

# dossier

XIX Legislatura

2 dicembre 2025

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

A.C. 2628



Senato  
della Repubblica



Camera  
dei deputati



SERVIZIO STUDI

TEL. 06 6706-2451 - ✉ [studi1@senato.it](mailto:studi1@senato.it) – ✕ [@SR\\_Studi](https://www.instagram.com/SR_Studi)

Dossier n. 599



SERVIZIO STUDI

Dipartimento Giustizia

Tel. 06 6760-9148 - ✉ [st\\_giustizia@camera.it](mailto:st_giustizia@camera.it) – ✕ [@CD\\_giustizia](https://www.instagram.com/CD_giustizia)

Progetti di legge n. 533

La documentazione dei Servizi e degli Uffici del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. Si declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

gi0094

# INDICE

## SCHEDA DI LETTURA

- Articolo 1 (*Delega al Governo per la riforma dell'ordinamento della professione di dottore commercialista e di esperto contabile*) .....5
- Articolo 2, comma 1, lett. a) - h) (*Principi e criteri in materia di individuazione delle attività riservate, esercizio della professione in forma associata o in forma societaria, incompatibilità, compenso, sistema elettorale del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei Consigli dell'ordine territoriali, dimensione degli ordini territoriali, durata del mandato*) .....10
- Articolo 2, comma 1, lettere i)-s) e comma 2 (*Principi e criteri direttivi in materia di incompatibilità, procedure di sostituzione, decadenza e sospensione dei componenti del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consigli degli ordini territoriali, disciplinare, cancellazione dall'albo, specializzazione, tirocinio, forme collettive di assicurazione per la responsabilità civile*) .....21
- Articolo 3 (*Disposizioni finanziarie*) .....27



## **Schede di lettura**



## Articolo 1

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

L'**articolo 1** conferisce al Governo la **delega** ad adottare un decreto legislativo per la **riforma dell'ordinamento della professione di dottore commercialista e di esperto contabile**.

In particolare, il **comma 1** prevede che il Governo, **entro 12 mesi** dalla data di entrata in vigore della legge, adotti **un decreto legislativo** per la **riforma dell'ordinamento della professione di dottore commercialista e di esperto contabile**.

La riforma non ha solo lo scopo di **aggiornare, riordinare e semplificare** i vari aspetti della citata professione per renderli maggiormente aderenti all'attuale contesto, ma è dichiaratamente volta ad adeguarne i contenuti a quanto disposto in materia dalla **legislazione europea** e a quanto statuito dalla **giurisprudenza costituzionale e di legittimità** (v. *infra*).

#### • *L'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili*

L'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili è stato istituito dal [d.lgs. n. 139 del 2005](#), in attuazione della delega contenuta nella legge n. 34 del 2005, ed ha sostituito i precedenti ordini dei dottori commercialisti ed i collegi dei ragionieri e periti commerciali, istituiti, rispettivamente, dai d.P.R. 1067 e 1068 del 1953.

L'Ordine professionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili è costituito dagli iscritti nell'apposito Albo (art. 6), ai quali è riconosciuta competenza specifica in economia aziendale e diritto d'impresa e, comunque, nelle materie economiche, finanziarie, tributarie, societarie ed amministrative (art. 1). L'Albo è suddiviso in due sezioni: la **Sezione A per i dottori commercialisti** e la **Sezione B per gli esperti contabili**. Per ciascuna categoria il decreto individua le attività espletabili; in particolare, **alcune attività sono riservate ai soli dottori commercialisti** (tra cui la revisione e la formulazione di giudizi o attestazioni in merito ai bilanci di imprese ed enti, pubblici e privati, le valutazioni di azienda, l'assistenza e la rappresentanza davanti agli organi della giurisdizione tributaria, l'incarico di curatore, commissario giudiziale e commissario liquidatore nelle procedure concorsuali, giudiziarie e amministrative, e nelle procedure di amministrazione straordinaria).

Gli iscritti nell'Albo hanno l'obbligo del segreto professionale.

L'Ordine è strutturato su **due livelli**, secondo un modello territoriale che prevede un Consiglio nazionale e vari Ordini territoriali, istituiti in ciascun circondario di tribunale (se vi risiedono o hanno il domicilio almeno 200 tra dottori commercialisti ed esperti contabili) e comunque in ogni capoluogo di provincia. **Il Consiglio nazionale e gli Ordini territoriali sono enti pubblici non economici a carattere associativo**, dotati di autonomia patrimoniale e finanziaria, che determinano la propria organizzazione con appositi regolamenti, nel rispetto delle disposizioni di legge e del decreto 139/2005 e sono soggetti esclusivamente alla vigilanza del Ministero della giustizia (art. 6).

**I Consigli degli Ordini territoriali** — attualmente **132** sull'intero territorio nazionale — sono eletti dagli iscritti all'Albo residenti nella circoscrizione dell'Ordine. Svolgono funzioni di rappresentanza istituzionale a livello locale, curano la tenuta dell'Albo, vigilano sul corretto esercizio della professione, promuovono la formazione professionale continua e gestiscono i procedimenti disciplinari (attraverso i Consigli di disciplina territoriali introdotti dal D.P.R. 137/2012). Sono organi dell'Ordine territoriale il Consiglio, il Presidente, il Collegio dei revisori e l'Assemblea degli iscritti (art. 8). Il Consiglio può essere sciolto nelle ipotesi in cui non si provvede all'integrazione dei membri venuti a mancare per decadenza, dimissioni, morte o per altre cause, se non è in grado di funzionare, o se ricorrono altri gravi motivi; in tal caso le sue funzioni sono affidate ad un commissario straordinario fino a nuove elezioni (art. 17).

**Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (CNDCEC)**, costituito presso il Ministero della giustizia, è l'organo di rappresentanza istituzionale della categoria, composto da **21 consiglieri** eletti tra gli iscritti all'Albo. L'attività dell'ente è orientata alla tutela degli iscritti e degli interessi pubblici connessi all'esercizio della professione. Il Consiglio nazionale, oltre alle ulteriori funzioni attribuitegli dal d.lgs. 139/2005, cura i rapporti con le istituzioni e le amministrazioni competenti; esprime pareri su progetti di legge e di regolamento riguardanti la professione; adotta e aggiorna il codice deontologico; 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 in commissioni e organismi nazionali e internazionali; formula il regolamento elettorale, quello per la trattazione dei ricorsi e gli altri regolamenti di competenza, da sottoporre all'approvazione del Ministro della giustizia; valuta e approva i programmi di formazione professionale continua e obbligatoria predisposti dagli Ordini locali.

