solo dati finanziari, ma anche informazioni sulla loro sostenibilità e ai fattori ESG (*Environmental, Social, Governance*).

A questi interventi normativi settoriali si aggiunge la giurisprudenza che, nel corso degli anni, ha contribuito a definire i contorni delle attività professionali in esame. Di particolare rilievo sono le sentenze della Corte di cassazione del 7 febbraio 2024, n. 3495, che ha delineato i confini tra le attività riservate ai commercialisti e quelle proprie di altre professioni e della Corte costituzionale del 19 giugno 2024, n. 144, in materia di "Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni".

1.2 Evoluzione del contesto socioeconomico e criticità emergenti

A rendere opportuno l'intervento normativo è anche l'evoluzione del contesto socioeconomico in cui operano i professionisti che ha subito profondi mutamenti negli ultimi anni, determinando un cambiamento strutturale delle condizioni di esercizio della professione di dottore commercialista e di esperto contabile. L'analisi di questi mutamenti è essenziale per comprendere le criticità che il disegno di legge intende affrontare.

Crisi del lavoro autonomo professionale

La crisi pandemica ha accelerato alcuni processi di cambiamento che hanno interessato il mercato del lavoro, tra cui la crisi del lavoro autonomo e, al suo interno, dei liberi professionisti.

Secondo i dati Istat, dal 2019 ad oggi, a fronte di aumento degli occupati dipendenti del 3,9%, si è registrata una diminuzione degli occupati indipendenti del 4,2% e tra questi gli occupati liberi professionisti sono diminuiti del 4,7%. I dati Almalaurea confermano questa tendenza: se tra i laureati

del 2013, a cinque anni dalla laurea, gli occupati liberi professionisti erano il 22,2%, tra i laureati del 2018, sempre a cinque anni di distanza, la percentuale è scesa al 18%.¹

In molti settori delle libere professioni, in particolare nell'ambito economico-giuridico cui afferisce la professione di dottore commercialista e di esperto contabile, i redditi medi sono diminuiti.

I dati del *Rapporto 2024 sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili*, relativi al periodo 2008-2023, evidenziano come, rispetto al 2008, nonostante il reddito professionale netto medio sia aumentato del 22,4%, lo stesso espresso in termini reali, cioè al netto dell'inflazione, sia diminuito dell'8,4%.

Per poter comprendere meglio l'evoluzione dei redditi medi professionali nel periodo considerato, è possibile effettuare un confronto con l'andamento del Pil nominale e reale nello stesso periodo.

Secondo i dati Istat, ultimo aggiornamento, relativamente al periodo preso in esame nel Rapporto sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili sopracitato, tra il 2007 e il 2023, il Pil nominale è cresciuto del 31,4% (da 1.621.714,5 a 2.131.390 milioni di euro correnti).²

Per poter confrontare adeguatamente l'andamento del Pil e i redditi professionali, occorre considerare l'anno 2022 in quanto i dati reddituali del 2023 si riferiscono ai redditi percepiti nel 2022.

Se, dunque, confrontiamo il 2022 con il 2007, osserviamo una crescita del Pil nominale del 23,2% (da 1.621.714,5 a 1.998.072,6 milioni di euro correnti)³, mentre nello stesso periodo, il reddito professionale medio dei commercialisti, al netto dell'inflazione, ha perso l'8,4%⁴. Il confronto tra l'andamento dei redditi professionali e il Pil è, dunque, nettamente sfavorevole per i commercialisti.

La tabella riportata di seguito evidenzia l'andamento del reddito medio della categoria.

¹ Cfr. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, *NEXT, Il futuro della Professione visto dai Giovani Commercialisti*, 2024.

² Cfr. ISTAT, Conti e aggregati economici nazionali annuali, disponibile al link https://esploradati.istat.it/databrowser/#/it/dw/categories/IT1,DATAWAREHOUSE,1.0/UP_ACC_ANNUAL/IT1,92_506_DF_DCCN_PILN_1,1.0

³ Cfr. ISTAT, Conti e aggregati economici nazionali annuali, disponibile al link https://esploradati.istat.it/databrowser/#/it/dw/categories/IT1,DATAWAREHOUSE,1.0/UP_ACC_ANNUAL/IT1,92_506_DF_DCCN_PILN_1,1.0

⁴ Cfr. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, *Rapporto sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili*, 2024, p.20.

Tabella 3. Reddito medio nominale e reale in euro. Anni 2008-2023

ANNI*	REDDITO MEDIO	TASSO DI CRESCITA	REDDITO MEDIO**	TASSO DI CRESCITA
2008	59.847	—	66.202	—
2009	61.138	2,2%	67.111	1,4%
2010	58.126	-4,9%	62.771	-6,5%
2011	58.537	0,7%	61.424	-2,1%
2012	59.854	2,2%	60.827	-1,0%
2013	59.187	-1,1%	59.365	-2,4%
2014	58.437	-1,3%	58.495	-1,5%
2015	57.340	-1,9%	57.340	-2,0%
2016	58.602	2,2%	58.661	2,3%
2017	59.258	1,1%	58.498	-0,3%
2018	59.429	0,3%	57.980	-0,9%
2019	60.962	2,6%	59.072	1,9%
2020	61.612	1,1%	59.817	1,3%
2021	62.282	1,1%	59.316	-0,8%
2022	68.073	9,3%	59.609	0,5%
2023	73.277	7,6%	60.610	1,7%
Var % 23/08	+13.430	22,4%	-5.593	-8,4%

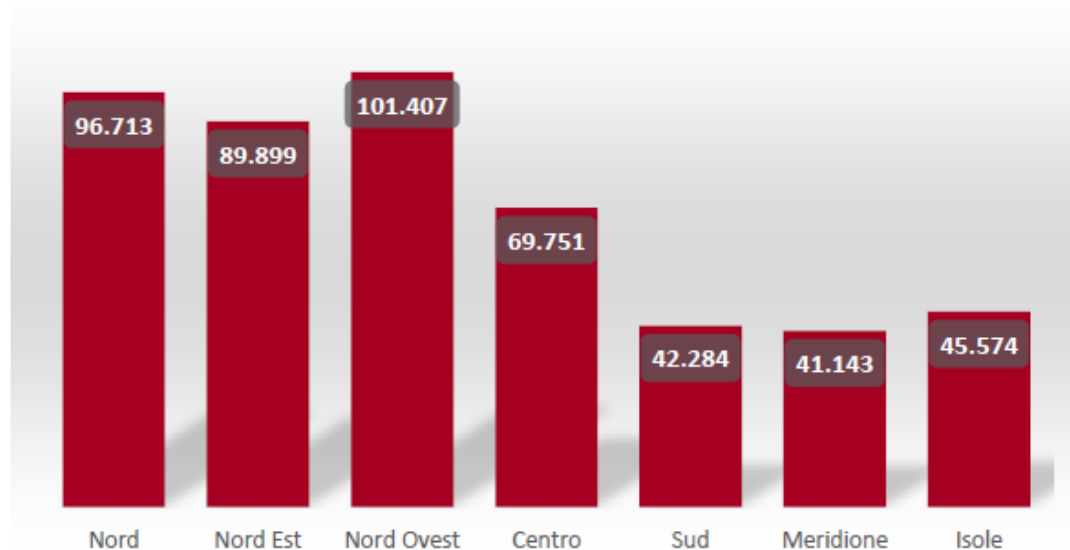
* L'anno indicato si riferisce alla dichiarazione dei redditi alle rispettive Casse.

