



**Consiglio
Nazionale
dei Dottori
Commercialisti**

LA TARIFFA DOTTORI COMMERCIALISTI Commentario

*A cura della
Commissione Nazionale Tariffa
del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti*

IL CONSIGLIO NAZIONALE (2001-2004)

FRANCESCO SERAO

Presidente

CLAUDIO SICILIOTTI

Vice presidente

ROBERTO D'IMPERIO

Segretario

MINO GIACOMO CASTELLANI *Tesorerie*

ANTONIO CIUFFA

Consigliere

MARIO DAMIANI

Consigliere

LINO DE VECCHI

Consigliere

FABRIZIO FRANCHI

Consigliere

GIORGIO SGANGA

Consigliere

GIOVANNI STELLA

Consigliere

ANTONIO TAMBORRINO

Consigliere

IL CONSIGLIO NAZIONALE (1998-2001)

FRANCESCO SERAO

Presidente

LUIGI MARTINO

Vice presidente

CLAUDIO SICILIOTTI

Segretario

GIORGIO SGANGA

Tesorerie

ALESSANDRO BRAJA

Consigliere

MATTEO CARATTOZZOLO

Consigliere

MARIO DAMIANI

Consigliere

FABRIZIO FRANCHI

Consigliere

GIUSEPPE GIARLOTTA

Consigliere

LEONARDO LOSI

Consigliere

ANTONIO TAMBORRINO

Consigliere

LA COMMISSIONE NAZIONALE TARIFFA (1994-1997)

MARIO TRACANELLA

Presidente

GIANCARLO TEOFILI

Vice presidente

PIETRO CESERANI

Componente

ROLANDO DIDONÈ

Componente

GIANCARLO FIUMARA

Componente

GIANCARLO MANZONETTO

Componente

UMBERTO MASSEI

Componente

BRUNO RICHIERI

Componente

GIOVANNA SCIFO

Componente

GRAZIANO SERPICO

Componente

MARISA ERAMO

Segretario Tecnico

PREFAZIONE

La prossima introduzione dell'euro ha reso necessario procedere alla conversione della tariffa professionale dei dottori commercialisti¹ (DPR 10 ottobre 1994, n. 645), al fine di fornire un valido ausilio a tutta la categoria.

Nella versione del commentario che ci accingiamo a pubblicare sono presenti diverse novità, infatti, oltre alla conversione dell'intera tariffa in euro si segnala la presenza, nell'ambito del commento dell'art. 37, della delibera del Consiglio Nazionale relativa alla cumulabilità dell'indennità per assenza dallo studio, ex art. 19, con i compensi spettanti ai componenti dei collegi sindacali. In particolare, con delibera del 31 gennaio 2001, il Consiglio Nazionale ha chiarito che "l'indennità per assenza dallo studio di cui all'art. 19, comma 1, lett. a) è cumulabile con gli onorari di cui agli artt. 37 e 38 relativi alle funzioni di sindaco e di revisore, ogni qualvolta il sindaco o revisore debba partecipare a riunioni o debba svolgere specifici atti o operazioni nell'esercizio delle proprie funzioni in località posta al di fuori del comune in cui ha sede lo studio".

Torniamo a ribadire che la presenza di una tariffa professionale di riferimento costituisce elemento di garanzia non solo per il professionista, ma soprattutto per il cliente, che viene posto in condizione di predeterminare il compenso per ciascuna specifica prestazione. Il parametro tariffario assume il ruolo di campanello di allarme laddove il compenso richiesto dal professionista sia notevolmente inferiore al compenso minimo indicato in tariffa. Compenso minimo che non assume valore di minimo inderogabile, bensì di soglia al di sotto della quale viene messa in discussione la qualità della prestazione resa. È evidente, infatti, che laddove il compenso rifletta il valore della prestazione resa dal professionista, un esiguo valore dello stesso ammetta implicitamente uno scarso livello professionale.

FRANCESCO SERAO

*Presidente Consiglio Nazionale dottori
commercialisti*

¹ La conversione in euro è stata curata dall'Ufficio Affari giuridici e legislativi del Consiglio Nazionale. La tariffa così convertita è stata trasmessa al Ministero della Giustizia per le opportune determinazioni.

INDICE

TITOLO I – NORME GENERALI	8
Articolo 1 – Contenuto della tariffa	8
Articolo 2 – Classificazione dei compensi	8
Articolo 3 – Criteri per la determinazione dei compensi applicabili	9
Articolo 4 - Valore della pratica	10
Articolo 5 - Onorari massimi	11
Articolo 6 - Maggiorazioni particolari	11
Articolo 7 - Onorari minimi - riduzioni particolari	12
Articolo 8 - Emissione della parcella	13
Articolo 9 - Parcelle periodiche	13
Articolo 10 - Termine di pagamento delle parcelle	14
Articolo 11 - Pluralità di professionisti - collegio di dottori commercialisti	14
Articolo 12 - Incarichi connessi di più clienti	14
Articolo 13 - Incarico non giunto a compimento	15
Articolo 14 - Incarico già iniziato da altri professionisti	15
Articolo 15 - Definizione della pratica con il concorso del cliente o di terzi	15
Articolo 16 - Applicazione analogica	16
TITOLO II - RIMBORSI DI SPESE	17
Articolo 17 - Spese generali di studio	17
Articolo 18 - Spese di viaggio e di soggiorno	17
TITOLO III - INDENNITÀ	18
Articolo 19 - Indennità	18
TITOLO IV - ONORARI	19
CAPO I - PRINCIPI GENERALI	19
Articolo 20 - Classificazione degli onorari	19
Articolo 21 - Cumulabilità degli onorari graduati	19
Articolo 22 - Onorari preconcordati	20
Articolo 23 - Maggiorazione degli onorari	21
Articolo 24 - Modalità tecniche di determinazione degli onorari	22

CAPO II – ONORARI GRADUALI.....	23
Articolo 25 - Norma di rinvio	23
Articolo 26 - Altri onorari graduali	23
CAPO III – ONORARI SPECIFICI.....	27
<i>Sezione I – Amministrazione e liquidazione di aziende, di patrimoni e di singoli beni</i>	27
Articolo 27 - Amministrazione di aziende	27
Articolo 28 - Amministrazione di patrimoni e di beni	28
Articolo 29 - Custodia e conservazione di beni e di aziende	29
Articolo 30 - Liquidazione di aziende	29
<i>Sezione II – Perizie e valutazioni</i>	32
Articolo 31 - Perizie, valutazioni e pareri	32
<i>Sezione III – Lavori contabili e bilanci</i>	37
Articolo 32 - Revisioni contabili	37
Articolo 33 - Impianto e tenuta di contabilità	37
Articolo 34 - Bilancio	40
Articolo 35 - Bilanci tecnici	44
<i>Sezione IV – Avarie</i>	45
Articolo 36 - Regolamento e liquidazione di avarie	45
<i>Sezione V – Funzione di sindaco o revisore</i>	48
Articolo 37 - Funzioni di sindaco nelle società	48
Articolo 38 - Funzione di revisore in enti pubblici	56
<i>Sezione VI – Arbitrati</i>	58
Articolo 39 - Arbitrati	58
<i>Sezione VII – Operazioni societarie</i>	61
Articolo 40 - Costituzioni di enti sociali ed aumenti di capitale sociale	61
Articolo 41 - Trasformazione fusione scissione e concentrazione di società	63
Articolo 42 - Assistenza societaria continuativa e generica	67
<i>Sezione VIII – Componenti amichevoli</i>	68
Articolo 43 - Componenti amichevoli	68
<i>Sezione IX – Procedure Concorsuali</i>	71
Articolo 44 - Assistenza in procedure concorsuali	71