Il d.lgs. 139/2005 detta altresì norme in materia di **accesso alla professione e di titoli professionali**.

L'abilitazione all'esercizio della professione è conseguita a seguito del superamento dell'**esame di Stato**, dopo il compimento di un **tirocinio di durata triennale** (art. 40).

I tirocinanti sono iscritti in un apposito **registro**, ove sono previste le **2 sezioni dei tirocinanti commercialisti**, riservata a coloro che siano in possesso di diploma di laurea specialistica della classe delle lauree specialistiche in scienze dell'economia (64/S), ovvero della classe delle lauree specialistiche in scienze



economico-aziendali (84/S), ovvero delle lauree rilasciate dalle facoltà di economia secondo l'ordinamento previgente, **e dei tirocinanti esperti contabili**, in cui possono iscriversi, oltre a coloro che sono in possesso dei titoli abilitanti alla sezione dei tirocinanti commercialisti, tutti coloro che siano in possesso di diploma di laurea della classe delle lauree in scienze dell'economia e della gestione aziendale (17) ovvero della classe delle lauree in scienze economiche (28). Il tirocinio professionale deve essere compiuto per un periodo di tempo ininterrotto, e viene svolto presso un professionista iscritto nell'albo da almeno cinque anni; può essere svolto contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento del diploma di laurea specialistica o magistrale ovvero ad una sua parte (artt. 42-43).

Per l'**esame di Stato** vengono indette ogni anno due sessioni di esame di abilitazione all'esercizio della professione. In ciascuna sessione si svolgono esami distinti per l'accesso alle Sezioni A e B dell'Albo. L'esame è articolato in 3 prove scritte (una tecnica, una di diritto, una pratica) ed una orale; le materie sono differenziate per le due sezioni dell'Albo (art. 45-47).

Il d.lgs. 139/2005 disciplina infine il **procedimento disciplinare**, volto ad accertare la sussistenza della responsabilità disciplinare dell'incolpato per le **azioni od omissioni che integrino violazione di norme di legge e regolamenti, del codice deontologico**, o siano comunque in contrasto con i doveri generali di dignità, probità e decoro, a tutela dell'interesse pubblico al corretto esercizio della professione. Il procedimento disciplinare deve svolgersi secondo i principi di **imparzialità e buon andamento** dell'azione amministrativa, nonché nel rispetto delle garanzie del **contraddittorio**. Le modalità di svolgimento sono determinate con regolamento del Consiglio nazionale.

L'azione disciplinare è esercitata dal Consiglio dell'Ordine nel cui Albo il professionista è iscritto. Le **sanzioni** irrogabili sono: la **censura**, che consiste in una dichiarazione formale di biasimo, la **sospensione** dall'esercizio professionale per un periodo di tempo non superiore ai 2 anni, la **radiazione** dall'Albo.

Sono anche previste una **sospensione cautelare**, che non può eccedere i 5 anni (che viene sempre disposta in caso di applicazione di misura cautelare o interdittiva, di sentenza definitiva con cui si è applicata l'interdizione dalla professione o dai pubblici uffici) e una **sospensione per morosità** per mancato versamento dei contributi dovuti.

I **commi 2 e 3** disciplinano il **procedimento** per l'adozione del decreto legislativo. Il **comma 2**, in particolare, demanda l'adozione del decreto legislativo al **Ministro della giustizia**, in qualità di Ministro vigilante dell'Ordine, sentito il **Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili**.

Inoltre, è richiesto che il **decreto sia adottato di concerto**:

- **con il Ministro dell'università e della ricerca** per ciò che riguarda l'attività universitaria e i titoli abilitanti;

- **con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali** per ciò che attiene a previdenza e assistenza.

Il **comma 3** regola l'esame parlamentare dello schema di decreto trasmesso dal Ministero della giustizia. Su di esso, corredato di una relazione tecnica, sono chiamate ad esprimere il proprio parere le **Commissioni parlamentari** competenti per materia e per i profili finanziari **entro 30 giorni dalla data di trasmissione**; decorso tale termine il decreto legislativo può essere emanato.

La disposizione precisa, inoltre, che qualora il **termine per l'espressione dei pareri** da parte delle Commissioni parlamentari dovesse scadere nei trenta giorni precedenti alla scadenza del termine di 12 mesi stabilito per l'**esercizio della delega** o successivamente, quest'ultimo termine è **prorogato di 30 giorni**.

Dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo, ai sensi del **comma 4**, decorrono ulteriori **12 mesi** entro i quali il Governo può adottare **disposizioni integrative e correttive** del decreto medesimo, utilizzando la **medesima procedura** descritta nei commi 2 e 3 e nel rispetto dei principi e dei criteri direttivi fissati dall'articolo 2.

Con riguardo alla regolamentazione delle professioni si ricorda che la **direttiva (UE) 2018/958** impone agli Stati membri di valutare preliminarmente la proporzionalità delle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative che limitino l'accesso alle professioni regolamentate o il loro esercizio. In attuazione della citata direttiva è stato emanato il D.lgs. n. 142 del 2020 che prevede una procedura dettagliata inerente alla **verifica del rispetto del principio di proporzionalità** che compete ai cd. soggetti regolatori (cfr. art. 3). In particolare i soggetti regolatori devono operare una valutazione della proporzionalità in sede di **analisi di impatto della regolazione** dell'atto normativo o in sede di istruttoria dell'atto amministrativo generale, compilando il questionario riportato nella tabella di cui all'Allegato I. Nella tabella deve essere fornita per ciascun quesito una motivazione specifica e dettagliata per consentire di valutare il rispetto del principio di proporzionalità la tabella e parte integrante della documentazione illustrativa che deve essere sempre posta a corredo della documentazione che accompagna i provvedimenti. A tal fine si prevede che ogni disposizione normativa (sia legislativa che regolamentare) nonché ogni atto amministrativo generale che limita l'accesso ad una professione regolamentata o il suo esercizio, prima della sua adozione deve essere **trasmessa** dal competente soggetto regolatore all'**Autorità garante della concorrenza e del mercato** ai fini della verifica dell'adequatezza e della completezza della valutazione di proporzionalità svolta dalle amministrazioni proponenti.