** Valori deflazionati sulla base dell'indice IPCA (Anno base 2015=100).

Inoltre, rispetto al reddito medio nazionale (pari a 73.277 euro)⁵ emergono significative differenze territoriali: al Nord Italia il reddito medio è pari a 96.713 euro (superiore del 32,0% rispetto alla media nazionale), al Centro è pari a 69.751 euro (inferiore del 4,8% rispetto alla media nazionale e al Sud è pari a 42.284 euro (inferiore del 42,3% rispetto alla media nazionale).⁶

⁵ Il reddito netto medio dei Commercialisti ha registrato recentemente un incremento, ma permane un significativo divario tra reddito medio e mediano, indice di una forte concentrazione economica all'interno della categoria. Il reddito netto medio dei Commercialisti nel 2022 (dichiarazioni 2023) si è incrementato del 7,6% ed ha raggiunto la cifra di 73.277 euro. Il reddito mediano, invece, è cresciuto del 6,9% portandosi a 41.974 euro pari al 57,3% di quello medio, in calo, quindi, rispetto al 57,6% di un anno prima. Cfr. nota 2

⁶ Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Fondazione nazionale dei commercialisti, *RAPPORTO 2024 sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Scheda di sintesi e tabelle regionali*, 2024, p.19

Grafico 12 - Reddito professionale medio 2023 per macroaree

Fonte: CNDCEC – FNC 2024

Declino demografico e scarsa attrattività della professione per i giovani laureati

Un ulteriore problema è rappresentato dalla scarsa attrattività della professione per i giovani laureati. Negli ultimi dieci anni, a fronte di un aumento dei laureati in discipline economiche pari al 32%, si è registrata una diminuzione degli abilitati complessivi del 42,3%, ed in particolare della professione di commercialista pari al 45,2%.⁷

Da un'indagine condotta dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti nell'autunno 2024 e rivolta agli iscritti all'Albo fino a 40 anni, è emerso che il 74% dei giovani ritiene che tra le principali criticità nell'avvio dell'attività professionale vi siano i “tempi lunghi iniziali per raggiungere un buon grado di autonomia reddituale”.⁸

In linea con il dato sopra richiamato è il calo del numero degli iscritti nel Registro dei praticanti. Come evidenzia il grafico sotto, al 31 dicembre 2023, gli iscritti al Registro dei Tirocinanti dei 132 Ordini territoriali erano pari a 11.522. Rispetto al 2022, si è verificata una variazione in valore assoluto di -1.259 iscritti, pari a un decremento in percentuale del 9,9%. Il dato risulta essere ancora più allarmante se confrontato con l'anno 2016, determinando una variazione percentuale di circa il 30% (-2032 iscritti in valore assoluto). La macroarea che fa registrare la maggiore contrazione è il Sud (-13,1%), mentre il Nord (-5,2%) e il Centro (-6,9%) fanno registrare contrazioni più contenute.⁹

⁷ Cfr. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, *NEXT, Il futuro della Professione visto dai Giovani Commercialisti*, 2024.

⁸ Cfr. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, *NEXT, Il futuro della Professione visto dai Giovani Commercialisti*, 2024.

⁹ Cfr. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, *Rapporto sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili*, 2024, p.67

Grafico 7 - Praticanti



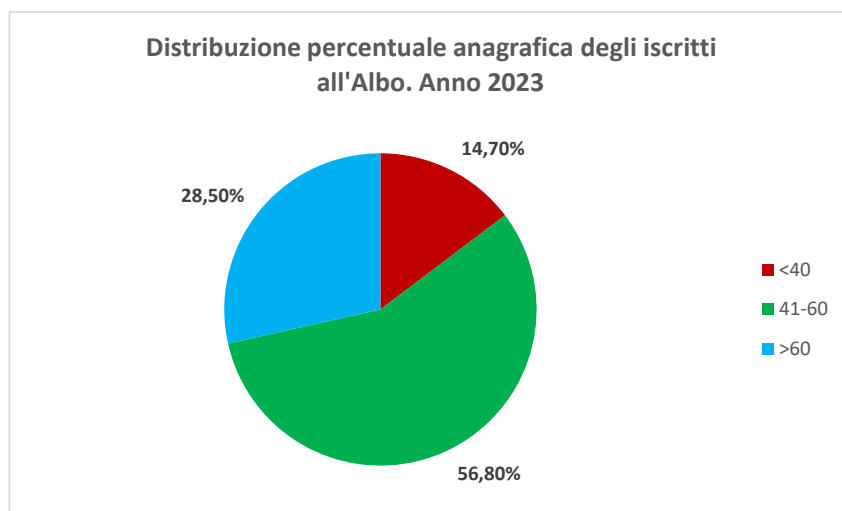
Fonte: CNDCEC – FNC 2024

A questa tendenza si aggiunge il declino demografico, che presenta scenari futuri preoccupanti per gli equilibri previdenziali e assistenziali. Dal 2008 ad oggi, i commercialisti under 40 iscritti all'albo sono diminuiti del 32,3%, mentre gli over 60 sono aumentati, anche per via dell'innalzamento dell'età pensionabile, del 64,3%. L'età media è passata da 47,4 a 52,5 anni".

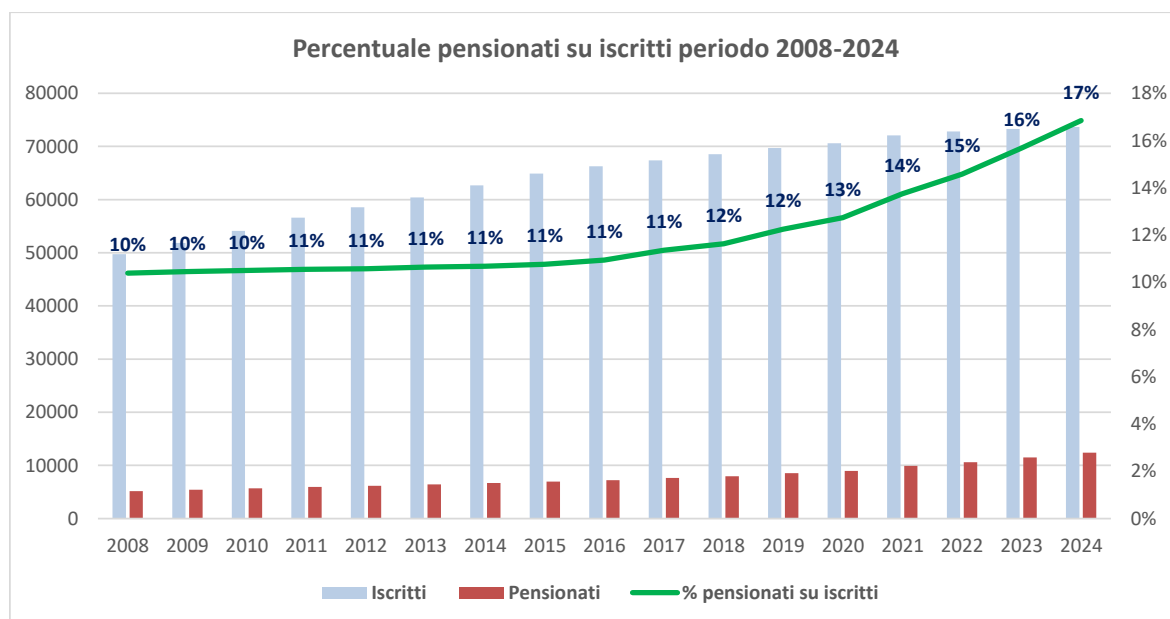
Secondo il Rapporto 2024 sull'Albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili, sopra citato, gli iscritti fino a 40 anni risultano pari al 14,7% (-2,4% sul 2022) del totale degli iscritti. In particolare, quelli della classe 41-60 anni, passano dal 60,3% del 2022 al 56,8%, mentre gli over 60 salgono dal 22,6% al 28,5%.¹⁰ Questi dati evidenziano un problema di ricambio generazionale nella professione, con una progressiva riduzione della quota di giovani professionisti.¹¹

¹⁰ Cfr. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, *Rapporto sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili*, 2024, p.58.

