

2.

La Tariffa dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Alessandro Lini

2.1 Il d.m. 2 settembre 2010, n. 169

La Tariffa dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili è regolata dal d.m. 2 settembre 2010, n. 169 e disciplina i compensi per le prestazioni professionali degli iscritti all'Albo. In particolare, oggetto del decreto sono le prestazioni cosiddette *tipiche* (*Norme generali — Rimborsi di spese — Indennità — Onorari — Norme finali e transitorie*) e si compone di 56 articoli.

2.2 Le norme generali

Le norme generali sono contenute nella prima sezione e sono regolate dagli articoli da 1 a 16.

Art. 1	Contenuto della tariffa – Definizioni
Art. 2	Classificazione dei compensi
Art. 3	Criteri per la determinazione dei compensi applicabili
Art. 4	Valore della pratica
Art. 5	Onorari massimi
Art. 6	Maggiorazioni particolari
Art. 7	Riduzioni particolari
Art. 8	Emissione della parcella
Art. 9	Parcelle periodiche
Art. 10	Termine di pagamento delle parcelle
Art. 11	Pluralità di professionisti
Art. 12	Incarichi connessi di più clienti
Art. 13	Incarico non giunto a compimento
Art. 14	Incarico già iniziato da altri professionisti
Art. 15	Definizione della pratica con il concorso del cliente o di terzi
Art. 16	Applicazione analogica

All'art. 1 vengono definiti gli scopi del regolamento e fornite le definizioni dei termini utilizzati nello stesso. Si descrive il ruolo principale della tariffa quale duplice strumento di **garanzia della qualità della prestazione a tutela del cliente**, attraverso il richiamo all'art. 25 del codice di deontologia in tema di garanzia della qualità della prestazione, e di **tutela del diritto del professionista al compenso per l'opera prestata**, con il richiamo ai concetti di *importanza dell'opera* e *decoro della professione* per la determinazione dei compensi, dettati in materia dall'art. 2233 c.c.

Al comma secondo si stabilisce di utilizzare nel regolamento il termine *professionista* per indicare il *dottore commercialista*, il *ragioniere commercialista* e l'*esperto contabile*.

Dalla regolamentazione tariffaria sono **escluse** quelle prestazioni professionali, che, pur essendo tipiche della professione, poiché previste dall'Ordinamento professionale (d.lgs. 139/2005 art. 1, commi da 2 a 4), sono regolamentate da disposizioni legislative speciali, e quindi di rango superiore alla norma regolamentare.

Tra queste si trovano ad esempio i compensi previsti rispettivamente:

1. dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, determinati con il d.P.R. 27 luglio 1988, n. 352, adeguate con decreto del Ministero della Giustizia 30/05/2002 per la funzione di **ausiliario del giudice** (perito, consulente tecnico ecc.) ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 61 e ss. c.p.c. e all'art. 220 e ss. c.p.p. L'art. 2 della citata legge 319/80 prevede che "la misura degli onorari fissi e variabili è stabilita con tabella redatta con riferimento alle tariffe professionali";
2. dal d.m. 28 luglio 1992 n. 570 per le funzioni svolte nell'ambito delle procedure concorsuali quali curatore fallimentare, commissario giudiziale ecc.;
3. dal d.m. 25/09/1997 n. 475 per gli incarichi di Revisore negli enti locali¹.

Infine, sono escluse dalla tariffa tutte quelle prestazioni da considerare più tipiche di altre professioni, per cui i compensi sono regolati da disposizioni di altre tariffe, che si rendono applicabili, in base al disposto dell'art. 16 in tema di applicazione analogica.

¹ Questi ultimi sono stati adeguati con d.m. 20 maggio 2005, pubblicato nella G.U. n. 128 del 4 giugno 2005.

Tra queste vanno evidenziate, in primo luogo, le prestazioni rese, l'assistenza e la consulenza in materia di rapporti di lavoro dipendente, per le quali si fa riferimento alla tariffa dei Consulenti del Lavoro (Decreto dell'allora Ministero Grazia e Giustizia del 15/07/1992 n. 430).