Si segnala, inoltre, che l'art. 16-*sexies* del D.L. n. 131 del 2024, modificando la predetta normativa, ha introdotto nell'art. 3, il comma 3-*bis*, il quale prescrive che

“in relazione ai **progetti di legge di iniziativa diversa da quella governativa** ovvero agli **emendamenti parlamentari** con cui si introducono nuove disposizioni che limitano l'accesso alle professioni regolamentate o il loro esercizio ovvero modificano quelle esistenti, la **valutazione di proporzionalità** (...) è effettuata dall'**amministrazione competente in relazione alla professione regolamentata** nell'ambito dell'istruttoria finalizzata a esprimere l'orientamento del Governo sul progetto di legge e il suo parere sugli emendamenti (...)”.

Da questo punto di vista, secondo quanto riportato nell’AIR allegata al provvedimento in esame, “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.”

**Articolo 2, comma 1, lett. a) - h)**

***(Principi e criteri in materia di individuazione delle attività riservate, esercizio della professione in forma associata o in forma societaria, incompatibilità, compenso, sistema elettorale del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei Consigli dell'ordine territoriali, dimensione degli ordini territoriali, durata del mandato)***

L'articolo 2, comma 1, lett. a) – h) detta alcuni principi e criteri direttivi a cui dovrà attenersi il Governo in sede di esercizio della delega, in materia di individuazione delle attività riservate, esercizio della professione in forma associata o in forma societaria, incompatibilità, compenso, sistema elettorale del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei Consigli dell'ordine territoriali, dimensione degli ordini territoriali, durata del mandato.

L'articolo 2, comma 1, prevede i principi e criteri a cui dovrà attenersi il governo nell'esercizio della delega legislativa conferita ai sensi dell'articolo 1 del presente provvedimento.

La lettera a) impegna il Governo a **riorganizzare le attività che costituiscono oggetto della professione**, anche al fine di un **riordino delle disposizioni vigenti**.

Come riportato nell'Analisi tecnico-normativa allegata al provvedimento in esame, 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.

Più in dettaglio, il legislatore delegato è chiamato ad individuare, attraverso un'attività ricognitiva delle funzioni svolte da dottori commercialisti ed esperti contabili nei vari ambiti in cui si esplica il loro operato (tributario, aziendale, finanziario, societario, crisi d'impresa), quali sono le **attività specificamente loro riservate dalla legge** rispetto ad attività che, pur collocandosi nei citati ambiti, possono essere svolte da appartenenti ad altre professioni regolamentate o a professioni non organizzate ai sensi della [legge n. 4 del 2013](#).

La legge 14 gennaio 2013, n. 4, disciplina **l'esercizio delle professioni non organizzate in ordini o collegi**, perseguendo finalità di trasparenza del mercato e tutela dell'utente e di qualificazione dell'offerta professionale, anche mediante il richiamo a norme tecniche UNI di settore. Il modello regolatorio è di **natura privatistica**: tali attività non necessitano l'istituzione di albi o elenchi né richiedono abilitazioni statali per il loro esercizio, ma la legge favorisce la formazione di associazioni cui sono affidati compiti rilevanti quali la definizione dei profili professionali e l'adozione di codici deontologici, o ancora l'attivazione di uno "sportello del cittadino" quale presidio per i reclami e l'orientamento degli utenti ai sensi del codice del consumo. Le attestazioni rilasciate dalle suddette

associazioni non hanno carattere abilitante ma svolgono funzioni di trasparenza nei confronti dell'utenza circa requisiti e standard qualitativi della professione.

Proprio la delimitazione degli **ambiti di competenza riservati a dottori commercialisti ed esperti contabili** a fronte di altre professionalità operanti nel medesimo settore è alla base di una recente pronuncia della **Corte costituzionale (sentenza [n. 144 del 2024](#))**, la quale ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale concernenti il **rilascio del visto di conformità alle dichiarazioni fiscali**, attività che il d.lgs. 241/1997 riserva in via esclusiva a talune categorie (ovvero agli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro, nonché ai 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), escludendone i tributaristi, che pure offrono servizi in ambito fiscale tra cui rientra anche l'invio delle dichiarazioni dei redditi all'amministrazione finanziaria.

La Corte non ha ritenuto fondate le censure sollevate dal Consiglio di Stato, *in primis* con riferimento all'art. 3 Cost. per disparità di trattamento tra le due categorie professionali, e quindi sotto il profilo della lesione alla libertà di iniziativa economica (art. 41 Cost.) e alla libera prestazione dei servizi all'interno dell'Unione europea (art. 117 Cost., in relazione agli artt. 56 TFUE e 16 della direttiva 2006/123/CE relativa ai servizi nel mercato interno), valutando **non irragionevole la scelta del legislatore di affidare tale compito ai soli iscritti ad un albo professionale** in considerazione del fatto che solo questi ultimi «, avendo superato un esame di Stato per accedere agli albi ed essendo soggetti alla penetrante vigilanza degli ordini anche sul piano deontologico, sono muniti di particolari requisiti attitudinali e di affidabilità, a garanzia degli interessi dell'amministrazione alla corretta esecuzione dell'adempimento».

Nella citata sentenza, la Corte si sofferma sulla distinzione tra **ordini professionali**, configurati dalla costante giurisprudenza costituzionale, amministrativa e di legittimità quali “**enti pubblici ad appartenenza necessaria**”, e associazioni professionali di cui alla legge n. 4 del 2013.

Soltanto con riferimento ai primi è ravvisabile un'esigenza di **tutela di un rilevante interesse pubblico**, esigenza che sta alla base dell'affidamento agli ordini, da parte dello Stato, di penetranti poteri, funzioni e prerogative, certamente «più estesi ed effettivi di quelli esercitati dalle associazioni previste dalla legge n. 4 del 2013, in quanto sottoposti a diretta vigilanza da parte di organi statali e corredati da incisive potestà disciplinari nei confronti degli iscritti, che possono determinare, tra l'altro, la sospensione o la radiazione, con conseguente

impossibilità (temporanea o definitiva) di esercitare legittimamente la professione».