<i>Sezione X – Consulenza contrattuale</i>	74
Articolo 45 - Consulenza contrattuale	74
<i>Sezione XI – Assistenza, rappresentanza e consulenza tributaria</i>	78
Articolo 46 - Disposizioni generali	78
Articolo 47 - Assistenza tributaria	79
Articolo 48 - Rappresentanza tributaria	83
Articolo 49 - Consulenza tributaria	84
<i>Sezione XII – Sistemazione di interessi</i>	87
Articolo 50 - Sistemazioni tra eredi	87
Articolo 51 - Sistemazioni patrimoniali	88
Articolo 52 - Sistemazioni tra familiari	88
<i>Sezione XIII – Consulenze ed assistenze varie</i>	89
Articolo 53 - Consulenza economico – finanziaria	89
Articolo 54 - Consulenze aziendali particolari	89
Articolo 55 - Consulenza aziendale continuativa e generica	90
TITOLO V - NORME FINALI E TRANSITORIE	92
Articolo 56 - Disposizioni transitorie	92
APPENDICE	
CRITERI DI COMPORTAMENTO DEI DIFENSORI ISCRITTI ALL'ALBO DEI DOTTORI COMMERCIALISTI IN RELAZIONE AL RIMBORSO DELLE SPESE DEL GIUDIZIO POSTO A CARICO DELLA PARTE SOCCOMBENTE SECONDO QUANTO DISPOSTO DALL'ART. 15 DEL D.LGS. 31 DICEMBRE 1992, N. 546	93
ALLEGATO 1	
QUANTIFICAZIONE DEI COMPENSI DA INDICARE NELLA “NOTA DELLE SPESE” CON RIFERIMENTO A CIASCUNA NORMA TARIFFARIA APPLICABILE	98

TITOLO I

NORME GENERALI

Articolo 1

Contenuto della tariffa

1. La presente tariffa stabilisce i criteri e le modalità per la determinazione e la liquidazione dei compensi spettanti agli iscritti negli albi professionali dei dottori commercialisti.

La Tariffa regola i compensi spettanti per le prestazioni di carattere professionale tipicamente svolte dagli iscritti nell'Albo dei Dottori Commercialisti.

Non sono comprese nella regolamentazione tariffaria quelle prestazioni professionali, pur previste dall'Ordinamento professionale, per cui i compensi sono regolati da altre disposizioni legislative speciali, di rango superiore alla norma regolamentare, ovvero quelle che sono da considerare più tipiche di altre professioni, per cui i compensi sono regolati da disposizioni di altre tariffe, che, peraltro, in forza di quanto disposto dal successivo articolo 16 sono applicabili anche per la determinazione dei compensi spettanti al dottore commercialista.

Tra le prestazioni professionali i cui compensi sono regolamentati da altre disposizioni legislative speciali sono da evidenziare quelle svolte nella funzione di "ausiliario del giudice" (perito, consulente tecnico, etc.) ai sensi delle disposizioni di cui agli articoli 61 e seguenti del codice di procedura civile e agli articoli 220 e seguenti del codice di procedura penale, per le quali trovano applicazione i compensi previsti dalla Legge 8 luglio 1980, n. 319, determinati con il D.P.R. 27 luglio 1988, n. 352. Si rammenta, peraltro, che l'articolo 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".

Tra le prestazioni professionali i cui compensi trovano (o possono trovare) regolamentazione in altre tariffe professionali sono da evidenziare l'assistenza e consulenza in materia di rapporti di lavoro dipendente, ma anche tutte le prestazioni che la Tariffa in esame regola in modo non analitico (cioè attraverso la previsione dell'obbligo di preconcordare gli onorari), qualora siano state svolte senza preconcordare il compenso.

Articolo 2

Classificazione dei compensi

1. Oltre al rimborso delle anticipazioni effettuate in nome e per conto del cliente, al dottore commercialista, in relazione a ciascuna pratica svolta, spettano i compensi per:

- a) rimborsi di spese di viaggio e di soggiorno;*
- b) indennità;*
- c) onorari.*

2. I compensi per rimborsi di spese e per indennità sono cumulabili in ogni caso tra di loro e, se non è prevista un'espressa deroga, con gli onorari.

Nel primo comma si sancisce che tutti gli introiti percepiti dal dottore commercialista nell'esercizio della professione, con la sola 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'articolo 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 relazione alla specifica funzione remunerativa a cui assolvono, i compensi si dividono in:

- rimborsi 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 (o parte della) pratica.

Tra gli onorari è da classificare anche il compenso per la “maggiorazione degli onorari” di cui all'articolo 23.

E' da sottolineare come, nonostante l'uso del termine “rimborsi” (dovuto alla scelta, operata dagli estensori della Tariffa in esame, di non introdurre nuove voci tariffarie), i compensi derivanti dalla necessità di sostenere spese di viaggio e di soggiorno per l'esecuzione dell'incarico non siano determinati in misura pari all'esborso effettivamente sostenuto.

L'Ordinamento professionale, alla lettera f) dell'articolo 10, recependo quanto previsto dal primo comma dell'articolo 2233² del codice civile, prevede tra le attribuzioni degli Ordini locali quella di dare “pareri in materia di liquidazione di onorari ...”. Tenuto conto di quanto disposto dagli articoli 47 e 48 dell'Ordinamento, il tenore dell'articolo 1 della Tariffa in esame legittima peraltro un'interpretazione della citata norma dell'Ordinamento, che ne estenda l'ambito di applicazione a tutti i compensi per prestazioni di carattere professionale e, quindi, anche alle indennità ed ai rimborsi di spese. E' comunque da escludere che possano essere oggetto di parere di liquidazione le somme addebitate ai clienti per: prestazioni non aventi carattere professionale, accenti, interessi e spese anticipate.

Nel secondo comma è sancito il principio della cumulabilità dei rimborsi di spese con le indennità, nonché di entrambe tali categorie di compensi con gli onorari. Tale principio può essere derogato soltanto in casi specificamente individuati: in concreto l'unica deroga è quella prevista dal terzo comma dell'articolo 22, che, salvo diversi accordi tra le parti, esclude la cumulabilità delle indennità con gli onorari preconcordati. E' peraltro allo studio un provvedimento legislativo in forza del quale sarà esclusa la cumulabilità dell'indennità per l'assenza dallo studio con gli onorari specifici di cui all'articolo 37 (funzioni di sindaco nelle società) e all'articolo 38 (funzioni di revisore in enti pubblici).