¹¹ L'analisi dei dati per classe di età rivela differenze significative tra la prima e le altre due classi di età, in particolare tra i commercialisti fino a 40 anni, che formano appunto la prima classe di età, e quelli meno giovani che si collocano nella seconda classe, rappresentata dai commercialisti tra 41 e 60 anni, e nella terza classe rappresentata dagli over 60 anni. Qui, in termini dimensionali, emergono differenze importanti tra i commercialisti più giovani e quelli meno giovani che mostrano la tendenza dei primi ad operare in studi più piccoli, meno strutturati e tendenzialmente meno specializzati anche se l'ampiezza del divario, misurato tra la prima e la terza classe di età è meno pronunciato rispetto al divario esistente tra Nord e Sud. Se osserviamo gli studi con almeno un dipendente, indice di un maggior grado di strutturazione dello studio, questi sono il 51,8% tra i commercialisti più giovani, il 58% tra i commercialisti della seconda classe e il 65,2% tra quelli della terza classe di età. Allo stesso modo, se guardiamo la quota di studi che dipende per più dell'80% dal fatturato derivante da "attività di base" questa è pari al 34,4% tra i più giovani e scende al passaggio di classe, prima al 31,4% tra i commercialisti della seconda classe (41-60 anni) e poi al 27,7% tra gli over 60. Ancora, per restare nell'ambito



Inoltre, confrontando il numero delle iscrizioni all'Albo con il numero dei pensionati nel periodo 2008-2024, la percentuale di pensionati rispetto agli iscritti è aumentata costantemente nel corso degli anni, passando da circa il 10% nel 2008 al 17% nel 2024.¹²



dell'analisi della specializzazione professionale, tra i più giovani è meno diffusa l'area professionale della revisione legale rispetto ai meno giovani, con una tendenza dell'indice in questione ad aumentare al passaggio di classe.

¹² Cfr. Statistiche 2024 CDC consultabile online <https://www.cnpadc.it/la-cassa/i-numeri-della-cassa/statistiche.html>

Divario di genere

Un'altra criticità è rappresentata dal divario di genere. La presenza di donne negli Ordini territoriali dei commercialisti è pari al 33,8%. La distribuzione di genere varia significativamente per area geografica: la presenza femminile è più alta al Nord (36,8%), diminuisce al Centro (33,5%) e raggiunge il livello più basso al Sud (30,4%).¹³

L'esercizio della professione in forma aggregata

Un ulteriore elemento critico è rappresentato dalla scarsa aggregazione professionale.

Nella professione di commercialista, l'analisi dei modelli organizzativi dello studio professionale è stata condotta, tradizionalmente, attraverso le figure classiche dello studio individuale e dello studio associato. Nel tempo, è stata introdotta anche la figura dello "studio condiviso" oltre a quella del network professionale che fa riferimento a una modalità organizzativa di secondo livello piuttosto che alle caratteristiche di base dell'organizzazione dello studio.

È importante tenere conto che l'iscrizione all'Albo non equivale automaticamente all'esercizio della professione di commercialista in uno studio organizzato. Basti considerare lo scarto esistente tra il numero di iscritti all'Albo e il numero di iscritti alle Casse di previdenza private dei commercialisti (CDC e CNPR).

Sebbene questo elemento, valutato singolarmente, non spieghi la particolare frammentazione esistente nella professione di commercialista rispetto all'organizzazione dello studio professionale, tuttavia lo stesso costituisce un importante indice di quanto la realtà possa essere lontana dagli schemi con cui siamo solitamente abituati a rappresentare i modelli professionali.

Da uno studio condotto dalla Fondazione nazionale commercialisti, che rielabora i dati di alcune indagini statistiche condotte dal 2017 al 2021, tra cui l'indagine sull'organizzazione dello studio professionale, dal titolo "L'evoluzione della professione di Commercialista – Organizzazione dello studio e specializzazione professionale" emerge che il 61,4% degli iscritti intervistati esercita la professione in forma individuale, mentre il 19,7% opera in studi associati o società semplici, il 14,0% in studi condivisi e solo il 2,2% in Società tra professionisti (STP).¹⁴

¹³ In particolare, la percentuale più alta di presenza femminile si registra nel Nord-est (37,5%), con l'Emilia-Romagna che ha un valore regionale pari al 42%. Nel Sud la quota di donne è più bassa, con un minimo del 26,5% in Campania. Cfr. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Fondazione nazionale dei commercialisti, *RAPPORTO 2024 sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Scheda di sintesi e tabelle regionali*, 2024, pp.15-18.

¹⁴ Cfr. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, *L'evoluzione della professione di Commercialista – Organizzazione dello studio e specializzazione professionale*, 2022, p.22.

TABELLA 5. TIPOLOGIA DI STUDIO PROFESSIONALE

Tipologia di studio	Italia
Studio individuale	61,4%
Studio associato o società semplice	19,7%
Studio condiviso (ripartizione spese)	14,0%
Società tra professionisti (Stp)	2,2%
Altro	2,6%

Fonte: CNDCEC 2022

Per quanto riguarda specificamente le STP, nonostante nel periodo 2017-2021 si sia registrata una crescita significativa, con un aumento del 137,2% (passando da 596 nel 2017 a 1.414 nel 2021), il loro numero resta ancora marginale rispetto al totale degli iscritti: considerando una media di 2,8 soci per STP, si stima che i commercialisti coinvolti in STP siano circa 3.960, pari a meno del 4% degli oltre 120.000 iscritti all'Albo.¹⁵

Inoltre, la distribuzione territoriale delle società tra professionisti evidenzia un divario significativo tra Nord e Sud: nel 2021, il 65,2% delle STP era concentrato nelle regioni settentrionali, con la Lombardia che da sola ne contava 373, pari al 26,4% del totale.¹⁶

TABELLA 75. SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI PER MACROAREA TERRITORIALE. ANNI 2017-2020

Macroaree	2017	2018	2019	2020	2021
Nord-Ovest	252	319	388	452	533
Nord-Est	159	229	271	331	389
Nord	411	548	659	783	922
Centro	90	127	172	203	245
Sud	95	138	173	198	247
Italia	596	813	1.004	1.184	1.414

Fonte: CNDCEC 2022

Il dato è particolarmente significativo se si considera che chi svolge la professione in forma aggregata, grazie proprio alla possibilità di sfruttare meglio i vantaggi della specializzazione, oltre che di una migliore organizzazione produttiva, riesce a realizzare risultati più elevati in media rispetto a chi esercita in forma individuale. I dati reddituali dei commercialisti dimostrano, infatti, che i

¹⁵ Cfr. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, *L'evoluzione della professione di Commercialista – Organizzazione dello studio e specializzazione professionale*, 2022, pp. 78-79.

¹⁶ Cfr. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, *L'evoluzione della professione di Commercialista – Organizzazione dello studio e specializzazione professionale*, 2022, pp. 78-79.

professionisti che esercitano la propria attività professionale in forma aggregata dichiarano mediamente un reddito 2,4 volte superiore a chi la esercita in forma individuale.¹⁷

Evoluzione delle competenze professionali e specializzazione

Come già evidenziato, le recenti riforme in ambito tributario, societario e della crisi d'impresa hanno ampliato e modificato significativamente le competenze richieste ai professionisti, rendendo necessario un aggiornamento della definizione delle attività professionali e un rafforzamento dei percorsi di specializzazione.

Negli ultimi anni, intorno alla professione di commercialista si è acceso un ampio dibattito sull'evoluzione della professione tra "attività di base" e attività specialistica. Il CNDCEC, nel corso del mandato 2017-2021, ha lanciato il progetto SAF¹⁸ e perseguito l'obiettivo del riconoscimento delle specializzazioni nell'ambito dell'ordinamento professionale.