In via generale, l'applicazione analogica può estendersi a tutte le prestazioni che la Tariffa in esame regola in modo *non analitico* (ossia attraverso la previsione dell'obbligo di preconcordare gli onorari), qualora queste siano state svolte senza preconcordare il compenso con il cliente. Per quanto riguarda la classificazione di compensi, all'art 2 viene riproposta la classificazione già prevista dalla previgente disciplina: tutti gli introiti percepiti nell'esercizio della professione, ad eccezione dei rimborsi delle somme anticipate in nome e per conto del cliente (cioè, aventi la natura e le caratteristiche indicate al numero 3) dell'art. 15 del d.P.R. 633/72), costituiscono compensi (ai sensi delle disposizioni di cui al d.P.R. 916/86) ovvero corrispettivi (ai sensi delle disposizioni di cui al d.P.R. 633/72).

In base alla loro specifica funzione remunerativa, i compensi si dividono in:

— **Rimborsi**, a loro volta, classificabili in:

— *rimborso delle spese generali di studio* (art. 17), determinato in maniera forfetaria con la percentuale del 12,5% degli onorari spettanti per la prestazione svolta, con il limite di 2.500 euro per parcella;

— *rimborso di spese di viaggio e di soggiorno*, spettanti in relazione alla necessità di sostenere tali spese per l'esecuzione dell'incarico;

— **Indennità**, spettanti a fronte di oneri derivanti dalle prestazioni svolte anche se detti oneri non sono direttamente riferibili alla pratica;

— **Onorari**, spettanti per aver svolto la pratica (o parte di essa), tra questi deve essere considerato anche il compenso previsto dall'art. 23 in tema di asseverazioni.

Nonostante l'uso del termine "rimborsi", i compensi derivanti dalla necessità di sostenere spese di viaggio e di soggiorno per l'esecuzione dell'incarico non sono determinati in misura pari all'esborso effettivamente sostenuto.

Viene poi sancito il principio della cumulabilità dei rimborsi di spese con le indennità, nonché di entrambe tali categorie di compensi con gli onorari; unica deroga a tale principio è quella prevista dal terzo comma

dell'art. 22, che esclude la cumulabilità delle indennità con gli onorari preconcordati, salvo naturalmente diversi accordi tra le parti.

I criteri per la determinazione degli onorari sono stabiliti all'art. 3 e sono rimasti invariati rispetto alla precedente previsione tariffaria, occorrerà, perciò, riferirsi sempre alla **natura** alle **caratteristiche** alla **durata** ed al **valore della pratica**, senza dimenticare poi il risultato economico conseguito ed i vantaggi anche non patrimoniali ottenuti dal cliente.

Gli elementi da tenere in considerazione per stabilire un valore che sia congruo con la prestazione resa sono:

Natura e caratteristiche	Da valutare nella concreta fattispecie, sia sotto il profilo della delicatezza e riservatezza della pratica, sia sotto il profilo della originalità, dell'accuratezza delle prestazioni rese e delle responsabilità assunte dal professionista.
Durata	Intesa come tempo occorso per lo svolgimento dell'opera professionale, che rileva sotto il profilo della impossibilità di addebitare gli onorari specifici prima della conclusione della pratica e della conseguente necessità di ristoro del danno economico.
Valore della pratica	Può rilevare soltanto nei casi in cui la stessa non venga identificato dalla norma tariffaria come parametro di commisurazione degli onorari stessi oppure quando siano previsti compensi variabili tra un minimo ed un massimo commisurati al valore della pratica non suddiviso per scaglioni o suddiviso in scaglioni molto ampi.
Risultato economico conseguito dal cliente	È certamente il criterio più rilevante ed anche quello più facilmente misurabile.
Vantaggi anche non patrimoniali derivati al cliente	Questi possono essere individuati nella tutela della onorabilità e del prestigio del cliente anche, per esempio, in sede di procedimenti giudiziari.