Articolo 3

Criteria per la determinazione dei compensi applicabili

- 1. I compensi per rimborsi di spese e per indennità sono determinati in misura fissa.*
- 2. Per la concreta determinazione degli onorari previsti dalla presente tariffa tra un minimo ed un massimo, si deve far riferimento alla natura, alle caratteristiche, alla durata ed al valore della pratica. Si deve inoltre tenere conto del risultato economico conseguito, nonché dei vantaggi anche non patrimoniali derivati al cliente.*

Dopo che nel primo comma è stato precisato che sono determinati in misura fissa i compensi per indennità e per rimborsi di spese (anche se, per questi ultimi, è in realtà prevista una maggiorazione non fissa dal quarto comma dell'articolo 18), nel secondo comma sono indicati i criteri per la concreta determinazione dei compensi per onorari poiché, per questi, è dalla Tariffa previsto, in ogni caso, un minimo ed un massimo. A tal fine, gli elementi di cui occorre tener conto sono:

- la natura e le caratteristiche, nella specifica fattispecie, sia sotto il profilo della delicatezza e riservatezza della pratica, sia sotto i profili della originalità e accuratezza delle prestazioni rese e delle responsabilità assunte dal professionista;
- la durata, occorsa 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;
- il valore della pratica, che può rilevare soltanto nei casi in cui il medesimo non costituisca un parametro di commisurazione degli onorari ovvero 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;

² L'articolo 2233 del codice civile così dispone:

“Il compenso, se non è convenuto dalle parti e non può essere determinato secondo le tariffe e gli usi, è determinato dal giudice, sentito il parere dell'associazione professionale a cui il professionista appartiene.

In ogni caso la misura del compenso deve essere adeguata all'importanza dell'opera e al decoro della professione.

Gli avvocati, i procuratori e i patrocinatori non possono, neppure per interposta persona, stipulare con i loro clienti alcun patto relativo ai beni che formano oggetto delle controversie affidate al loro patrocinio, sotto pena di nullità e dei danni.”

- il risultato economico conseguito dal cliente, che è certamente il criterio più rilevante, come testimonia il suo inserimento (“privilegiare, nel calcolo degli onorari, il risultato raggiunto”) tra le finalità raccomandate dal Consiglio Nazionale nella seduta del 21 gennaio 1987 nell'affidare il compito di predisporre la nuova Tariffa alla Commissione per la Tariffa Professionale;
- i vantaggi anche non patrimoniali derivati al cliente, che si possono individuare nella tutela della onorabilità e del prestigio del cliente anche, per esempio, in sede di procedimenti giudiziari.

Il periodico automatico aggiornamento della misura dei compensi e dei parametri monetari alla capacità di acquisto della lira, che era previsto nel testo della Tariffa approvato dal Consiglio Nazionale, è stato eliminato a seguito di richiesta del Ministero di Grazia e Giustizia. Ciò comporta che si debba tener conto - ai fini della concreta determinazione degli onorari tra il minimo e il massimo, e sino ad un auspicabile adeguamento normativo dei valori fissati nella Tariffa - anche della differenza nella capacità di acquisto della moneta intervenuta dall'inizio del 1991, cioè dal tempo in cui i valori della Tariffa furono stabiliti.

E' 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'articolo 6.

Articolo 4

Valore della pratica

- 1. Per stabilire il valore della pratica ai fini della determinazione degli onorari, si fa riferimento ai parametri indicati nei singoli articoli della presente tariffa.*
- 2. Ove il valore della pratica non sia determinato o determinabile, si assume a riferimento il valore massimo del terzo scaglione di cui all'art. 26.*
- 3. Qualora vi sia una manifesta sproporzione tra le prestazioni svolte e gli onorari stabiliti, con riferimento al valore della pratica, di cui agli articoli 26, 31, 45, 47 e 48 della presente tariffa, gli onorari dovuti possono essere determinati, con criteri e misure di equità tenuto conto della gravità della sperequazione, nonché dell'entità dell'impegno professionale, e comunque nei limiti dei massimi previsti dai citati articoli 26, 31, 45, 47 e 48, su conforme parere del consiglio dell'ordine di appartenenza richiesto dal professionista o dal cliente con istanza documentata.*

Salvo per i casi in cui è previsto che gli onorari debbano essere preconcordati, sono indicati i criteri per stabilire il valore della pratica in ciascun articolo per cui il valore della pratica è un parametro per la determinazione degli onorari.

La individuazione del valore della pratica si rende comunque necessaria anche nei casi in cui lo stesso non costituisce un parametro per la determinazione dei compensi, in quanto rappresenta uno degli elementi di riferimento per la concreta determinazione degli onorari tra un minimo ed un massimo, ai sensi di quanto previsto dal secondo comma dell'articolo 3.

Quando il valore della pratica non sia determinabile, ai sensi di quanto previsto dal secondo comma si fa riferimento al valore massimo del terzo scaglione della Tabella 1 dell'articolo 26, che attualmente è fissato in € 154.937,07.

Di non facile interpretazione è il terzo comma dell'articolo in rassegna che è stato dettato dal Consiglio di Stato, in sostituzione di un testo che ricalcava quanto disposto nel terzo comma dell'articolo 11 della Tariffa previgente: pare potersi argomentare che, quando vi sia una manifesta sproporzione tra le prestazioni svolte e gli onorari stabiliti con riferimento al valore della pratica, si possa ricorrere al parere del Consiglio dell'Ordine per la determinazione di onorari diversi e che tale procedura possa essere seguita, per richiamo esplicito, con riferimento agli onorari gradualmente di cui agli articoli 26, 47 e 48 e agli onorari specifici di cui agli articoli 31 (perizie, valutazioni e pareri) e 45 (consulenza contrattuale), ma anche, per estensione analogica, agli onorari specifici di cui agli articoli 50, 51 e 52 (della Sezione XII - Sistemazioni di interessi).

Si osserva, infine, come la norma tariffaria consenta il ricorso al parere del Consiglio dell'Ordine anche da parte del cliente con istanza documentata: questa disposizione è difficilmente conciliabile con quella di cui alla lettera f) dell'articolo 10³ dell'Ordinamento Professionale.

Articolo 5

Onorari massimi

1. Quando la presente tariffa non prevede onorari minimi e massimi, per la concreta applicazione dei criteri stabiliti nell'art. 3, gli onorari massimi si determinano applicando una maggiorazione del 50% agli onorari indicati.

E' regolata la modalità di determinazione degli onorari massimi, per così dire, ordinari (cioè determinati senza l'applicazione delle maggiorazioni particolari di cui all'articolo 6, che - se ne ricorrono i presupposti - sono applicabili in aumento agli onorari massimi), quando gli stessi non sono indicati nella specifica norma tariffaria.

Con questa disposizione di carattere generale viene implicitamente stabilito che tutti gli onorari sono determinabili tra un minimo ed un massimo.

Non essendo previsto che gli onorari massimi siano inderogabili, si può concludere che possono essere determinati compensi superiori a quelli massimi risultanti dall'applicazione delle norme tariffarie, con il consenso, preventivo o a posteriori, del cliente, in forza della regolamentazione generale fissata dall'articolo 2233 del codice civile: "se non è convenuto dalle parti".

Articolo 6

Maggiorazioni particolari

1. Per le pratiche di eccezionale importanza, complessità o difficoltà, a tutti gli onorari massimi può essere applicata una maggiorazione non superiore al 100%.

2. Per le prestazioni compiute in condizioni di disagio o di urgenza agli onorari massimi può essere applicata una maggiorazione non superiore al 50%.