Tali poteri, argomenta la Corte, non trovano corrispondenza nelle prerogative riconosciute alle associazioni professionali *ex lege* 4/2013, per le quali l'iscrizione all'elenco pubblicato nel sito internet del Ministero delle imprese e del *made in Italy* è su base volontaria e l'attività ministeriale si risolve nella mera «vigilanza sulla corretta attuazione delle disposizioni della legge da parte delle associazioni, senza poteri di cancellazione dall'elenco e di [diretta] vigilanza sui professionisti». E neppure rileva l'adozione di un codice di condotta cui debbano attenersi gli iscritti, in quanto la violazione delle regole «potrebbe comportare al massimo, sul piano deontologico e disciplinare, l'esclusione dell'associato dall'associazione, in base alle regole statutarie e civilistiche, senza incidere direttamente sulla continuità dell'esercizio della professione».

Nessuna equiparazione è quindi possibile, a parere della Corte, tra i due suddetti organismi, «avendo proprio la legge n. 4 del 2013 ribadito il divieto per i professionisti non organizzati, anche se iscritti alle associazioni, di svolgere un'attività riservata dalla legge a specifiche categorie di soggetti».

Un'altra recente pronuncia in tema di esercizio della professione di esperto contabile è l'**ordinanza n. 3495 del 2024**, emessa dalla Seconda Sezione civile della **Corte di Cassazione**. Con tale ordinanza, la Suprema Corte, facendo proprio l'approdo delle Sezioni Unite penali, ha affermato il principio per cui le condotte di tenuta della contabilità aziendale, di redazione delle dichiarazioni fiscali e di effettuazione dei relativi pagamenti, nel vigore del d. lgs. n. 139 del 2005, integrano il **reato di esercizio abusivo della professione** (art. 348 c.p.) **di esperto contabile se svolte da chi non si è iscritto al relativo albo professionale** in modo continuativo e organizzato, tale da creare – in assenza di indicazioni diverse – le apparenze di una tale iscrizione, in tal modo contravvenendo al disposto di cui all'art. 2231 c.c. e determinando la nullità del contratto ai sensi dell'art. 1418 c.c.

L'attività di ricognizione delle norme che affidano determinate attività a dottori commercialisti ed esperti contabili richiesta dalla lettera a) si rende necessaria a seguito delle numerose **riforme che** negli ultimi anni **hanno investito i settori nei quali** principalmente **si esplica l'attività di commercialisti** ed esperti contabili.

L'articolo 1 del decreto legislativo n. 139 del 2005 prevede che, in particolare, formano oggetto della professione le seguenti attività:

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

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

Tra le riforme principali intervenute negli ultimi anni, invece, si segnalano:

- **la 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;
- **la 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*);
- **la 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;
- **la 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*;
- **la 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;
- **Interventi in materia di 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 sui fattori ESG (*Environmental, Social, Governance*).

La **lettera b)** prevede che sia adottata una disciplina volta a regolamentare l'**esercizio della professione in forma associata o in forma societaria**, rinviando, oltre che alle specifiche disposizioni del codice civile, a quanto disposto in materia dall'articolo 10 della **legge n. 183 del 2011 per le professioni ordinistiche** e dagli articoli 4 e 4-bis della **legge forense per la professione di avvocato** n. 247 del 2012.



In particolare, la disciplina dovrà puntualmente definire le modalità di costituzione e di gestione di tali associazioni/società, il loro funzionamento ed i limiti connessi all'esercizio della professione in tale forma.

L'[art. 10, commi 3 e ss., della legge n. 183 del 2011](#), contiene la disciplina delle società tra professionisti, consentendo l'utilizzo dei modelli societari previsti dal codice civile (Libro V, Titoli V e VI) per l'**esercizio di attività professionali** (con la precisazione che qualora venga scelta la forma della società cooperativa, il numero di soci non deve essere inferiore a tre).

Per potersi qualificare come società tra professionisti, l'**atto costitutivo** della persona giuridica deve prevedere: a) l'**esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci**; b) l'ammissione in qualità di soci dei **solì professionisti iscritti ad ordini**, albi e collegi, anche in differenti sezioni, nonché dei cittadini degli Stati membri dell'UE, purché in possesso del titolo di studio abilitante, ovvero **soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche**, o per finalità di investimento. Il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci, a pena di scioglimento della società e cancellazione della stessa dall'albo; c) i criteri e le modalità per garantire che l'**incarico professionale** affidato alla società **sia svolto esclusivamente dai soci in possesso dei requisiti necessari per l'esercizio della prestazione professionale richiesta**. In tale prospettiva, l'individuazione del socio professionista è compiuta dal cliente e, in mancanza di designazione, la scelta del professionista deve essere previamente comunicato per iscritto all'utente; c-*bis*) la stipula di **polizza di assicurazione per la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità civile per i danni causati ai clienti** dai singoli soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale; d) le modalità di **esclusione dalla società del socio** che sia stato **cancellato dal rispettivo albo** con provvedimento definitivo.

L'organismo sociale deve, peraltro, contenere all'interno della propria denominazione l'indicazione di società tra professionisti e può essere costituito anche per l'esercizio di diverse attività professionali.

Per quanto riguarda la posizione dei soci professionisti, essi possono partecipare ad **una sola società tra professionisti**, sono sempre tenuti a rispettare il **codice deontologico** del proprio ordine e possono **opporre agli altri soci il segreto** concernente le attività professionali a loro affidate. Anche la società è tenuta a rispettare il regime disciplinare dell'ordine al quale è iscritta.

In attuazione della suddetta normativa primaria è stato adottato dal Ministro della giustizia il [DM n. 34/2013](#). In particolare, quest'ultimo provvedimento reca norme di dettaglio concernenti: l'ambito di applicazione della società tra professionisti (o professionale), le modalità di conferimento ed esecuzione dell'incarico professionale, il regime di incompatibilità del socio che partecipa a più società professionali, il procedimento di iscrizione nel registro delle imprese ed il regime disciplinare della società.

Per quanto riguarda la professione di avvocato, l'esercizio della **professione forense in forma associata o societaria** è disciplinato, rispettivamente, dagli articoli 4 e 4-*bis* della [legge n. 247 del 2012](#). L'art. 4 detta i principi fondamentali delle associazioni tra avvocati e multidisciplinari, stabilendo che la professione forense può essere esercitata individualmente o con la partecipazione ad associazioni tra avvocati; anche in quest'ultimo caso, **l'incarico professionale è tuttavia sempre conferito all'avvocato in via personale**. La legge consente anche associazioni multidisciplinari tra professionisti appartenenti ad altre categorie individuate con decreto del Ministro della giustizia, fermo restando che possono essere soci delle associazioni tra avvocati solo coloro che sono iscritti al relativo albo. Le **associazioni multidisciplinari** possono indicare nel proprio oggetto sociale l'esercizio di attività proprie della professione forense solo se tra gli associati vi è almeno un avvocato iscritto all'albo; la violazione di tale principio costituisce illecito disciplinare.