È da rilevare come per la determinazione degli onorari per le pratiche di eccezionale importanza, complessità e difficoltà e per le prestazioni svolte in condizioni di disagio e urgenza si debba far ricorso alle disposizioni dell'art. 6.

Individuare il valore della pratica è sempre necessario, anche nei casi in cui lo stesso non costituisca direttamente un parametro per la determinazione dei compensi, in quanto, come previsto dall'art. 3, rappresenta sempre uno degli elementi di riferimento per la concreta determinazione degli onorari stessi. A tal proposito, l'art. 4 detta le

modalità per individuare il valore della pratica, rinviando ai parametri indicati dai singoli articoli della tariffa, al secondo comma si precisa che quando il valore della pratica non sia determinato, o determinabile, debba essere assunto come valore di riferimento il valore massimo del terzo scaglione della tabella 1 di cui all'art 26, ossia di € 154.937,07.

Al terzo comma dell'articolo, riprendendo la precedente impostazione si inserisce la possibilità di arrivare alla determinazione degli onorari secondo criteri e misure di equità in determinate fattispecie e secondo due strade. Nel primo caso, si prevede che nell'ipotesi di manifesta sproporzione tra le prestazioni svolte e onorari stabiliti con riferimento al valore della pratica dagli artt. 26 (*onorari gradualisti*), 31 (*perizie valutazioni e pareri*), 45 (*consulenza contrattuale*), 47 e 48 (*assistenza e rappresentanza tributaria*), 50 (*sistemazione di interessi*), gli onorari dovuti possano essere stabiliti con parere del Consiglio dell'Ordine di appartenenza, su istanza documentata del cliente o del professionista, sulla base di criteri e misure di equità.

Ove ciò accada, ed è questa la novità, il cliente è **convocato** dal Consiglio stesso per essere sentito in sede di rilascio del parere di liquidazione di cui all'art. 12, comma 1, lett. i) d.lgs. 139/2005. Nell'altra evenienza si prevede che comunque in tutti gli altri casi di manifesta sproporzione tra prestazioni svolte e onorari stabiliti con riferimento al valore della pratica le parti possono **concordemente** richiedere l'intervento del Consiglio dell'Ordine, ai sensi dell'art. 12, comma 1, lett. h) d.lgs. 139/2005, affinché determini gli onorari secondo criteri e misure di equità.

Il prospetto che segue sintetizza gli elementi necessari per individuare il valore della pratica nelle diverse prestazioni.

Prestazione	Elementi per individuare il valore della pratica
Art. 28 <i>Amministrazione di patrimoni e di beni</i>	<ul style="list-style-type: none"> • n. locatari; • proventi lordi da locazione ovvero valore patrimoniale dei beni in caso di utilizzo diretto da parte dei proprietari; • valore spese di manutenzione straordinaria.
Art. 29 <i>Custodia e conservazione di beni e di aziende</i>	valore dei beni in custodia, per le aziende totale attivo lordo

(Segue)