Un'indagine statistica condotta dal CNDCEC ha messo in luce le problematiche relative alla specializzazione professionale. In particolare, è emerso come la maggioranza degli studi professionali derivi una quota significativa del proprio fatturato dalle cosiddette "attività di base" (assistenza contabile e fiscale), con una scarsa specializzazione in ambiti più avanzati. Secondo i dati dell'indagine, infatti, il 30,9% degli studi professionali deriva più dell'80% del proprio fatturato da "attività di base".¹⁹

La specializzazione è peraltro disomogenea tra le diverse aree professionali. Se si considera la percentuale di commercialisti che ritengono di aver maturato una specifica esperienza nelle varie aree, emerge che, oltre all'area "contabilità e bilancio" che coinvolge l'89,2% degli iscritti, solo altre due aree superano il 50%: "consulenza e pianificazione fiscale" (54,8%) e "revisione legale e controllo di legalità" (53,8%). Le altre aree presentano percentuali significativamente più basse: "valutazioni d'azienda" (40,9%), "contenzioso tributario" (38,7%), "consulenza e finanza aziendale" (37,6%), "crisi d'impresa" (17,9%), "enti del terzo settore" (15,8%), "enti locali" (14,5%), "economia e fiscalità del lavoro" (13,5%), "funzioni giudiziarie" (13,2%) e "corporate governance" (9,2%).²⁰

¹⁷ Cfr. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, *L'effetto moltiplicatore delle aggregazioni professionali dei commercialisti – Statistiche reddituali per tipologia di studio. Anni 2020-2022*, 2023 p.3.

¹⁸ Si fa riferimento al Progetto relativo alla costituzione, su tutto il territorio nazionale, di Scuole di Alta Formazione (SAF) per gli iscritti all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, con il coinvolgimento del CNDCEC, promotore dell'iniziativa, della Fondazione nazionale dei commercialisti e di tutti gli Ordini territoriali, approvato nel 2015. Cfr. Informativa n. 24/15 del CNDCEC consultabile online <https://commercialisti.it/informative/24-progetto-relativo-alla-costituzione-di-scuole-di-alta-formazione-saf/>

¹⁹ Cfr. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, *L'evoluzione della professione di Commercialista – Organizzazione dello studio e specializzazione professionale*, 2022, p. 29.

²⁰ Cfr. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, *L'evoluzione della professione di Commercialista – Organizzazione dello studio e specializzazione professionale*, 2022, pp. 24-25.

TABELLA 7. AREE PROFESSIONALI PER LE QUALI IL PROFESSIONISTA HA MATURATO UNA SPECIFICA ESPERIENZA*

Aree professionali	Italia
Contabilità e bilancio	89,2%
Consulenza e pianificazione fiscale	54,8%
Revisione legale e controllo di legalità	53,8%
Valutazioni d'azienda	40,9%
Contenzioso tributario	38,7%
Consulenza e Finanza aziendale	37,6%
Crisi di impresa	17,9%
Enti del terzo settore	15,8%
Enti locali	14,5%
Economia e fiscalità del lavoro	13,5%
Funzioni giudiziarie	13,2%
Corporate governance (Amministrazione d'impresa)	9,2%
Nessuna (tra quelle indicate sopra)	1,3%

* domanda a risposta multipla

Fonte: CNDCEC 2022

Anche in questo caso si rilevano significative disparità territoriali: ad esempio, l'area "revisione legale" è meno diffusa al Sud (51,4%) rispetto al Centro (55,3%) e al Nord (54,7% Nord-est e 54,2% Nord-ovest), mentre l'area "consulenza e pianificazione fiscale" è significativamente meno diffusa al Sud (46%) rispetto al Nord (Nord-ovest 59,7% e Nord-est 59,2%).²¹

Organizzazione e squilibri nella governance della professione

Sul piano istituzionale, la professione è organizzata secondo un modello territoriale articolato su due livelli:

Livello territoriale: I Consigli degli Ordini territoriali, attualmente 132 su tutto il territorio nazionale, sono eletti dagli iscritti all'Albo residenti nella circoscrizione dell'Ordine stesso. Hanno funzioni di rappresentanza istituzionale a livello locale, tenuta dell'Albo, vigilanza sul corretto esercizio della professione, promozione della formazione professionale continua e gestione dei procedimenti disciplinari (questi ultimi attraverso i Consigli di disciplina territoriali, introdotti dal D.P.R. 137/2012).

Livello nazionale: Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (CNDCEC) è l'organismo di rappresentanza istituzionale della categoria professionale dei commercialisti ed è costituito da 21 consiglieri eletti tra gli iscritti all'Albo. Istituito ai sensi del decreto legislativo del 28 giugno 2005, n. 139, il CNDCEC è un ente pubblico non economico a carattere associativo, dotato di autogoverno e autoamministrazione e sottoposto nell'esercizio delle proprie attività alla vigilanza del Ministero della giustizia. L'attività dell'ente è finalizzata alla tutela

²¹ Cfr. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, *L'evoluzione della professione di Commercialista – Organizzazione dello studio e specializzazione professionale*, 2022, p.37

dei propri iscritti e degli interessi pubblici connessi all'esercizio della professione. Il Consiglio nazionale, oltre ad esercitare gli altri compiti conferitigli dal Dlgs 139/2005, promuove i rapporti con le istituzioni e le pubbliche amministrazioni competenti; formula pareri sui progetti di legge e di regolamento che interessano la professione; adotta ed aggiorna il Codice deontologico della professione e disciplina, con propri regolamenti, l'esercizio della funzione disciplinare a livello territoriale e nazionale; vigila sul regolare funzionamento dei Consigli dell'Ordine; designa propri rappresentanti presso commissioni ed organizzazioni di carattere nazionale ed internazionale; formula il regolamento elettorale, il regolamento per la trattazione dei ricorsi e quello per gli affari di sua competenza, da approvarsi dal Ministro della giustizia; valuta ed approva i programmi di formazione professionale continua ed obbligatoria predisposti dagli Ordini locali.

Le attuali regole per l'accesso alle cariche elettive degli organismi professionali (Consigli degli Ordini territoriali e Consiglio nazionale) presentano criticità in termini di rappresentatività e partecipazione quali, in particolare:

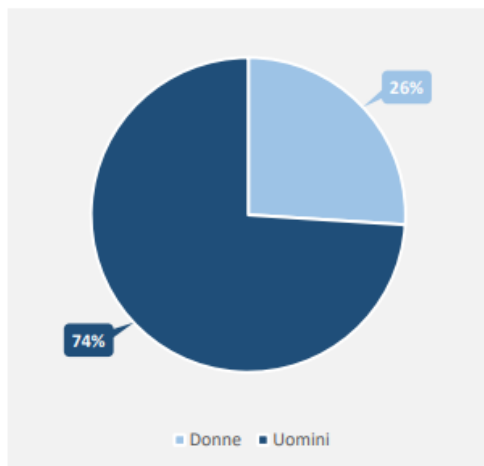
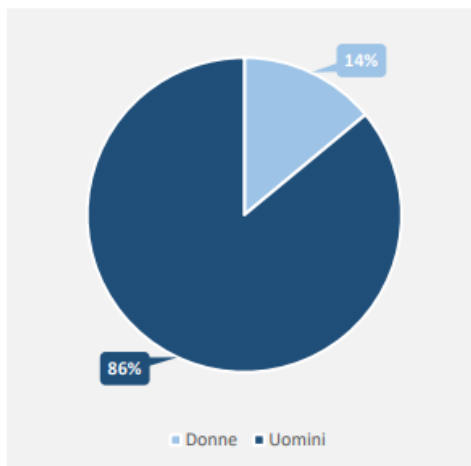
Anzianità di iscrizione richiesta per l'elettorato passivo: l'art. 9 del D.lgs. 139/2005 prevede che per essere eleggibili al Consiglio dell'Ordine sia necessaria un'anzianità di iscrizione all'Albo di almeno cinque anni, mentre per il Consiglio nazionale sono richiesti almeno dieci anni. Tali requisiti, unitamente alla possibilità di rielezione per due mandati consecutivi (ciascuno di quattro anni), hanno determinato una scarsa rappresentatività delle fasce più giovani di iscritti negli organi di governance.