L'art. 4-*bis* regola invece l'esercizio della professione in forma societaria, stabilendo innanzitutto che l'organismo può assumere la **forma di società di persone, di società di capitali o di società cooperative**. In ogni caso la società deve essere **iscritta in una sezione speciale dell'albo tenuto dall'ordine territoriale** nella cui circoscrizione ha sede la società stessa. Inoltre, è vietata la partecipazione societaria tramite società fiduciarie, trust o per interposta persona. La violazione di tale previsione comporta di diritto l'esclusione del socio. Affinché una società possa esercitare la professione forense devono ricorrere le seguenti **condizioni**: a) i soci, per almeno due terzi del capitale sociale e dei diritti di voto, devono essere avvocati iscritti all'albo, ovvero avvocati iscritti all'albo e professionisti iscritti in albi di altre professioni. Si precisa che il venir meno di tale condizione costituisce causa di scioglimento della società e il consiglio dell'ordine presso il quale è iscritta la società procede alla cancellazione della stessa dall'albo, salvo che la società non abbia provveduto a ristabilire la prevalenza dei soci professionisti nel termine perentorio di sei mesi; b) la maggioranza dei membri dell'organo di gestione deve essere composta da soci avvocati; c) i componenti dell'organo di gestione non possono essere estranei alla compagine sociale ed i soci professionisti possono rivestire la carica di amministratori.

L'esercizio in forma societaria della professione non fa venire meno il **principio della personalità della prestazione professionale e la responsabilità della società e quella dei soci non esclude la responsabilità del professionista** che ha eseguito la specifica prestazione. Il socio è escluso dall'organismo societario allorquando venga sospeso, cancellato oppure radiato dall'albo nel quale è iscritto. Inoltre, le società sono in ogni caso tenute al rispetto del codice deontologico forense e sono soggette alla competenza disciplinare dell'ordine di appartenenza.

La **lettera c)** stabilisce che sia effettuato un riordino della disciplina sulle **incompatibilità**, in particolare aprendo la possibilità a **deroghe temporanee** in casi specificamente individuati.

Attualmente, l'art. 4 del d.lgs. n. 139 del 2005 prevede l'incompatibilità della professione di dottore commercialista ed esperto contabile con le seguenti professioni o attività, anche se esercitate in via non prevalente né abituale:

- notaio;
- giornalista professionista;
- impresa, in nome proprio o altrui;
- per proprio conto, produzione di beni o servizi, intermediazione nella circolazione di beni o servizi, tra cui ogni tipologia di mediatore, di trasporto o spedizione;
- attività bancarie, assicurative o agricole, ovvero ausiliarie delle precedenti;
- appaltatore di servizio pubblico, concessionario della riscossione di tributi;
- promotore finanziario.

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

Di converso, non è consentita l'iscrizione all'Albo a tutti quei soggetti cui è vietato l'esercizio della libera professione, in base agli ordinamenti loro applicabili.

La **lettera d)**, richiamando la [legge n. 49 del 2023](#) sull'equo compenso, detta criteri direttivi specifici in materia di **compenso**, che deve essere garantito pur preservando il principio della **libera pattuizione** tra le parti del contratto d'opera. Il compenso deve infatti essere proporzionato alla quantità, alla qualità, al contenuto specifico e alle caratteristiche delle prestazioni professionali. A tal fine si demanda ad un apposito **decreto del Ministro della giustizia**, emanato su proposta del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, la fissazione dei **parametri per la determinazione dei compensi**, anche per quanto riguarda le prestazioni svolte in forma associata o societaria.

Si ricorda in proposito che l'equo compenso delle prestazioni professionali è stato introdotto dalla recente legge n. 49 del 2023. Per equo compenso si intende la corresponsione di un compenso proporzionato alla quantità e alla qualità del lavoro svolto, al contenuto e alle caratteristiche della prestazione professionale. In ogni caso il compenso deve essere conforme ai parametri individuati da appositi decreti ministeriali (nello specifico, per i professionisti iscritti agli ordini e collegi, ciò è previsto dall'art. 9 D.L. n. 1 del 2012).

La normativa sull'equo compenso si applica ai rapporti professionali aventi ad oggetto una **prestazione d'opera intellettuale** ex art. 2230 c.c., resa in favore di determinati soggetti (tra cui: banche, assicurazioni, loro controllate e mandatarie, nonché imprese in possesso di specifici requisiti occupazionali o di ricavi) sulla base di un'apposita convenzione. La legge stabilisce la **nullità delle clausole** che

non prevedono un compenso equo e proporzionato per lo svolgimento di attività professionali, nonché la rideterminazione del medesimo da parte del giudice che abbia accertato giudizialmente il carattere non equo del compenso. Il giudice può anche condannare il committente al pagamento di un **indennizzo in favore del professionista**, fatto salvo il risarcimento dell'eventuale maggiore danno.

I **Consigli nazionali degli ordini** o i collegi professionali possono concordare modelli standard di **convenzione con le imprese committenti**; i compensi ivi previsti si presumono equi fino a prova contraria.

La **lettera e)** concerne la revisione delle **cariche elettive** del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei Consigli dell'ordine territoriali, fissando due principi fondamentali:

- l'**equità generazionale**, attraverso la riduzione dell'anzianità di iscrizione all'albo necessaria per l'assunzione delle cariche elettive (attualmente sono necessari 5 anni di iscrizione per l'elettorato passivo);
- la **parità di genere**, mediante l'adozione di disposizioni specifiche nei regolamenti del Consiglio nazionale, quali le quote di genere, la doppia preferenza di genere o l'alternanza per sesso nella composizione della lista ovvero altre misure idonee.