Art. 30 <i>Liquidazione di aziende</i>	valore delle attività realizzate, passività definitivamente accertate
Art. 31 <i>Perizie, valutazioni e pareri</i>	<ul style="list-style-type: none"> • perizie: valore del bene periziato; • valutazioni di beni: ammontare dei valori valutati; • valutazioni di aziende: sommatoria delle attività e delle passività che non siano poste rettificative dell'attivo.
Art. 33 <i>Impianto e tenuta di contabilità</i>	<ul style="list-style-type: none"> • contabilità ordinaria: numero di registrazioni o di operazioni, oppure volume d'affari su base annua; • contabilità semplificata: numero di registrazioni effettuate.
Art. 34 <i>Bilancio</i>	<ul style="list-style-type: none"> • totale attività; • componenti positivi di reddito lordi.
Art. 36 <i>Regolamento e liquidazione di avarie</i>	<ul style="list-style-type: none"> • somma ammassa; • somma liquidata.
Art. 37 <i>Funzioni di sindaco e controllo contabile nelle società</i>	<ul style="list-style-type: none"> • ammontare complessivo dei componenti positivi di reddito lordi risultanti dal conto economico dell'esercizio; • maggiore ammontare tra l'importo complessivo del patrimonio netto, non comprensivo del risultato d'esercizio, risultante dallo stato patrimoniale del bilancio, e l'importo del capitale sociale sottoscritto; • capitale sociale sottoscritto della società.
Art. 39 <i>Arbitrati</i>	valore delle richieste delle parti od al valore dei beni, dei patrimoni e degli affari cui si riferisce l'arbitrato
Art. 40 <i>Costituzioni di enti sociali e variazioni di capitale sociale</i>	importo complessivo delle somme, dei beni e dei diritti dai soci o dagli associati apportati, o da apportare
Art. 41 <i>Trasformazioni, fusioni, scissioni e concentrazioni</i>	<ul style="list-style-type: none"> • trasformazioni: totale attività rinvio all'art 34; • altre operazioni: ammontare dell'attivo lordo della società da scindere o risultante dalle situazioni patrimoniali redatte ai sensi dell'art. 2501^{quater} c.c. o calcolate ai fini del concambio delle società incorporate o di tutte le società che partecipano alla fusione.

(Segue)

Al Presidente del collegio arbitrale spetta il 40% del compenso, agli altri componenti il 30 ciascuno. Per le controversie che involgono questioni di notevoli complessità e/o di particolare importanza gli onorari massimi possono essere aumentati fino al doppio”.

2.14 Onorari per operazioni societarie

La sezione VII del titolo IV è dedicata agli onorari specifici spettanti al professionista in relazione all'esecuzione di incarichi inerenti alle operazioni societarie, in particolare trovano puntuale disciplina le seguenti attività:

Art. 40 Costituzioni di enti sociali e variazioni di capitale sociale.

Art. 41 Trasformazioni, fusioni, scissioni e concentrazioni.

Art. 42 Assistenza societaria continuativa e generica.

Art. 40

Costituzioni di enti sociali e variazioni di capitale sociale

Per questo tipo di prestazioni, dirette cioè alla costituzione ed alle variazioni nel capitale di società o di associazioni di qualsiasi tipo, ad eccezione di ogni eventuale prestazione inerente la raccolta di capitali, per la quale si applica eventualmente l'art. 53, al professionista competono onorari determinati secondo gli scaglioni riportati nella tabella sottostante:

Importo complessivo degli apporti		Onorario minimo pari a +				Sulla parte eccedente i:	
	fino a	154.937,07	2%	sull'intero importo			
da	154.937,08 a	774.685,35	1%	3.098,74	1%	154.937,07	
da	774.685,36 a	3.873.426,75	0,5%	9.296,22	0,5%	774.685,35	
da	3.873.426,76 a	15.493.706,97	0,25%	24.789,93	0,25%	3.873.426,75	
	oltre	15.493.706,97	0,1%	53.840,63	0,1%	15.493.706,97	
onorario massimo pari a							
	fino a	154.937,07	4%	sull'intero importo			
da	154.937,08 a	774.685,35	2%	6.197,48	2%	154.937,07	
da	774.685,36 a	3.873.426,75	1%	18.592,45	1%	774.685,35	
da	3.873.426,76 a	15.493.706,97	0,5%	49.579,86	0,5%	3.873.426,75	
	oltre	15.493.706,97	0,25%	107.681,26	0,25%	15.493.706,97	

Il valore della pratica è pari all'importo complessivo delle somme, dei beni e dei diritti apportati dai soci/associati, o da apportare secondo il programma deliberato, sotto qualsiasi forma a titolo di capitale o di

finanziamento, eventualmente anche in esercizi sociali successivi al primo.

Per questo tipo di prestazione è previsto un onorario minimo pari a 774,69 €.