3. Le maggiorazioni contemplate nel presente articolo non sono cumulabili fra loro.

La maggiorazione prevista dal primo comma ha carattere facoltativo e può essere applicata soltanto in caso di provata, o, meglio, preconcordata, straordinarietà. Il riferimento alle "pratiche ..." (anziché alle "prestazioni ...", di cui al secondo comma) deve essere inteso al complesso delle prestazioni svolte per l'esecuzione dell'incarico: pertanto è da escludere l'applicazione della maggiorazione in questione agli onorari gradualmente applicabili in cumulo con gli onorari specifici, essendo i primi riferibili alle singole prestazioni svolte per l'esecuzione della pratica. E' inoltre da ritenere che essa possa trovare raramente luogo in caso di onorari gradualmente applicabili in via autonoma, in quanto tali pratiche non sono, in linea di massima, "di eccezionale importanza, complessità e difficoltà".

³ L'articolo 10 del DPR 27 ottobre 1953, n. 1067 così dispone:

"Il Consiglio dell'Ordine, oltre quelle demandate dal presente ordinamento e da altre norme di legge, ha le seguenti attribuzioni:

- a) vigila per l'osservanza della legge professionale e di tutte le altre disposizioni che hanno rapporto con la professione;
- b) cura la tenuta dell'albo e dell'elenco speciale e provvede alle iscrizioni e cancellazioni previste dal presente ordinamento;
- c) vigila per la tutela dei titoli e per il legale esercizio delle funzioni professionali, nonché per il decoro e per l'indipendenza dell'Ordine;
- d) delibera i provvedimenti disciplinari;
- e) interviene, su concordata richiesta delle parti, per comporre le contestazioni che sorgono in dipendenza dell'esercizio professionale, tra gli iscritti nell'albo;
- f) dà pareri in materia di liquidazione di onorari a richiesta degli iscritti e della pubblica amministrazione;
- g) provvede alla gestione finanziaria e a quant'altro sia necessario per il conseguimento dei fini dell'Ordine;
- h) designa i rappresentanti dell'Ordine presso le commissioni, enti ed organizzazioni di carattere locale;
- i) delibera la convocazione dell'assemblea;
- l) rilascia, a richiesta, i certificati e le attestazioni relative agli iscritti;
- m) stabilisce, entro i limiti strettamente necessari a coprire le spese dell'Ordine, una tassa annuale ed una tassa per l'iscrizione nell'albo o nell'elenco, nonché una tassa per il rilascio di certificati e di copie di pareri per la liquidazione degli onorari."

Anche la maggiorazione di cui al secondo comma ha carattere facoltativo, e può essere applicata solo ove ricorrano condizioni di provato/a, o, meglio, preconcordato/a, disagio o urgenza. In ogni caso, l'urgenza deve presentare un nesso di causalità con le richieste del cliente o con le obiettive condizioni ed esigenze della pratica, e non derivare da circostanze e situazioni generali o connaturate al tipo di prestazione (ad esempio, ristrettezza di termini legali). Il riferimento alle "prestazioni ..." deve essere inteso alle singole prestazioni svolte per l'adempimento dell'incarico: pertanto è applicabile, laddove ne ricorrano i presupposti obiettivi, anche agli onorari gradualmente.

Le maggiorazioni previste nell'articolo in rassegna non sono cumulabili tra loro per l'espresso disposto del terzo comma.

Articolo 7

Onorari minimi - riduzioni particolari

- 1. Il dottore commercialista esercente la professione in un comune il cui numero di abitanti sia inferiore a 200.000 può applicare agli onorari minimi una riduzione non superiore al 15%.*
- 2. Il dottore commercialista iscritto all'albo da meno di cinque anni può applicare agli onorari minimi una riduzione non superiore al 30%.*
- 3. Gli onorari minimi stabiliti nella presente tariffa debbono avere sempre integrale applicazione, salvo che disposizioni della medesima o particolari norme di legge speciali non dispongano espressamente, in materia, in modo diverso.*

Le riduzioni previste nei primi due commi sono facoltative e cumulabili tra loro.

Il terzo comma dispone che i minimi previsti per gli onorari, tenuto conto delle riduzioni ammesse da quanto disposto nei primi due commi, sono inderogabili⁴.

E' fatta salva l'applicazione di onorari inferiori a quelli minimi nel caso di espressa deroga prevista dalla Tariffa o da particolari norme speciali.

E' opportuno qui ricordare come le disposizioni dell'articolo 21 consentano, ma non impongano, il cumulo degli onorari gradualmente, di cui all'articolo 26, con quelli specifici nei casi in cui il cumulo è ammesso. L'applicazione degli onorari gradualmente minimi, di cui al secondo comma dell'articolo 47, è, invece, inderogabile in quanto il cumulo con gli onorari specifici di cui al primo comma dell'articolo 47 è obbligatorio: infatti sono "da cumulare" e non "cumulabili".

Nella determinazione degli onorari preconcordati si deve tener conto degli onorari minimi previsti per l'incarico ricevuto. Peraltro, quando - per l'impossibilità di conoscere preventivamente i parametri quantitativi, conoscibili soltanto a posteriori, o per una scusabile loro errata previsione - siano stati preconcordati onorari inferiori a quelli minimi che, alla conclusione della pratica, risulterebbero determinabili, si rendono applicabili gli onorari preconcordati, perché prevale la disposizione dell'articolo 2233 del codice civile ("se non è convenuto dalle parti") sulla disposizione tariffaria.

E' da osservare anche come la disposizione del terzo comma dell'articolo 4 paia oggettivamente legittimare la determinazione di onorari inferiori a quelli minimi previsti dagli articoli 31 (perizie, valutazioni e pareri), 45 (consulenza contrattuale), 47 (assistenza tributaria), 48 (rappresentanza tributaria) e, per estensione analogica, 50, 51 e 52 (Sezione XII - Sistemazioni di interessi), nonché dall'articolo 26 (nel solo caso che gli onorari gradualmente siano applicati non in cumulo con quelli specifici, in quanto tale cumulo è facoltativo). La quantificazione in misura inferiore ai minimi deve peraltro, all'occorrenza, essere supportata da conforme parere del Consiglio dell'Ordine di appartenenza del professionista.

E' da rilevare, inoltre, come il principio dell'inderogabilità dei minimi riguardi esclusivamente gli onorari. Si può pertanto concludere che non è censurabile il mancato addebito, parziale o totale, dei compensi maturati per indennità e rimborsi di spese di viaggio e di soggiorno.

⁴ Considerate le posizioni espresse dall'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato e l'attuale dibattito politico in tema di riforma degli Ordini e delle professioni, il Consiglio Nazionale ha modificato l'articolo del codice deontologico che prevedeva il rispetto rigoroso delle disposizioni tariffarie. In particolare il nuovo articolo 9 prevede che:

"La tariffa professionale e le altre norme in materia di compensi sono garanzia della qualità della prestazione che deve essere comunque mantenuta anche in caso di deroga ai minimi tariffari".