#### • *L'elezione dei Consigli*

Il **Consiglio dell'Ordine** (art. 9 del Decreto legislativo n. 139 del 2005) è **composto da membri eletti**, tra gli iscritti nelle due sezioni dell'Albo, **in misura direttamente proporzionale al numero degli iscritti** nelle sezioni medesime; è comunque assicurato un numero minimo di rappresentanti agli iscritti nella Sezione A Commercialisti, non inferiore alla metà dei componenti.

Il numero dei componenti il Consiglio dell'Ordine è determinato in ragione del numero degli iscritti nell'Albo: 7 se gli iscritti sono meno di 200, 9 tra 200 e 500, 11 tra 501 e 1.500, 15 oltre i 1.500. L'elettorato attivo per l'elezione del Consiglio spetta a tutti gli iscritti nell'Albo, mentre l'elettorato passivo solo agli iscritti che abbiano maturato 5 anni di anzianità di iscrizione nella rispettiva sezione dell'Albo.

Il Consiglio dell'Ordine dura in **carica 4 anni** ed i consiglieri **non** possono essere eletti per **più di due mandati consecutivi**.

L'Assemblea degli iscritti viene appositamente convocata per l'elezione del Consiglio dell'Ordine (art. 21). L'Assemblea è valida se interviene almeno un decimo degli aventi diritto, altrimenti viene riconvocata. La presentazione delle candidature è fatta sulla base di liste; sono ammesse solo le liste nelle quali è assicurato l'**equilibrio tra i generi** in modo che al genere meno rappresentato sia attribuita una quota non inferiore a due quinti, arrotondata per difetto. È consentito esprimere il voto per i candidati di una sola lista e, nell'ambito della stessa lista, è ammessa la facoltà di esprimere un numero di preferenze non

superiore a quello dei componenti da eleggere, escluso il presidente. Alla lista che ha conseguito il maggior numero di voti validi sono attribuiti i quattro quinti dei seggi arrotondati per eccesso. I seggi restanti sono attribuiti alla lista che si colloca seconda per numero di voti validi conseguiti.

Alla sostituzione dei consiglieri che sono venuti a mancare per decadenza, dimissioni, morte o per altre cause, si provvede con la nomina dei primi dei non eletti nelle rispettive liste. La decadenza, dimissione, morte od altro definitivo impedimento del presidente comporta invece lo scioglimento di diritto dell'intero Consiglio (art. 16).

Per quanto riguarda il **Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili**, esso è composto da **21 membri** eletti fra gli iscritti nell'Albo, di cui almeno 11 fra gli iscritti nell'Albo nella Sezione A Commercialisti, garantendo la proporzionalità rispetto al numero degli iscritti nelle due sezioni dell'Albo.

L'elettorato passivo spetta a tutti gli iscritti nell'Albo che godono dell'elettorato attivo ed hanno un'anzianità di almeno 10 anni di iscrizione nell'Albo. L'elettorato passivo alla carica di presidente è riservato agli iscritti nella Sezione A Commercialisti dell'Albo.

**L'elettorato attivo spetta ai Consigli degli Ordini** che lo esercitano presso la propria sede tutti nello stesso giorno ed almeno trenta giorni prima di quello in cui scade il Consiglio nazionale. La presentazione delle candidature è fatta, su base nazionale, per liste, che devono **rispettare l'equilibrio tra i generi**, riservando almeno i due quinti dei posti al genere meno rappresentato. Ai fini dell'attribuzione dei seggi, a ciascun Consiglio spetta un voto per ogni 100 iscritti, o frazione di cento, fino a 200 iscritti, un voto ogni 200 iscritti, o frazione di duecento, tra i 200 iscritti e i 600, ed un voto ogni 300 iscritti, o frazione di trecento, dai 600 iscritti.

Sono eletti, oltre al presidente, i candidati della lista che ha conseguito il maggior numero di voti validi. I membri del Consiglio nazionale durano in carica quattro anni ed il loro mandato può essere rinnovato per una sola volta consecutiva.

La **lettera f)**, avendo riguardo alle modalità operative del sistema elettorale del Consiglio nazionale e dei consigli degli ordini territoriali, prevede l'introduzione del **voto telematico a distanza**, che deve essere disciplinato in modo tale da garantire l'uniformità delle procedure presso tutti gli ordini territoriali ed il rispetto dei principi di segretezza e di libertà del voto.

La **lettera g)** concerne le **dimensioni degli ordini territoriali**, prevedendone la ridefinizione in base al numero degli iscritti, nonché la **composizione dei consigli** dei medesimi ordini, stabilendo una soglia minima di preferenze da ottenere per l'elezione dei componenti della minoranza all'interno del consiglio dell'ordine.

La **lettera h)** mantiene sia l'attuale **durata di 4 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 sia il limite di **non più di due mandati consecutivi**, disponendo la razionalizzazione della disciplina in relazione alle peculiarità del sistema elettorale del Consiglio nazionale e dei consigli degli ordini territoriali.

**Articolo 2, comma 1, lettere i)-s) e comma 2**  
*(Principi e criteri direttivi in materia di incompatibilità, procedure di sostituzione, decadenza e sospensione dei componenti del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consigli degli ordini territoriali, disciplinare, cancellazione dall'albo, specializzazione, tirocinio, forme collettive di assicurazione per la responsabilità civile)*

L'articolo 2, comma 1, reca **principi e criteri direttivi** in materia di incompatibilità, procedure di sostituzione, decadenza e sospensione dei componenti del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consigli degli ordini territoriali, disciplinare, cancellazione dall'albo, specializzazione, tirocinio, forme collettive di assicurazione per la responsabilità civile.

Il **comma 2** prevede che il decreto delegato abroghi le disposizioni oggetto di riordino con esso incompatibili e adotti le necessarie **disposizioni di coordinamento**.

La **lettera i)** prevede che nell'esercizio della delega il Governo provveda a rivedere e a razionalizzare la disciplina concernente **le cause di incompatibilità e la sostituzione dei componenti del Consiglio nazionale e dei consigli territoriali**.

L'articolo 27 del [decreto legislativo n. 139 del 2005](#) stabilisce l'**incompatibilità** tra la carica di componente di Consiglio dell'Ordine e del Consiglio nazionale. Prevede, altresì, che l'appartenenza ai suddetti Consigli sia incompatibile con l'assunzione di cariche negli organi direttivi della cassa di previdenza.

Inoltre, la carica di consigliere dell'Ordine è incompatibile con quella di consigliere del relativo Consiglio di disciplina territoriale, di qualunque territorio e nazionale (articolo 8 del [d.P.R. n. 137 del 2012](#), recante regolamento di riforma degli ordini professionali).