Questo primo comma regola la determinazione degli onorari spettanti per le prestazioni rese in sede di costituzione di un ente societario, relative pertanto alla sola redazione di statuti secondo schemi standardizzati e non alla predisposizione di articoli statutari appositamente elaborati per specifiche esigenze della compagine societaria o di alcuni soci. Per questo motivo, nella nuova Tariffa è stato esplicitamente previsto che al professionista spettino, in aggiunta, gli onorari prescritti dall'art. 45, per l'eventuale elaborazione di patti societari o parasociali, ossia per tutte quelle prestazioni rese per l'eventuale regolamentazione non standardizzata dei rapporti tra i soci, o tra alcuni di questi e la società quali l'eventuale individuazione di clausole statutarie ovvero la redazione di patti parasociali, che regolino il funzionamento della società secondo le particolari esigenze e gli interessi (anche non coincidenti) di ciascuno dei soci partecipanti, nonché per le eventuali prestazioni rese per la modifica di articoli statutari non riguardanti il capitale sociale da deliberare in concomitanza con aumenti di capitale.

Fatto salvo l'onorario minimo, sono previste riduzioni, comprese tra il 10% e il 30% per le prestazioni rese in favore di società cooperative a mutualità prevalente o di enti senza scopo di lucro.

L'articolo prevede, infine, la determinazione in misura discrezionale degli onorari, qualora la prestazione sia resa per la costituzione di consorzi e di altri enti consimili, sempre avendo riguardo, ove possibile, ai criteri di cui sopra e con opportuno riferimento alle disposizioni dell'art. 3.

La ragione del ricorso a un criterio di discrezionalità risiede nel fatto che per questa tipologia di enti il parametro del capitale non è significativo. In questi casi, è opportuno ricorrere agli onorari preconcordati. Gli onorari specifici previsti dall'art. 40 per espressa previsione non sono cumulabili con gli onorari gradualizzati di cui all'art. 26, salvo quanto previsto in tema di elaborazione di patti parasociali.

Art. 41

Trasformazioni, fusioni, scissioni e concentrazioni

Per le prestazioni concernenti la trasformazione di società da un tipo a un altro, al professionista sono dovuti gli onorari di cui alla lettera

a) dell'art. 34, applicando una maggiorazione compresa tra il 20% ed il 50% a seconda della molteplicità e dell'importanza delle prestazioni rese.

Gli onorari qui previsti spettano per le prestazioni rese dal professionista al cliente per la trasformazione della forma giuridica della società; comprendono, quindi, tutta una serie di attività quali lo studio dell'opportunità, convenienza e fattibilità dell'operazione, l'esecuzione degli adempimenti propedeutici (tra i quali la richiesta, se necessario, della nomina dell'esperto di cui all'art. 2343⁷ c.c., la predisposizione delle situazioni contabili occorrenti, la preparazione dei dati necessari per la deliberazione dell'assemblea straordinaria) e l'esecuzione degli adempimenti successivi alla deliberazione di trasformazione che non siano curati dal notaio.

Naturalmente, gli onorari relativi alla redazione della relazione di stima di cui all'art. 2343 c.c. (nel caso di trasformazione da società di persone a società di capitali), sono disciplinati dalle disposizioni di cui alla lettera d) dell'art. 31.

Per la concreta determinazione degli onorari si rimanda a quanto già illustrato in merito all'art. 34, precisando che sia i compensi minimi sia i compensi massimi, calcolati, ai sensi della detta disposizione, con riferimento al totale degli elementi desunti dall'attivo della situazione patrimoniale di trasformazione che, devono essere aumentati in misura variabile tra il 20% ed il 50%.

L'applicazione dei compensi fissati dalla lettera a) del primo comma dell'art. 34 combinata con l'applicazione della maggiorazione prevista,

7 L'art. 2343 c.c. prevede quanto segue:

“Chi conferisce beni in natura o crediti deve presentare la relazione giurata di un esperto designato dal presidente del tribunale, contenente la descrizione dei beni o dei crediti conferiti, il valore a ciascuno di essi attribuito, i criteri di valutazione seguiti, nonché l'attestazione che il valore attribuito non è inferiore al valore nominale, aumentato dell'eventuale sopra prezzo, delle azioni emesse a fronte del conferimento. La relazione deve essere allegata all'atto costitutivo. All'esperto nominato dal presidente del tribunale si applicano le disposizioni dell'art. 64 del codice di procedura civile.