Disomogeneità dimensionale degli Ordini territoriali: Secondo i dati forniti dal CNDCEC, la dimensione degli Ordini territoriali è estremamente variabile: il 58% (77 Ordini su 132) degli Ordini ha meno di 500 iscritti, il 30,3% (40 Ordini su 132) ha tra 500 e 1.500 iscritti, il 7,6% (10 Ordini su 132) ha tra 1.500 e 3.000 iscritti, mentre solo il 3,8 % (5 Ordini su 132) supera i 3.000 iscritti.²²

Sottorappresentanza di genere nelle cariche elettive: Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili è composto da 21 membri, 8 donne e 13 uomini. Le donne sono quindi il 38% e gli uomini il 62%. Anche nei Consigli territoriali emerge le presidenti donne sono poche a livello nazionale, ossia 19 su 132, inoltre in 9 regioni non c'è nessuna presidente donna.²³

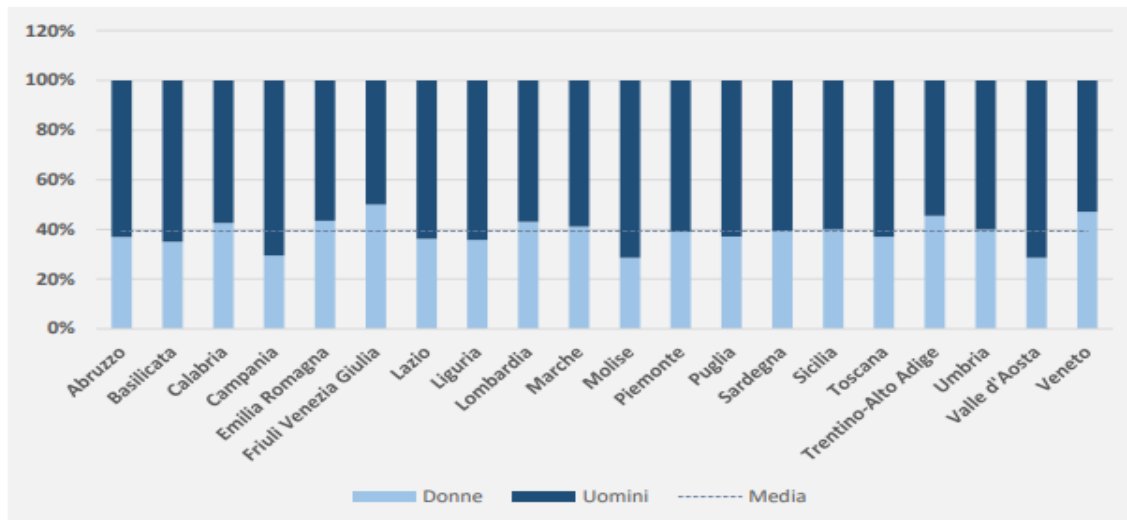
²² Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Fondazione nazionale dei commercialisti, *RAPPORTO 2024 sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Scheda di sintesi e tabelle regionali*, 2024, pp. 23-26.

²³ Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, *Bilancio di genere del CNDCEC*, 2023, pp. 11-12.

Figura 5 - Quote di genere dei componenti delle Commissioni di Studio del Consiglio Nazionale. Anno 2023**Figura 6** - Quote di genere dei presidenti dei Consigli degli Ordini territoriali. Anno 2023

Fonte: Elaborazioni CNPO su dati Cndcec

Il grafico sotto mette in evidenza la linea del 40% (che corrisponde ai 2/5), attualmente previsti dal decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139, per la formazione delle liste elettorali, tale percentuale non si rispecchia nell'attuale composizione di tutti i Consigli suddivisi su base regionale. Vi sono regioni che hanno, infatti, una presenza femminile nei Consigli più bassa.²⁴

Figura 10 - Quote di genere dei componenti dei Consigli degli ordini territoriali per regione. Anno 2023

Fonte: Elaborazioni CNPO su dati Cndcec

Il presente intervento, attraverso il criterio di delega sulla riforma della governance della professione, mira a garantire un adeguato ricambio generazionale, l'equilibrio di genere e la rappresentanza delle minoranze, in linea con i principi di democraticità e partecipazione propri degli ordinamenti professionali.

²⁴ Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, *Bilancio di genere del CNDCEC*, 2023

Infine, emerge la necessità di adeguare l'ordinamento professionale alle sfide della digitalizzazione e dell'innovazione tecnologica. L'introduzione di sistemi di voto telematico per le elezioni ordinistiche, la digitalizzazione dei processi amministrativi e l'adeguamento alle nuove modalità di esercizio della professione in ambiente digitale rappresentano elementi di modernizzazione indispensabili per mantenere la competitività della professione.

2. OBIETTIVI DELL'INTERVENTO E RELATIVI INDICATORI

2.1 Obiettivi generali e specifici

Come già evidenziato nell'analisi del contesto, l'intervento legislativo si rende necessario alla luce delle criticità emerse nei sedici anni di concreta applicazione dell'ordinamento professionale, nonché del mutato contesto sociale ed economico del Paese. In particolare, si intendono perseguire i seguenti obiettivi generali e specifici:

Obiettivo generale 1: Modernizzare e rendere più efficiente l'esercizio della professione

Obiettivi specifici:

- Riorganizzare le attività oggetto della professione.
- Prevedere una disciplina organica per l'esercizio della professione in forma associata e societaria.

Obiettivo generale 2: Migliorare la governance della professione

Obiettivi specifici:

- Ridefinire la disciplina di accesso alle cariche elettive.
- Favorire l'equilibrio di genere e il ricambio generazionale.
- Introduzione delle modalità telematiche nello svolgimento delle elezioni.
- Rivedere la disciplina delle cause di incompatibilità e di sostituzione dei componenti degli organi, nonché i motivi di decadenza e di sospensione dalla carica.

Obiettivo generale 3: Promuovere la specializzazione e il ricambio generazionale

Obiettivi specifici:

- Prevedere una disciplina organica in materia di specializzazione per gli iscritti nella Sezione A dell'Albo.
- Rivedere la disciplina del tirocinio per l'iscrizione nella Sezione A dell'Albo.
- Introdurre forme collettive di assicurazione per la responsabilità civile uniformi per tutti gli iscritti all'Albo.

2.2 Indicatori e valori di riferimento

Gli indicatori che consentiranno di verificare il raggiungimento degli obiettivi saranno costituiti dai dati raccolti dalle competenti articolazioni ministeriali e dalle altre istituzioni destinatarie dell'intervento. Si riportano, di seguito, gli indicatori associati agli obiettivi

Indicatori per l'obiettivo generale 1: Modernizzare e rendere più efficiente l'esercizio della professione:

- Numero di STP e studi associati.
- Percentuale di iscritti che esercitano in forma aggregata.
- Reddito professionale medio reale.
- Divario reddituale territoriale.

Indicatori per l'obiettivo generale 2: Migliorare la *governance* della professione

- Tasso di ricambio negli organi elettivi per mandato.
- Percentuale di donne negli organi elettivi.
- Percentuale di giovani negli organi elettivi.
- Numero di ordini territoriali che utilizzano il voto telematico.
- Numero di misure specifiche adottate per garantire la parità di genere (quote, doppia preferenza, alternanza).

Indicatori per l'obiettivo generale 3: Promuovere la specializzazione e il ricambio generazionale

- Numero di iscritti con specializzazioni riconosciute.
- Numero di tirocinanti.
- Percentuale di giovani professionisti iscritti con età inferiore a 40 anni.
- Numero di assicurazioni per responsabilità civile stipulate in forma collettiva.

3. OPZIONI DI INTERVENTO E VALUTAZIONE PRELIMINARE

L'opzione di non intervento è stata valutata ma disattesa in quanto non consentirebbe di risolvere le criticità evidenziate nella sezione 1, con il rischio di un ulteriore aggravamento dei problemi riscontrati, in particolare, in relazione alla prosecuzione del trend di diminuzione dei giovani che accedono alla professione; al progressivo invecchiamento della popolazione professionale; al mancato adeguamento delle modalità di esercizio della professione alle evoluzioni del mercato e alla persistenza delle criticità nella governance e nel sistema disciplinare.