Il soggetto interessato dalle ipotesi di incompatibilità è tenuto ad optare per una di esse entro trenta giorni dal momento in cui si è prodotta l'incompatibilità. In caso di mancato esercizio dell'opzione, si intende che il soggetto interessato dalla situazione di incompatibilità abbia rinunciato alla carica assunta in precedenza.

La decadenza, le dimissioni, la morte o altro definitivo impedimento del Presidente del Consiglio dell'ordine o del Consiglio nazionale comportano lo scioglimento di diritto dell'intero Consiglio.

Si provvede invece alla **sostituzione** dei componenti del Consiglio dell'ordine con la nomina dei primi dei non eletti nelle rispettive liste.

La sostituzione di membri del Consiglio nazionale è effettuata con la nomina dei candidati supplenti seguendo l'ordine di lista. I componenti subentrati rimangono in carica fino alla scadenza del Consiglio nazionale.

Se il numero delle vacanze contestuali supera la metà dei componenti, il Consiglio dell'ordine o il Consiglio nazionale decadono automaticamente e si procede alla loro elezione secondo la disciplina applicabile.

La **lettera l)** delega il Governo ad aggiornare le **competenze dei consigli degli ordini territoriali e del Consiglio nazionale**, anche tenendo conto delle modifiche intervenute nella legislazione vigente e nella disciplina della professione.

L'articolo 12 del citato decreto legislativo n. 139 del 2005 elenca le seguenti attribuzioni del **Consiglio dell'ordine**:

- rappresenta, nel proprio ambito territoriale, gli iscritti nell'Albo, promuovendo i rapporti con gli enti locali, ferme restando le attribuzioni in materia del Consiglio nazionale;
- vigila sull'osservanza della legge professionale e di tutte le altre disposizioni che disciplinano la professione;
- cura la tenuta dell'Albo e dell'elenco speciale e provvede alle iscrizioni e cancellazioni previste dal presente ordinamento;
- cura la tenuta del registro dei tirocinanti e adempie agli obblighi previsti dalle norme relative al tirocinio ed all'ammissione agli esami di Stato per l'esercizio della professione;
- cura l'aggiornamento e verifica periodicamente, almeno una volta ogni anno, la sussistenza dei requisiti di legge in capo agli iscritti, emettendo le relative certificazioni e comunicando periodicamente al Consiglio nazionale tali dati;
- vigila per la tutela dei titoli e per il legale esercizio delle attività professionali, nonché per il decoro e l'indipendenza dell'Ordine;
- delibera i provvedimenti disciplinari;
- interviene per comporre le contestazioni che sorgono, in dipendenza dell'esercizio professionale, tra gli iscritti nell'albo e, su concorde richiesta delle parti, fra gli iscritti ed i loro clienti;
- formula pareri in materia di liquidazione di onorari a richiesta degli iscritti o della pubblica amministrazione;
- provvede alla organizzazione degli uffici dell'Ordine, alla gestione finanziaria e a quant'altro sia necessario per il conseguimento dei fini dell'Ordine;
- designa i rappresentanti dell'Ordine presso commissioni, enti ed organizzazioni di carattere locale;
- delibera la convocazione dell'Assemblea;
- rilascia, a richiesta, i certificati e le attestazioni relative agli iscritti;
- stabilisce un contributo annuale ed un contributo per l'iscrizione nell'albo o nell'elenco, nonché una tassa per il rilascio di certificati e di copie dei pareri per la liquidazione degli onorari;



- cura, su delega del Consiglio nazionale, la riscossione ed il successivo accreditamento della quota annuale;
- promuove, organizza e regola la formazione professionale continua ed obbligatoria dei propri iscritti e vigila sull'assolvimento di tale obbligo da parte dei medesimi
- predispone l'elenco dei soggetti, alternati per genere almeno nelle prime posizioni, da trasmettere al presidente del tribunale nel cui circondario è istituito l'Ordine per la nomina del consiglio di disciplina, riservando almeno i due quinti dei posti al genere meno rappresentato (quest'ultima previsione è stata introdotta dall'art. 31-*terdecies*, comma 1, lett. *b*), del decreto-legge n. 137 del 2020, come convertito dalla legge n. 176 del 2020).

Il Consiglio dell'ordine esercita, altresì, gli altri compiti conferitigli dal medesimo d.lgs. n. 139 del 2005 e da altre disposizioni di legge.

Il **Consiglio nazionale**, oltre ad esercitare gli altri compiti conferitigli dal d.lgs. 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.

La **lettera m)** prevede che le norme delegate incidano sulla disciplina riguardante i **motivi di decadenza e di sospensione dalla carica di componente dei Consigli dell'ordine territoriale e di componente del Consiglio nazionale**.

L'articolo 14 del citato decreto legislativo n. 139 del 2005 stabilisce che è causa di **decadenza automatica** dalla carica di componente del Consiglio dell'ordine la mancata partecipazione, senza giustificato motivo, per tre volte consecutive alle riunioni del Consiglio medesimo.

Riguardo alla sospensione, si veda *infra* con riguardo alle disposizioni in materia disciplinare.

La **lettera n)** stabilisce che nell'esercizio della delega il Governo appronti misure per la revisione, razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni in materia **disciplinare**. La disposizione in oggetto fa esplicito riferimento 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 disciplinari, nel rispetto dei **principi generali** fissati dal regolamento di cui al d.P.R. 7 agosto 2012, n. 137, e dei **principi di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa**, nel rispetto del principio del **contraddittorio**.

L'articolo 8 del [d.P.R. n. 137 del 2012](#) (Regolamento di riforma degli ordini professionali) prevede l'istituzione, presso i consigli dell'ordine, di **consigli di disciplina territoriali** cui sono affidati i compiti di istruzione e decisione delle questioni disciplinari riguardanti gli iscritti all'albo. I consiglieri componenti dei consigli di disciplina territoriali sono nominati dal presidente del tribunale nel cui circondario hanno sede i consigli medesimi. Tali componenti sono nominati tra i soggetti indicati in un elenco di nominativi proposti dai corrispondenti consigli dell'ordine.

Presso i consigli nazionali dell'ordine sono istituiti **consigli di disciplina nazionali**, cui sono affidati i compiti di istruzione e decisione delle questioni disciplinari assegnate alla competenza dei medesimi consigli nazionali.