Gli onorari specifici minimi assoluti, indicati in tutti gli articoli che prevedono modalità di determinazione con riferimento a un valore della pratica che può essere anche irrisorio, sono stabiliti per salvaguardare il decoro della professione e vanno applicati nel caso che gli onorari massimi calcolati in base al valore della pratica risultino inferiori. Essi sono dovuti anche nel caso che l'incarico non sia giunto a compimento quando gli onorari graduali di cui all'articolo 26 (che sarebbero applicabili ai sensi di quanto esposto nel commento all'articolo 13) risultino inferiori.

Articolo 8

Emissione della parcella

1. Fatta eccezione per il caso degli acconti previsti dall'art. 2234 del codice civile e per il caso previsto al successivo art. 9, la parcella (o l'avviso di parcella) può essere emessa a partire dal momento della conclusione della pratica.

E' previsto che il documento di addebito al cliente sia normalmente emesso dopo la conclusione della pratica. La ragione di tale disposizione risiede nella impossibilità di determinare gli onorari specifici spettanti per incarichi non continuativi prima del completamento della prestazione professionale.

La disposizione non trova applicazione nel caso di incarichi continuativi, che sono regolati all'articolo 9; in ogni caso, le negative conseguenze di tale limitazione possono essere mitigate dal ricorso all'emissione di documenti di addebito per acconti, così come previsto dall'articolo 2234⁵ del codice civile. Occorre peraltro chiarire che gli importi addebitabili a titolo di acconto (non assoggettabili al parere di liquidazione da parte del Consiglio dell'Ordine) non possono, in ogni caso, essere quantificati con riferimento agli onorari specifici (per cui il diritto alla percezione matura solo con l'ultimazione della pratica) ma soltanto, si ritiene, con riferimento ai compensi maturati nell'ipotesi di interruzione dell'incarico (cioè quelli regolati dagli articoli 18, 19 e 26).

Articolo 9

Parcelle periodiche

1. Quando l'incarico sia di lunga durata, il dottore commercialista può presentare al cliente la parcella per il lavoro svolto alla fine di ogni trimestre.

Nel caso di incarichi per prestazioni continuative di lunga durata (o comunque di durata indeterminata) i documenti di addebito al cliente possono essere emessi periodicamente con cadenza non inferiore al trimestre.

E' da precisare come la formulazione della norma tariffaria sia imprecisa perché non è esplicitato che l'incarico di lunga durata per cui possono essere emesse parcelle periodiche deve riferirsi a prestazioni continuative: per le altre pratiche, infatti, si può ricorrere all'emissione di parcelle per acconti, ma non all'emissione di parcelle periodiche.

In via indicativa, possono essere emesse parcelle periodiche per le prestazioni di cui agli articoli 27 (amministrazione di aziende), 42 (assistenza societaria continuativa e generica) e 55 (consulenza aziendale continuativa e generica), che prevedono onorari preconcordati, e per le

⁵ L'articolo 2234 del codice civile dispone:

"Il cliente, salvo diversa pattuizione, deve anticipare al prestatore d'opera le spese occorrenti al compimento dell'opera e corrispondere, secondo gli usi, gli acconti sul compenso."

prestazioni di cui all'articolo 32 (revisioni contabili) e al primo comma dell'articolo 33 (impianto di contabilità), che prevedono onorari determinati in base al tempo impiegato.

Articolo 10

Termine di pagamento delle parcelle

1. Trascorsi tre mesi dall'emissione della parcella o dell'avviso di parcella senza che sia stata contestata la congruità dei compensi addebitati, in caso di mancato integrale pagamento, alla parte non pagata si applicano gli interessi di mora al tasso legale, fermo restando il diritto al risarcimento del danno in sede giurisdizionale o transattiva.

La soppressione della possibilità di automatica applicazione della rivalutazione monetaria sulla parte dei compensi addebitati non pagati entro tre mesi, che era prevista dal terzo comma dell'articolo 3 della Tariffa previgente, è conseguenza di una richiesta del Consiglio di Stato. L'esplicitazione del diritto al risarcimento del danno in sede giurisdizionale o transattiva non ha un'efficacia costitutiva ma soltanto esplicativa.

Articolo 11

Pluralità di professionisti - collegio di dottori commercialisti

1. Quando un incarico è affidato a più professionisti iscritti ad albi professionali diversi, ciascuno di essi ha diritto, nei confronti del cliente, ai compensi per l'opera prestata secondo la tariffa della rispettiva categoria professionale.

2. Quando la pratica è stata svolta da più dottori commercialisti riuniti in collegio non obbligatorio a seguito di espressa richiesta o autorizzazione da parte del cliente, gli onorari globali dovuti al collegio, fermi restando i rimborsi di spese e le indennità spettanti a ciascun membro, sono quelli dovuti ad un dottore commercialista con l'aumento del 40% per ciascun membro del collegio, salvo i casi espressamente regolati in modo diverso dalla presente tariffa.

Le pratiche svolte da più professionisti iscritti ad albi professionali diversi rientrano nella disciplina del primo comma dell'articolo in rassegna solamente quando il loro compimento richieda diverse competenze e specializzazioni professionali; le prestazioni di tutti i professionisti devono perciò essere finalizzate al compimento dell'incarico considerato nella sua unicità: un esempio frequente è dato dalla assistenza ad aziende dissestate.

Il secondo comma trova invece applicazione quando l'incarico venga congiuntamente affidato a più dottori commercialisti riuniti in collegio non obbligatorio (con esclusione pertanto del caso del collegio sindacale).

L'aumento del 40% va applicato per ciascun membro del collegio compreso il primo.

Articolo 12

Incarichi connessi di più clienti

1. Quando il dottore commercialista riceve da più clienti incarichi tra loro connessi, agli onorari determinati con i criteri e le norme della presente tariffa può essere applicata una riduzione non superiore al 40% nei confronti di ciascun cliente, salvo diversa specifica disposizione della presente tariffa.

Si tratta di disposizione applicabile in via facoltativa.

Gli onorari risultanti dalla applicazione della Tariffa possono essere addebitati nei confronti di ciascun cliente che ha conferito un autonomo incarico, con una riduzione fino ad un massimo

del 40% a favore di ogni cliente; per la determinazione della entità delle riduzioni soccorrono i criteri generali previsti dal precedente articolo 3.

Sono fatte salve le diverse specifiche disposizioni della Tariffa, che sono individuabili nel secondo comma dell'articolo 28 (amministrazione di patrimoni e di beni) e nel primo comma dell'articolo 50 (sistemazioni tra eredi).

Articolo 13

Incarico non giunto a compimento

1. Quando l'incarico iniziato non possa, per qualsiasi ragione, essere portato a compimento, il dottore commercialista ha diritto ai compensi corrispondenti alle prestazioni svolte sino al momento della loro cessazione, tenuto anche conto del risultato utile che dalle stesse possa essere derivato al cliente.