L'opzione di intervento puntuale di modifica della normativa vigente è stata presa in considerazione ma è stata scartata in quanto non consentirebbe di affrontare in modo coordinato e sistematico tutte le criticità emerse, con il rischio di creare incoerenze e sovrapposizioni nella disciplina.

L'opzione di una delega al Governo per una riforma organica dell'ordinamento professionale, secondo principi e criteri direttivi definiti, rappresenta la scelta di intervento che consentirebbe un approccio sistematico e coordinato alla riforma; il coinvolgimento del Consiglio nazionale nella fase di elaborazione dei decreti delegati; una maggiore flessibilità nell'articolazione delle disposizioni attuative nonché la possibilità di adottare disposizioni integrative e correttive entro dodici mesi dall'entrata in vigore del decreto legislativo.

4. COMPARAZIONE DELLE OPZIONI E MOTIVAZIONE DELL'OPZIONE PREFERITA

4.1 Impatti economici, sociali ed ambientali per categoria di destinatari

Destinatari diretti

I destinatari diretti dell'intervento normativo sono:

1. **i soggetti istituzionali responsabili dell'attuazione** come indicati nel paragrafo 5.1 della presente relazione;
2. **i dottori commercialisti e esperti contabili iscritti all'Albo**: i 120.424 iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili al 31 dicembre 2023, di cui il 70,1% con il titolo di dottore commercialista, il 30,1% con il titolo di ragioniere commercialista e l'1,5% con il titolo di esperto contabile²⁵ che beneficeranno del miglioramento complessivo delle condizioni di esercizio della professione; della maggiore flessibilità organizzativa; del riconoscimento delle specializzazioni; della maggiore tutela attraverso forme collettive di assicurazione nonché della riduzione dei divari territoriali, di genere e generazionali;
3. **i praticanti**: gli 11.522 iscritti nel Registro dei praticanti al 31 dicembre 2023²⁶ che beneficeranno della semplificazione e razionalizzazione del percorso di accesso alla professione e di una maggiore attrattività della professione;
4. **gli ordini territoriali**: gli Ordini territoriali dei dottori commercialisti e degli esperti contabili sono 132, distribuiti su tutto il territorio nazionale, con dimensioni estremamente variabili in termini di numero di iscritti (da un minimo di circa 112 di Oristano a un massimo di 9889 di Milano²⁷). Questi potranno beneficiare della riduzione del divario, attualmente esistente, in termini di risorse umane, finanziarie e organizzative, nonché godere di una maggiore efficienza e trasparenza delle procedure e un aggiornamento delle competenze;
5. **il Consiglio nazionale**: il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, organismo di rappresentanza istituzionale della categoria a livello nazionale, composto da 21 membri eletti tra gli iscritti nella sezione A dell'Albo, potrà godere della modernizzazione della *governance*;
6. **gli istituti di formazione universitaria e post-universitaria**: le Università e gli enti di formazione che offrono percorsi formativi per l'accesso alla professione o per la specializzazione professionale, che potrebbero adeguare la propria offerta formativa alle nuove esigenze della professione;

²⁵ Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Fondazione nazionale dei commercialisti, *RAPPORTO 2024 sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Scheda di sintesi e tabelle regionali*, 2024, p.1.

²⁶ Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Fondazione nazionale dei commercialisti, *RAPPORTO 2024 sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Scheda di sintesi e tabelle regionali*, 2024, p.6.

²⁷ Cfr. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Fondazione nazionale dei commercialisti, *RAPPORTO 2024 sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Scheda di sintesi e tabelle regionali*, 2024, pp23-26.

7. **i laureati in discipline economiche:** i laureati in discipline economiche (corsi di laurea triennale e magistrale delle classi L-18, L-33, LM-56, LM-77) sono circa oltre 40.000 all'anno.²⁸

Destinatari indiretti

I destinatari indiretti dell'intervento normativo sono:

1. **le imprese, gli enti pubblici e i privati cittadini:** i clienti dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, che beneficerebbero di una maggiore qualità e specializzazione delle prestazioni professionali, nonché di una più adeguata tutela assicurativa;
2. **le associazioni professionali e società tra professionisti:** le 1.768 STP iscritte all'Albo al 31 dicembre 2023²⁹ che beneficranno di una disciplina organica volta a facilitare la costituzione e la gestione delle stesse e una maggiore competitività sul mercato;
3. **il sistema giudiziario ed economico nel suo complesso:** considerato il ruolo centrale dei commercialisti nell'ambito della giustizia civile (consulenti tecnici d'ufficio, periti, curatori fallimentari, ecc.) e nel sistema economico (consulenti fiscali, amministrativi, societari), si rappresenta che per effetto dell'ampio intervento di riforma dell'ordinamento della professione che troverà attuazione con i successivi decreti delegati, nel medio e lungo termine, si avrà un miglioramento della qualità e dell'efficienza della professione con ricadute positive sul sistema giudiziario ed economico del Paese;
4. **la collettività** beneficerà del miglioramento dell'efficienza e della qualità dei servizi professionali; del rafforzamento del ruolo dei commercialisti nel sistema economico e sociale e di una maggiore trasparenza e correttezza nelle relazioni economiche.

4.2 Impatti specifici

A. Effetti sulle PMI (Test PMI)

L'intervento normativo, nel medio e lungo periodo avrà effetti positivi anche per le piccole e medie imprese, principali clienti dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, in termini di maggiore qualità e diversificazione dei servizi professionali disponibili, possibilità di avvalersi di professionisti specializzati in specifici ambiti e una più ampia tutela assicurativa.

B. Effetti sulla concorrenza

Non si ravvisano effetti restrittivi della concorrenza, anzi, si rappresenta che per effetto dell'intervento normativo in esame e dei successivi decreti legislativi attuativi migliorerà, rafforzandosi la concorrenza nel mercato dei servizi professionali. La revisione della disciplina delle incompatibilità, infatti, amplierà le possibilità di esercizio della professione, la riforma organica della materia relativa alle modalità di esercizio della professione in forma associata e societaria favorirà

²⁸ Il dato è stato ricavato sommando il numero dei laureati triennali (pari a 25.356) e magistrali (16.705) rilevati da AlmaLaurea nel 2023 (ultimo dato disponibile) consultabile online <https://www2.almalaurea.it/cgi-php/universita/statistiche/tendine.php?anno=2023&LANG=it&config=profilo>

²⁹ Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Fondazione nazionale dei commercialisti, *RAPPORTO 2024 sull'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Scheda di sintesi e tabelle regionali*, 2024, p.11.

l'aggregazione tra professionisti, l'introduzione delle specializzazioni, a sua volta, consentirà una migliore identificazione delle competenze sul mercato, nonché una riduzione delle barriere all'ingresso per i giovani professione.

C. Oneri informativi

L'intervento normativo in esame, trattandosi di un disegno di legge delega, non introduce nuovi obblighi informativi per i cittadini e le imprese. Si rinvia ai decreti legislativi che saranno emanati in attuazione della legge delega l'individuazione di eventuali oneri che saranno introdotti a carico dei professionisti per effetto della riforma ordinamentale e che potrebbero discendere dalle previsioni relative alle nuove modalità dell'esercizio in forma associata e societaria della professione e da quelle inerenti alle specializzazioni e gli adempimenti connessi alle forme collettive di assicurazione.

Tuttavia, tali oneri è presumibile che saranno proporzionati ai benefici attesi e compensati dalla semplificazione di alcune procedure attualmente vigenti.