Il medesimo articolo 8 del citato d.P.R. n. 137 mantiene ferme tutte le disposizioni in materia di procedimento disciplinare applicabili alle singole professioni regolamentate. In tali disposizioni i **riferimenti ai consigli dell'ordine si intendono riferiti, in quanto applicabili, ai corrispondenti consigli di disciplina**.

Per quanto concerne l'Ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili, le norme in materia disciplinare sono contenute nel Capo V, composto degli articoli da 49 a 57, del più volte citato decreto legislativo n. 139 del 2005. L'articolo 49 è dedicato all'esercizio dell'azione disciplinare. Vi si prevede, tra l'altro, che il procedimento disciplinare (regolato dal successivo articolo 50) deve svolgersi secondo i principi di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa, nonché nel rispetto delle garanzie del contraddittorio. Gli articoli 52, 53 e 54 dispongono, rispettivamente, circa la sospensione al termine di un procedimento disciplinare, la sospensione cautelare e la sospensione per morosità. L'articolo 55 dispone in merito alle impugnazioni. L'azione disciplinare si prescrive in cinque anni dal compimento dell'evento che può dar luogo all'apertura del procedimento disciplinare (articolo 56).

Si rammenta che tra le funzioni attribuite al Consiglio nazionale figura l'adozione e l'aggiornamento del codice deontologico della professione e l'emanazione di regolamenti concernenti l'esercizio della funzione disciplinare a livello territoriale e nazionale (articolo 29, comma 1, lettera c) del medesimo decreto n. 139).

La **lettera o)** reca, tra i principi e criteri direttivi, la previsione di una disciplina concernente le **ipotesi di cancellazione dall'albo professionale**.

L'articolo 12, comma 1, lettera c) del decreto legislativo n. 139 del 2005 attribuisce al Consiglio dell'Ordine la tenuta dell'Albo e dell'elenco speciale. Il Consiglio provvede alle iscrizioni e cancellazioni.

Riguardo a taluni profili di criticità inerenti alle procedure di cancellazione dagli albi professionali, si segnala, a titolo di esempio, che la sentenza della Corte costituzionale n. 70 del 2025 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del divieto di cancellazione dall'Albo dell'avvocato sottoposto a procedimento disciplinare previsto dall'art. 57 della legge n. 247 del 2012 (ordinamento della professione forense). A seguito della richiesta di chiarimento avanzata dal del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, il Ministero ha affermato che tale ipotesi si applichi anche all'Ordine dei commercialisti ed esperti contabili, in quanto i "principi espressi dalla Corte Costituzionale sono direttamente applicabili agli ordini, come quello dei commercialisti e degli esperti contabili". Si veda, al riguardo, sul sito del CNDCEC l'[informativa 121-2025](#).

La **lettera p)** indica, tra i principi e criteri della delega, la previsione, nei settori di cui alla **lettera a)** (si veda *supra*) 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.

Ai sensi della successiva **lettera q)** nell'esercizio della delega il Governo dovrà prevedere **la revisione della disciplina del tirocinio per l'iscrizione nelle Sezioni A e B dell'Albo e per l'esercizio della professione di dottore commercialista**, prevedendo anche la possibilità del suo svolgimento interamente durante il corso di studi magistrali. Tale previsione mira alla riduzione dei tempi per conseguire l'abilitazione all'esercizio della professione, incentivando al contempo le nuove generazioni all'esercizio della professione medesima.

A tale riguardo si segnala che l'articolo 43 del più volte menzionato decreto legislativo n. 139 del 2005 stabilisce che il tirocinio può essere svolto contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento del diploma di laurea specialistica o magistrale ovvero ad una sua parte. I rapporti tra i Consigli dell'Ordine territoriale e le università sono definiti da appositi accordi, nell'ambito di una convenzione quadro tra il Ministero dell'università e il Consiglio nazionale.

Si rammenta che nella **Sezione A** dell'albo sono iscritti, di diritto, coloro che alla data del 31 dicembre 2007 erano iscritti nell'albo dei Dottori Commercialisti o in quello dei Ragionieri e Periti Commerciali.

Per l'iscrizione nella sezione è necessario (art. 36 del decreto legislativo n. 139 del 2005): essere in possesso di una laurea nella classe delle lauree specialistiche (magistrale) in scienza dell'economia (64/S), ovvero nella classe delle lauree specialistiche (magistrale) in scienze economico aziendali (84/S), ovvero delle

lauree rilasciate dalle facoltà di economia secondo l'ordinamento previgente ai decreti emanati in attuazione dell'art. 17, co. 95, della legge 15 maggio 1997, n. 127; avere superato l'esame di Stato per l'abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista.

L'art. 1, comma 3, del medesimo decreto n. 139 elenca una serie di attività per le quali è riconosciuta la competenza tecnica ai soli iscritti alla Sezione A.

Si rammenta che l'art. 6 del citato d.P.R. n. 137 del 2012 stabilisce che il **tirocinio professionale è obbligatorio**, ove previsto dai singoli ordinamenti professionali, previa iscrizione al registro dei praticanti presso il Consiglio dell'Ordine. Tale articolo 6 ha fissato la durata massima del tirocinio in 18 mesi.

Ai fini dell'accesso alla professione in esame il decreto legislativo n. 139 del 2005 (articoli 40-48) prevede un tirocinio e il superamento di un esame di Stato.

La **lettera r)** prevede la possibilità di introdurre specifica disciplina concernente **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. **Rimane fermo 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.

La **lettera s)**, infine, 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 delegato.

Si ricorda che l'attuale Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili è stato eletto il 29 aprile 2022 e si è insediato ufficialmente il 1° giugno 2022.

Il **comma 2** prevede che il decreto delegato abroghi le disposizioni oggetto di riordino e quelle con esso incompatibili, allo stesso tempo stabilendo le necessarie **disposizioni di coordinamento**.

### **Articolo 3** *(Disposizioni finanziarie)*

■ L'**articolo 3** reca la **clausola di invarianza finanziaria**.

L'articolo in commento, composto di un unico comma, dispone che il decreto legislativo di riforma della professione di dottore commercialista ed esperto contabile è adottato **senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica**. Le amministrazioni coinvolte provvedono agli adempimenti di propria competenza avvalendosi delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.