Per espressa disposizione dell'articolo in rassegna, le ragioni che possono aver portato al mancato compimento dell'incarico sono ininfluenti ai fini dell'insorgenza del diritto ai compensi. Per la determinazione delle indennità e dei rimborsi di spese non sorgono difficoltà applicative. Poiché, con la sola eccezione di onorari preconcordati per prestazioni continuative, il diritto alla percezione di onorari specifici matura solo con la conclusione della pratica, gli stessi non possono essere applicati nel caso di incarico non giunto a compimento: si rendono pertanto applicabili soltanto gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 (determinati con riferimento alle singole prestazioni già svolte) senza la limitazione prevista dal secondo comma dell'articolo 21, poiché non si verifica il cumulo con onorari specifici. Si ricorda peraltro che, come precisato nel commento all'articolo 7, gli onorari specifici minimi, inderogabili, indicati nei diversi articoli sono dovuti anche nel caso che l'incarico non sia giunto a compimento quando sono superiori agli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 (che sarebbero applicabili per quanto testé detto). Anche se l'incarico non è giunto a compimento, qualora dalle prestazioni svolte derivi un risultato utile per il cliente, se ne deve tener conto agli effetti della concreta determinazione degli onorari spettanti, secondo quanto disposto nel secondo comma dell'articolo 3.

Articolo 14

Incarico già iniziato da altri professionisti

1. Per l'incarico già iniziato da altri professionisti, al dottore commercialista spettano i compensi corrispondenti all'opera prestata, tenuto conto anche dell'eventuale lavoro preparatorio svolto per una nuova o diversa impostazione dell'incarico.

L'ipotesi regolata dall'articolo in rassegna rappresenta il caso opposto a quello considerato nel precedente articolo 13; ai fini della sua applicazione non ha alcuna rilevanza la categoria professionale di appartenenza di chi ha precedentemente iniziato l'incarico senza portarlo a termine, nè l'entità dei compensi al medesimo riconosciuti, atteso che al dottore commercialista spettano comunque, oltre agli altri eventuali compensi cumulabili, gli onorari specifici riferibili alla pratica conclusa.

L'eventuale lavoro preparatorio svolto per una nuova o diversa impostazione dell'incarico è remunerato con l'applicazione delle indennità, dei rimborsi di spese e degli eventuali onorari gradualmente, calcolati, se cumulabili con gli onorari specifici, applicando la limitazione prevista dal secondo comma dell'articolo 21.

Articolo 15

Definizione della pratica con il concorso del cliente o di terzi

1. Qualora si pervenga alla definizione della pratica, oltre che con l'opera del dottore commercialista, anche con il concorso effettivo del cliente o di terzi, al dottore commercialista oltre ai rimborsi di spese, alle indennità ed agli onorari graduali, se dovuti, spettano gli onorari specifici previsti dalla presente tariffa per le prestazioni svolte, applicando una riduzione compresa tra il 10% ed il 30%.

2. Nel caso in cui il cliente abbia svolto direttamente la pratica, al dottore commercialista, incaricato di assisterlo e di consigliarlo, oltre ai rimborsi di spese, alle indennità ed agli onorari graduali, se dovuti, spettano gli onorari specifici relativi alla pratica, applicando una riduzione compresa tra il 20% ed il 50%.

L'ipotesi considerata nel primo comma si può verificare, per esempio, in relazione alle prestazioni di cui agli articoli 41 (trasformazione, fusione, scissione e concentrazione di società), 43 (componenti amichevoli), o, talvolta, in relazione a prestazioni di cui all'articolo 47 (assistenza tributaria).

L'ipotesi considerata dal secondo comma si presenta con una certa frequenza nel caso di società dotate di una efficiente organizzazione interna (è il caso, ad esempio, della liquidazione di aziende, della formazione del bilancio, di talune pratiche fiscali, etc.). Se la consulenza e/o la assistenza sono invece limitate a singole fasi o aspetti della pratica, la disposizione in oggetto non trova applicazione e gli onorari vanno determinati senza l'applicazione di riduzioni.

Articolo 16

Applicazione analogica

1. Quando gli onorari non possono essere determinati secondo una specifica disposizione della presente tariffa, si ha riguardo alle disposizioni della stessa o di altre tariffe professionali che regolano casi simili o materie analoghe.

2. L'applicazione per analogia di disposizioni di altre tariffe professionali è limitata alle prestazioni previste o permesse dall'ordinamento professionale per le quali la presente tariffa non preveda onorari specifici determinati analiticamente.

L'articolo 12 della Tariffa previgente prevedeva l'applicazione del criterio interpretativo analogico esclusivamente con riferimento alle disposizioni della Tariffa medesima.

L'estensione dell'applicazione del criterio interpretativo analogico, attuata con il richiamo delle altre tariffe professionali, consente di risolvere indirettamente taluni casi in cui la determinazione dei compensi era di difficile soluzione (quale, per esempio, quello del dottore commercialista che svolge attività nel campo della consulenza del lavoro).

Il secondo comma dell'articolo sancisce l'impossibilità di applicare per analogia disposizioni di altre tariffe professionali nei casi regolati espressamente dalla Tariffa in modo analitico (cioè, non attraverso la previsione dell'obbligo di preconcordare gli onorari).

TITOLO II

RIMBORSI DI SPESE

Articolo 17

Spese generali di studio

- 1. Non compete alcun compenso per il rimborso delle spese generali di studio.*

La disposizione di contenuto negativo si prefigge di evidenziare la soppressione del rimborso delle spese generali di studio nonché delle spese postali, telegrafiche, telefoniche, di bollo e simili, che era regolato dall'articolo 14 della Tariffa previgente.

L'eliminazione del rimborso forfettario delle spese generali di studio è stata in parte attenuata con l'istituzione di una limitata "maggiorazione degli onorari", prevista all'articolo 23, e dall'aumento ragguardevole delle indennità per l'assenza dallo studio.

Articolo 18

Spese di viaggio e di soggiorno

- 1. Al dottore commercialista, che per l'adempimento dell'incarico si rechi fuori dalla sede dello studio, spetta un compenso per il rimborso delle spese di viaggio e di soggiorno.*
- 2. Le spese di viaggio sono determinate in misura pari al costo del biglietto di prima classe del mezzo pubblico utilizzato, ovvero in misura pari al costo chilometrico risultante dalle tariffe ACI del mezzo privato utilizzato.*
- 3. Le spese di soggiorno (pernottamento e vitto) sono determinate in misura pari alla tariffa d'albergo a quattro stelle.*
- 4. È inoltre dovuta una maggiorazione non superiore al 30% dei costi base per il rimborso delle spese accessorie.*

Delle "spese" regolamentate all'articolo 14 della Tariffa previgente è rimasto soltanto il rimborso delle spese di viaggio e di soggiorno.

Peraltro, anche se è stata conservata la stessa terminologia, è stata completamente innovata la natura di questa voce di introito. Infatti la Tariffa in esame chiarisce in modo esplicito che si tratta di un compenso, e non del rimborso di una spesa documentata. Ne consegue che, in ogni caso, se per l'adempimento dell'incarico il dottore commercialista abbia dovuto recarsi fuori della sede dello studio (città dove lo studio è ubicato) e/o abbia dovuto colà pernottare, viene comunque a maturare il diritto a tale compenso; ciò anche se, per esempio, in occasione della medesima trasferta, si siano svolte pratiche per differenti clienti (sempre che il viaggio e/o il soggiorno fossero indispensabili per lo svolgimento di ciascuna pratica), ovvero si sia pernottato in un albergo di tipo diverso da quello individuato nel terzo comma.