D. Rispetto dei livelli minimi di regolazione europea

L'intervento normativo si pone in linea con i principi europei in materia di regolamentazione delle professioni, in particolare per quanto riguarda la proporzionalità delle restrizioni all'accesso e all'esercizio della professione; la trasparenza e la non discriminazione nelle procedure di accesso alle cariche elettive e la tutela dei consumatori attraverso forme adeguate di assicurazione professionale. La riforma, infatti, intende adeguare l'ordinamento professionale al diritto europeo e ai principi espressi dalla giurisprudenza delle giurisdizioni sovranazionali, come espressamente indicato nell'articolo 1, comma 1, del disegno di legge.

4.3 Motivazione dell'opzione preferita

L'intervento normativo in esame contiene una delega al Governo al fine di adottare, nel rispetto dei principi e criteri direttivi ivi indicati, uno o più schemi di decreti legislativi recante la disciplina di riforma dell'ordinamento della professione di dottore commercialista e di esperto contabile, attualmente regolato da un corpo normativo che, risalente ad oltre sedici anni fa, appare in diversi punti non del tutto adeguato al mutato quadro normativo e al contesto economico, sociale e tecnologico degli ultimi anni. L'intervento regolatorio è necessario per aggiornare il D.lgs. 139/2005, e superare le criticità e le lacune sopra esposte. Lo schema contiene, a tal proposito, puntuali direttive per intervenire in modo organico su numerosi aspetti della disciplina vigente, tra i quali, la ridefinizione dell'oggetto della professione, la revisione delle regole elettorali, la modifica della disciplina delle forme associative, e delle incompatibilità, delle specializzazioni e della formazione. Per effetto delle riforme, nel breve e medio periodo, miglioreranno l'efficienza e la qualità dei servizi professionali e si rafforzerà il ruolo dei commercialisti nel sistema economico e sociale con una maggiore trasparenza e correttezza nelle relazioni economiche, a beneficio del sistema Paese. Per effetto della riforma, nel breve e medio termine, la professione diventerà più attraente e sostenibile favorendo l'aggregazione professionale e il ricambio generazionale.

5. MODALITÀ DI ATTUAZIONE E MONITORAGGIO

5.1 Attuazione

Soggetti responsabili dell'attuazione dell'intervento normativo di riforma dell'ordinamento professionale sono il Ministero della giustizia cui compete, attraverso il Dipartimento per gli affari di giustizia, la vigilanza sull'Ordine dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili, nonché l'elaborazione dei decreti legislativi attuativi della delega e l'aggiornamento dei parametri per la determinazione dei compensi per le prestazioni professionali su proposta del Consiglio nazionale. Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, cui compete partecipare alla fase di elaborazione dei decreti delegati e adeguare, a seguito dell'emanazione dei decreti delegati, la regolamentazione interna alla nuova disciplina, formulare le proposte per l'aggiornamento dei parametri dei compensi professionali e implementare le nuove disposizioni in materia di specializzazioni professionali e forme collettive di assicurazione per la responsabilità civile professionale. Gli Ordini territoriali dovranno implementare operativamente le riforme a livello locale, in particolare per quanto riguarda l'adeguamento delle procedure elettorali alle nuove modalità telematiche, la gestione dei nuovi criteri di accesso alle cariche elettive, l'applicazione delle nuove disposizioni disciplinari e la tenuta dell'Albo secondo le nuove disposizioni in materia di specializzazioni. Per quanto riguarda i punti della delega per la riforma della disciplina relativa alle nuove modalità della formazione e tirocinio professionale, soggetti responsabili sono il Ministero dell'Università e della ricerca per i profili attinenti all'attività universitaria e ai titoli abilitanti, che dovrà operare di concerto con il Ministero della giustizia, e le Università e gli istituti di formazione universitaria e post-universitaria, chiamati a modulare la propria offerta formativa alle nuove esigenze della professione. Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali è chiamato ad operare di concerto con il Ministero della giustizia per le disposizioni aventi impatto diretto nelle materie previdenziali e assistenziali.

Parimenti, il controllo ed il monitoraggio dell'intervento regolatorio saranno effettuati dal Ministero della giustizia, attraverso il Dipartimento competente, in collaborazione con il CNDCEC. A tal proposito, saranno utilizzati i dati statistici raccolti ed elaborati periodicamente dal competente Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, dagli ordini territoriali, dalle Università e dalle società tra i professionisti. Tali informazioni saranno utilizzate anche ai fini della VIR.

5.2 Monitoraggio

Il monitoraggio dell'intervento sarà effettuato dal Ministero della Giustizia, in collaborazione con il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. Il monitoraggio si baserà sugli indicatori individuati nella sezione 2.2, relativamente agli obiettivi dell'intervento sopra descritti.

In particolare, saranno monitorati: il numero di giovani che accedono alla professione, attraverso i dati relativi agli iscritti all'Albo e ai candidati all'esame di Stato; l'evoluzione delle forme di esercizio della professione, attraverso i dati relativi alle associazioni professionali e alle società tra professionisti e la composizione degli organi elettivi, in termini di equilibrio di genere e generazionale.

CONSULTAZIONI SVOLTE NEL CORSO DELL'AIR

Sullo schema di disegno di legge in esame non sono state svolte consultazioni pubbliche. Lo schema è il risultato delle interlocuzioni con il Consiglio nazionale dei commercialisti, maturate nel tempo

attraverso le analisi svolte, i dati raccolti e le criticità emerse. In particolare, è emersa la necessità di un intervento normativo di carattere organico, capace di superare l'attuale frammentazione della disciplina e di affrontare in modo coordinato e sistematico le molteplici criticità che hanno caratterizzato l'applicazione dell'ordinamento vigente.

Particolare rilievo ha assunto la richiesta di introduzione di un sistema formale di riconoscimento delle specializzazioni professionali, che dia finalmente attuazione a quanto già previsto dall'art. 2, comma 2 del D.P.R. 137/2012, rimasto fino ad oggi inattuato nonostante la crescente complessità e settorializzazione del mercato dei servizi professionali.

Sul versante della governance, il Consiglio nazionale ha sottolineato l'esigenza di una riforma complessiva delle modalità elettorali che favorisca un maggiore ricambio generazionale negli organi di rappresentanza, garantisca un migliore equilibrio di genere e introduca strumenti di modernizzazione come il voto telematico, al fine di incrementare la partecipazione democratica e la rappresentatività degli organismi professionali.

Significativa attenzione è stata dedicata alla necessità di una disciplina organica che favorisca e semplifichi l'esercizio della professione in forme aggregate, con particolare riferimento alle società tra professionisti (STP), quale strumento essenziale per incrementare la competitività e l'efficienza organizzativa degli studi professionali nel contesto economico contemporaneo.

Il CNDCEC ha inoltre evidenziato l'urgenza di una riforma del sistema di formazione e tirocinio che acceleri i tempi di accesso alla professione e la renda maggiormente attrattiva per le nuove generazioni, affrontando così la problematica del progressivo invecchiamento della categoria e della diminuzione delle nuove iscrizioni.

Infine, è stata rappresentata la necessità di introdurre forme collettive di assicurazione per la responsabilità civile professionale, al fine di garantire una tutela più uniforme ed efficace sia per i professionisti che per la clientela, superando le attuali disomogeneità nel sistema assicurativo.

L'insieme di tali contributi e osservazioni è stato integralmente recepito nella formulazione dei principi e criteri direttivi contenuti nel presente disegno di legge delega, orientando le scelte normative verso soluzioni concrete e mirate che rispondano effettivamente alle esigenze manifestate dalla categoria professionale e alle sfide del contesto economico e sociale contemporaneo.

PERCORSO DI VALUTAZIONE

Il percorso di analisi è stato svolto dall'Unità di analisi e valutazione delle politiche pubbliche, costituita presso l'Ufficio legislativo di questo Ministero. Si è tenuto conto degli studi di settore e, in particolare, dei report e delle analisi statistiche del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

DISEGNO DI LEGGE

—

Art. 1.