Gli amministratori e i sindaci devono, nel termine di sei mesi dalla costituzione della società, controllare le valutazioni contenute nella relazione indicata nel primo comma e, se sussistono fondati motivi, devono procedere alla revisione della stima. Fino a quando le valutazioni non sono state controllate, le azioni corrispondenti ai conferimenti sono inalienabili e devono restare depositate presso la società.

Se risulta che il valore dei beni o dei crediti conferiti era inferiore di oltre un quinto a quello per cui avvenne il conferimento, la società deve proporzionalmente ridurre il capitale sociale, annullando le azioni che risultano scoperte. Tuttavia il socio conferente può versare la differenza in denaro o recedere dalla società”.

consentono una concreta quantificazione degli onorari spettanti sufficientemente differenziata per poter tener conto delle effettive prestazioni rese.

Totale attività		Onorario minimo pari a			+	Sulla parte eccedente i	
	fino a	193.671,33	0,6%	sull'intero importo			
da	193.671,34	387.342,67	0,3%	1.162,03	0,3%	193.671,33	
da	387.342,68	774.685,35	0,15%	1.743,04	0,15%	387.342,67	
da	774.685,36	1.936.713,37	0,09%	2.324,06	0,09%	774.685,35	
da	1.936.713,38	3.873.426,75	0,048%	3.369,88	0,048%	1.936.713,37	
da	3.873.426,76	7.746.853,48	0,03%	4.299,50	0,03%	3.873.426,75	
da	7.746.853,49	19.367.133,72	0,015%	5.461,53	0,015%	7.746.853,48	
da	19.367.133,73	38.734.267,42	0,007%	7.204,57	0,007%	19.367.133,72	
	oltre	38.734.267,42	0,006%	8.599,01	0,006%	38.734.267,42	
		Onorario massimo pari a					
	fino a	193.671,33	0,9%	sull'intero importo			
da	193.671,34	387.342,67	0,45%	1.743,04	0,45%	193.671,33	
da	387.342,68	774.685,35	0,225%	2.614,56	0,225%	387.342,67	
da	774.685,36	1.936.713,37	0,135%	3.486,08	0,135%	774.685,35	
da	1.936.713,38	3.873.426,75	0,072%	5.054,82	0,072%	1.936.713,37	
da	3.873.426,76	7.746.853,48	0,045%	6.449,26	0,045%	3.873.426,75	
da	7.746.853,49	19.367.133,72	0,0225%	8.192,30	0,0225%	7.746.853,48	
da	19.367.133,73	38.734.267,42	0,0108%	10.806,86	0,0108%	19.367.133,72	
	oltre	38.734.267,42	0,009%	12.898,51	0,009%	38.734.267,42	

Per le prestazioni occorrenti per fusione, scissione di società, concentrazioni di aziende o di rami aziendali, al professionista competono onorari determinati, con riferimento all'ammontare dell'attivo lordo della società da scindere o risultante dalle situazioni patrimoniali redatte ai sensi dell'art. 2501-*quater* c.c. o calcolate ai fini del scambio delle società incorporate o di tutte le società che partecipano alla fusione in qualsiasi forma realizzata, ovvero del ramo aziendale oggetto della concentrazione, secondo i seguenti scaglioni:

Sommatoria degli attivi lordi delle società		Onorario minimo pari a			+	Sulla parte eccedente i	
	fino a	774.685,35	0,5%	sull'intero importo			
da	774.685,36	3.873.426,75	0,25%	3.873,43	0,25%	774.685,35	
da	3.873.426,76	15.493.706,97	0,13%	11.620,28	0,13%	3.873.426,75	
	oltre	15.493.706,97	0,05%	26.145,63	0,05%	15.493.706,97	