Solo per il compenso costituito dal rimborso delle spese di viaggio occorre, in caso di richiesta, dimostrare con quale mezzo è stato effettuato, in quanto il compenso è determinato con riferimento allo specifico mezzo pubblico o privato utilizzato, come previsto nel secondo comma. Il quarto comma dell'articolo in rassegna prevede il diritto/obbligo di determinare il compenso applicando una maggiorazione per il rimborso delle spese accessorie non superiore al 30% del costo di riferimento, che non è necessariamente, si ribadisce, il costo sostenuto.

TITOLO III

INDENNITÀ

Articolo 19

Indennità

1. Al dottore commercialista spettano le seguenti indennità:
 - a) per l'assenza dallo studio, di cui sia dimostrata la necessità:
 - 1) del dottore commercialista: € 51,65 per ora o frazione di ora, € 413,17 per l'intera giornata;
 - 2) dei collaboratori e sostituti: € 18,08 per ora o frazione di ora, € 139,44 per l'intera giornata;
 - b) per la formazione del fascicolo e la rubricazione: € 51,65;
 - c) per la predisposizione, su richiesta del cliente, di copie di documenti di lavoro dichiarate conformi all'originale: € 2,58 per ogni facciata;
 - d) per la domiciliazione del cliente presso lo studio: da € 15,49 a € 103,29 mensili.

Si ricorda che le indennità sono compensi che maturano a fronte di oneri derivati dalle prestazioni svolte, anche se detti oneri non sono direttamente riferibili alla pratica.

In particolare:

- l'indennità per l'assenza dallo studio è finalizzata a risarcire i danni o le diseconomie, ricadenti sull'organizzazione funzionale dello studio dalla mancata presenza personale del dottore commercialista e/o dei collaboratori e sostituti per il tempo occorrente per lo svolgimento della prestazione, ma anche per il trasferimento dallo studio al luogo di destinazione;
- l'indennità per la formazione del fascicolo e la rubricazione (applicabile una sola volta per ciascun cliente) ha lo scopo di remunerare l'attività di presa in carico di una nuova posizione in archivio, a fronte della quale sono sostenuti costi generali d'ufficio;
- l'indennità per la predisposizione di copie di documenti è finalizzata alla copertura di alcuni costi specifici e generali d'ufficio;
- l'indennità per la domiciliazione del cliente presso lo studio ha lo scopo di remunerare un'attività, per il cui svolgimento sono sostenuti costi di personale e limitazioni di disponibilità di spazio.

Esclusa la domiciliazione, per cui è previsto un compenso mensile variabile (per la cui determinazione, se non preconcordata, si può far riferimento, per analogia, ai criteri previsti dal secondo comma dell'articolo 3), per le altre voci è prevista la determinazione del compenso in misura fissa: si ricorda che non è applicabile il disposto dell'articolo 5 in quanto lo stesso regolamenta esclusivamente gli onorari.

La limitazione dell'applicabilità delle indennità per l'assenza dallo studio ai soli casi in cui dell'assenza "sia dimostrata la necessità" comporta non solo l'obbligo di provare l'effettivo allontanamento dallo studio, se il fatto non sia altrimenti noto al cliente, ma anche la sussistenza della necessità di svolgere la prestazione fuori dallo studio per la migliore gestione della pratica.

Circa le misure delle indennità per l'assenza dallo studio è da evidenziare come esse determinino anche, per effetto di quanto disposto nel secondo comma dell'articolo 24, i compensi orari minimi per quelle prestazioni per cui sono previsti dalla Tariffa onorari a tempo (articolo 32 e primo comma dell'articolo 33) ovvero per quelle altre prestazioni per cui sia stata comunque (ma nel rispetto del principio della inderogabilità degli onorari minimi stabilito dal terzo comma dell'articolo 7) preconcordata una modalità di determinazione basata sul tempo impiegato.

Circa le indennità per la predisposizione di copie di documenti di lavoro è da evidenziare come la precisazione "su richiesta del cliente" debba riferirsi non solo alle richieste esplicite ma anche alle richieste implicite che concernono le copie previste dalla legge o richieste dai pubblici uffici, mentre la formale dichiarazione di autenticità è indispensabile soltanto per quei documenti che non hanno di per sé una rilevanza esterna ufficiale.

TITOLO IV

ONORARI

CAPO I - PRINCIPI GENERALI

Articolo 20

Classificazione degli onorari

1. *Gli onorari si distinguono in:*

- a) *onorari specifici: determinati unitariamente in relazione all'esecuzione dell'incarico;*
- b) *onorari graduali: determinati con riferimento a singole prestazioni svolte per l'adempimento dell'incarico.*

La classificazione degli onorari per modalità tecnica di determinazione, che era contenuta nel primo comma dell'articolo 16 della Tariffa previgente, è sostituita con una classificazione in funzione della riferibilità degli stessi all'incarico nel suo complesso (onorari specifici) o a singole prestazioni svolte per l'adempimento dell'incarico (onorari graduali), sia che le dette prestazioni siano l'oggetto di una pratica per cui non sono previsti onorari specifici, sia che esse costituiscano adempimenti particolari nell'ambito di una pratica per cui sono previsti onorari specifici.

Gli onorari graduali sono pertanto onorari di natura diversa da quelli specifici, mentre nella Tariffa previgente erano una categoria di onorari prevista nell'ambito di una classificazione per modalità di determinazione, anche se ciò appariva incompatibile con l'applicazione in cumulo, in molti casi, degli onorari graduali con altri onorari.

Ne consegue che gli onorari specifici, anche se determinati in base al valore della pratica suddiviso per scaglioni, non possono più essere definiti graduali.

Articolo 21

Cumulabilità degli onorari graduali

1. *Gli onorari graduali di cui all'art. 26 sono cumulabili con gli onorari specifici previsti dalla presente tariffa salvo quando il cumulo sia espressamente escluso nelle correlative norme tariffarie.*
2. *Peraltro, in caso di cumulo, gli onorari graduali applicabili non possono essere superiori a quelli previsti per il terzo scaglione, fatta salva, ove ne sia il caso, la maggiorazione prevista nella nota in calce alla tabella dell'art. 26.*

La distinzione tra onorari specifici e onorari graduali, sancita nell'articolo 20, fa sì che, per le pratiche per cui sono previsti onorari specifici, la cumulabilità di questi con gli onorari graduali di cui all'articolo 26 costituisca la regola generale. Il primo comma sancisce, pertanto, l'esclusione della cumulabilità soltanto nel caso che sia espressamente prevista da una norma tariffaria specifica.

In concreto, la cumulabilità è espressamente esclusa per le prestazioni previste dagli articoli 37 (funzioni di sindaco nelle società), 38 (funzioni di revisore in enti pubblici), 40 (costituzione di enti sociali ed aumenti di capitale), 41 (trasformazione, fusione, scissione e concentrazione di società), 42 (assistenza societaria continuativa e generica), 43 (comпонimenti amichevoli), 44 (assistenza in procedure concorsuali), 50 (sistemazioni tra eredi), 51 (sistemazioni patrimoniali) e 52 (sistemazioni tra familiari).