(Delega al Governo per la riforma dell'ordinamento della professione di dottore commercialista e di esperto contabile)

1. Il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, un decreto legislativo recante disposizioni di riforma dell'ordinamento della professione di dottore commercialista e di esperto contabile, sulla base dei principi e criteri direttivi di cui all'articolo 2 nonché al fine di razionalizzare, riordinare e semplificare la disciplina vigente e di adeguarla al diritto europeo e ai principi espressi dalla giurisprudenza della Corte costituzionale e delle giurisdizioni superiori interne e sovranazionali.

2. Il decreto legislativo di cui al comma 1 è adottato su proposta del Ministro della giustizia, sentito il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. Il decreto è adottato, per i profili attinenti all'attività universitaria e ai titoli abilitanti, di concerto con il Ministro dell'università e della ricerca e, per le disposizioni aventi impatto sulle materie previdenziali e assistenziali, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

3. Lo schema del decreto legislativo di cui al comma 1, corredato di una relazione tecnica che dia conto della neutralità finanziaria dello stesso, è trasmesso alle Camere per l'espressione del parere da parte delle Commissioni competenti per materia e per i profili finanziari. Il parere è reso entro il termine di trenta giorni dalla data di trasmissione, decorso il quale il decreto può essere comunque adottato. Qualora detto termine scada nei trenta giorni antecedenti alla scadenza del termine previsto dal comma 1 o successivamente, quest'ultimo è prorogato di trenta giorni.

4. Entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo di cui al comma 1, il Governo, nel rispetto dei principi e criteri direttivi stabiliti dall'arti-

colo 2 e con la procedura indicata nei commi 2 e 3 del presente articolo, può adottare disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo emanato ai sensi del citato comma 1.

Art. 2.

(Principi e criteri direttivi)

1. Il decreto legislativo di cui all'articolo 1, comma 1, è adottato nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) riorganizzare le attività costituenti l'oggetto della professione di dottore commercialista e di esperto contabile, mediante il riordino delle disposizioni vigenti, indicando le attività riservate da specifiche disposizioni di legge e distinguendole da quelle che connotano tipicamente la professione di dottore commercialista e di esperto contabile nell'ambito tributario, economico-aziendale, finanziario, societario e della crisi d'impresa, ferme restando le competenze nei suddetti ambiti attribuite dalla normativa vigente ad altre professioni regolamentate o alle professioni non organizzate ai sensi della legge 14 gennaio 2013, n. 4;

b) prevedere una disciplina organica in materia di esercizio della professione sia in forma associata sia in forma societaria, definendo le modalità di costituzione, di gestione, il funzionamento e i limiti di tali forme di esercizio dell'attività professionale, nel rispetto dei principi previsti dall'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, e dagli articoli 4 e 4-bis della legge 31 dicembre 2012, n. 247, nonché delle disposizioni del codice civile;

c) riordinare la disciplina in materia di incompatibilità nell'esercizio della professione di dottore commercialista e di esperto contabile, anche individuando ipotesi di deroga temporanea in casi specifici;

d) fermo restando quanto disposto dalla legge 21 aprile 2023, n. 49, prevedere che la pattuizione del compenso tra le parti del contratto d'opera professionale sia libera, ma comunque proporzionata alla

quantità, alla qualità nonché al contenuto specifico e alle caratteristiche delle prestazioni professionali, e garantisca comunque un equo compenso, nonché prevedere che siano aggiornati, con decreto del Ministro della giustizia, su proposta del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, specifici parametri per la determinazione dei compensi per le prestazioni professionali, anche svolte in forma associata o societaria;

e) ridefinire la disciplina in materia di accesso alle cariche elettive del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consigli degli ordini territoriali mediante disposizioni volte a ridurre l'anzianità di iscrizione all'albo necessaria per l'assunzione della singola carica elettiva nonché a valorizzare l'equilibrio generazionale e prevedendo che i regolamenti adottati dal Consiglio nazionale garantiscano la parità tra i sessi attraverso specifiche misure, quali le quote di genere, la doppia preferenza di genere o l'alternanza per sesso nella composizione della lista ovvero altre misure idonee;

f) rivedere le modalità operative per lo svolgimento delle elezioni del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consigli degli ordini territoriali, in coerenza con l'obiettivo della transizione digitale, mediante la previsione della modalità telematica a distanza per l'espressione del voto, secondo forme che garantiscano l'uniformità delle procedure nel rispetto dei principi della segretezza e della libertà del voto;

g) rivedere le classi dimensionali degli ordini territoriali, al fine di tener conto della complessità gestionale in relazione al numero degli iscritti, e rivedere la composizione dei consigli degli ordini territoriali prevedendo una soglia minima di preferenze per l'elezione dei componenti della minoranza all'interno del consiglio dell'ordine;

h) prevedere che la durata del mandato del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, dei consigli degli ordini territoriali e degli altri

organi nazionali e territoriali sia di quattro anni, mantenendo la disciplina del limite di non più di due mandati consecutivi e razionalizzandola in relazione alle peculiarità del sistema elettorale del Consiglio nazionale e dei consigli degli ordini territoriali;

i) rivedere e razionalizzare la disciplina in materia di cause di incompatibilità e di sostituzione dei componenti del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consigli degli ordini territoriali;

l) aggiornare le competenze del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consigli degli ordini territoriali in considerazione delle modifiche intervenute nella legislazione vigente e nella disciplina della professione;

m) rivedere e razionalizzare la disciplina riguardante le cause di decadenza e di sospensione dalla carica di componente del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consigli degli ordini territoriali;

n) rivedere, razionalizzare e semplificare le disposizioni in materia disciplinare, con particolare riguardo alle regole per il funzionamento dei consigli di disciplina territoriali, dei collegi di disciplina e del Consiglio di disciplina nazionale, ivi compreso lo svolgimento dei relativi procedimenti, nel rispetto dei principi generali stabiliti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 7 agosto 2012, n. 137, dei principi di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa nonché del principio del contraddittorio;

o) prevedere la disciplina delle ipotesi di cancellazione dall'albo professionale;

p) prevedere, nei settori di cui alla lettera *a)*, una disciplina organica in materia di specializzazione per gli iscritti nelle Sezioni A e B dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, anche mediante l'adozione dei relativi provvedimenti attuativi su proposta del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;

q) rivedere la disciplina del tirocinio per l'iscrizione nelle Sezioni A e B dell'Albo e per l'esercizio della professione di dottore commercialista e di esperto contabile, prevedendo anche la possibilità di svolgerlo interamente durante il corso di studi universitari, così da ridurre i tempi per conseguire l'abilitazione all'esercizio della professione;

r) introdurre eventualmente la disciplina di possibili forme collettive di assicurazione per la responsabilità civile derivante dall'esercizio dell'attività di dottore commercialista e di esperto contabile uniformi per tutti gli iscritti all'Albo, con oneri a carico del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, al fine di accrescere la tutela della clientela, fermo restando l'eventuale obbligo assicurativo individuale per la copertura dei rischi derivanti dall'esercizio di attività professionali, se non coperti dalla polizza collettiva, e per l'adeguamento dei massimali all'attività concretamente svolta;

s) prevedere che la nuova disciplina dei procedimenti elettorali di cui alle lettere e), f), g) e h) si applichi alle elezioni successive alla scadenza della consiliatura in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo di cui all'articolo 1, comma 1.

2. Il decreto legislativo di cui all'articolo 1, comma 1, abroga espressamente le disposizioni oggetto di riordino ai sensi della presente legge e quelle con esso incompatibili, nei limiti della disciplina concernente l'attività di dottore commercialista e di esperto contabile, e stabilisce le opportune disposizioni di coordinamento in relazione alle disposizioni non abrogate o non modificate nonché le necessarie disposizioni transitorie e finali.

Art. 3.

(Disposizioni finanziarie)

1. Il decreto legislativo di cui all'articolo 1, comma 1, è adottato senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica. Le

amministrazioni interessate provvedono agli adempimenti di rispettiva competenza con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.



19PDL0163730