La cumulabilità degli onorari graduali di cui all'articolo 26 è anche esclusa, per effetto di quanto disposto dall'articolo 25, per le prestazioni previste dagli articoli 47 (assistenza tributaria) e 48 (rappresentanza tributaria), e, per effetto di quanto disposto dall'articolo 22, nel caso che gli onorari siano stati preconcordati: si ricorda che è obbligatorio preconcordare gli onorari non solo

laddove è specificatamente previsto (articolo 27 per l'amministrazione di aziende, articolo 39 per gli arbitrati, articolo 42 per l'assistenza societaria continuativa e generica e articolo 55 per la consulenza aziendale continuativa e generica), ma anche laddove devono essere determinati a tempo (articolo 32 per le revisioni contabili e primo comma dell'articolo 33 per l'organizzazione e impianto di contabilità).

Il secondo comma prevede un temperamento nella quantificazione degli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 applicabili in cumulo con gli onorari specifici, in relazione ai casi in cui il valore della pratica sia superiore a € 154.937,07. Ne consegue che, se il valore della pratica:

- è non superiore a € 154.937,07, si applicano gli onorari gradualmente di cui alle prime tre colonne della Tabella 1, richiamata dal primo comma dell'articolo 26;
- è compreso tra € 154.937,07 e € 1.032.913,80, si applicano gli onorari gradualmente di cui alla terza colonna della Tabella 1;
- è compreso tra € 1.032.913,80 e € 5.164.568,99, si applicano gli onorari gradualmente di cui alla terza colonna della Tabella 1 con possibilità di raddoppio;
- è superiore a € 5.164.568,99, si applicano gli onorari gradualmente di cui alla terza colonna della Tabella 1 con possibilità di triplicazione.

Articolo 22

Onorari preconcordati

1. In alternativa agli onorari di cui all'art. 20 e salvo che non sia espressamente escluso negli articoli della presente tariffa, è comunque ammesso di preconcordare gli onorari.

2. Nella determinazione degli onorari preconcordati si deve avere sempre riguardo ai criteri di cui all'art. 3 e si deve tenere conto dei limiti minimi previsti all'art. 7 della presente tariffa.

3. Salvo diversi accordi tra le parti, gli onorari preconcordati comprendono la maggiorazione di cui all'art. 23 e non sono cumulabili con le indennità di cui all'art. 19.

Nel primo comma è sancito il principio generale della possibilità di non applicare le modalità di determinazione degli onorari specifici e gradualmente previste nei Capi II e III del Titolo IV della Tariffa, e, in via alternativa, di preconcordare la misura degli onorari spettanti, con la sola eccezione dei casi in cui tale possibilità sia esclusa da specifiche disposizioni tariffarie. Tale esclusione è prevista soltanto dagli articoli 37 (funzioni di sindaco nelle società) e 38 (funzioni di revisore in enti pubblici).

Le modalità tecniche di determinazione degli onorari preconcordati non sono precisate: ne consegue che possono essere determinati in misura fissa o con riferimento a parametri da accertare a consuntivo (come il tempo impiegato, le pagine scritte, etc.).

Fermo restando che possono essere preconcordati onorari superiori a quelli massimi previsti dalle norme tariffarie, la libertà contrattuale, prevista in via generale nel primo comma, trova limitazioni nel secondo comma, in cui si sancisce:

- attraverso il rinvio ai criteri di cui all'articolo 3, un indiretto generico richiamo ai principi fissati dall'articolo 2233 del codice civile ("la misura del compenso deve essere adeguata all'importanza dell'opera e al decoro della professione"), e
- attraverso il rinvio ai limiti minimi previsti dall'articolo 7, uno specifico richiamo al principio dell'inderogabilità dei minimi previsti dalla Tariffa per gli onorari.

In merito ai compensi minimi inderogabili occorre precisare che:

- a) per gli incarichi per cui è specificatamente disposto l'obbligo di preconcordare gli onorari (articoli 27, 39, 42 e 55) e gli stessi sono determinati in misura fissa o con parametri diversi dal tempo, gli onorari minimi applicabili, anche tenendo conto di quanto disposto dal secondo comma dell'articolo 42 (che si ritiene applicabile per analogia anche per le altre prestazioni), sono da individuare negli onorari gradualmente determinabili ai sensi di quanto disposto dall'articolo 26. E' da ritenere che tali onorari concorrano con le indennità (se spettanti) e i rimborsi di spese (se spettanti) a formare i compensi complessivamente maturati nell'ipotesi che, a causa della mancata applicazione della specifica disposizione tariffaria, non risultino preconcordati i compensi;

- b) per gli incarichi per cui è specificatamente disposto l'obbligo di determinare i compensi in base al tempo impiegato (articolo 32 e primo comma dell'articolo 33) o per quelli di cui alla precedente lettera a) per cui sia stato preconcordato il ricorso al parametro del tempo impiegato, i compensi orari minimi applicabili sono quelli indicati alla lettera a) dell'articolo 19 (€ 51,65 per il dottore commercialista e € 18,08 per il collaboratore o sostituto), per effetto di quanto disposto nel secondo comma dell'articolo 24;
- c) per gli incarichi per cui si sia usufruito della possibilità di preconcordare la misura degli onorari in sostituzione dell'applicazione, a posteriori, delle modalità di determinazione previste dagli articoli tariffari, gli onorari minimi applicabili sono i soli onorari minimi specifici (con esclusione degli eventuali onorari gradualmente cumulabili) previsti dai singoli articoli del Capo III del Titolo IV della Tariffa, ovvero gli onorari gradualmente per specifici adempimenti previsti dall'articolo 26 del Capo II del Titolo IV della Tariffa. Occorre peraltro evidenziare come non possa essere oggetto di censura aver preconcordato onorari che siano risultati, a posteriori, inferiori a quelli minimi quando il mancato rispetto dei compensi minimi sia il frutto dell'impossibilità di conoscere preventivamente i parametri quantitativi di riferimento o di una scusabile loro errata previsione, ovvero quando si tratti di onorari di cui agli articoli 26, 31, 45, 47, 48 e, per estensione analogica, 50, 51 e 52 se la loro quantificazione sia confermata dal parere del Consiglio dell'Ordine (per effetto di quanto disposto nel secondo comma dell'articolo 4). Nel caso che siano preconcordati onorari a tempo è comunque censurabile fissare compensi orari inferiori a quelli indicati alla lettera a) dell'articolo 19.

Il terzo comma dell'articolo in rassegna, al fine di evitare l'insorgere di dubbi applicativi, prevede che, se non diversamente pattuito (in maniera esplicita e provabile), non possano essere cumulabili con gli onorari preconcordati la maggiorazione di cui all'articolo 23 (che ha comunque la natura di onorario) e le indennità di cui all'articolo 19. Indirettamente si deve argomentare che, se non espressamente esclusi nel preventivo accordo tra le parti, sono cumulabili con gli onorari preconcordati i compensi per rimborsi di spese.

Articolo 23

Maggiorazione degli onorari

1. Tutti gli onorari previsti dagli articoli seguenti, tenuto conto della particolare incidenza, nel singolo caso, della onerosità dell'esercizio della professione, possono essere maggiorati del 10% con un massimo di € 516,46 per parcella.

A parziale compensazione della soppressione del rimborso forfettario delle spese generali di studio, che era previsto dall'ottavo comma dell'articolo 14 della Tariffa previgente, è stato istituito il compenso regolato dall'articolo in rassegna che, essendo una maggiorazione applicabile ai soli onorari (specifici e gradualmente), e non agli altri compensi, ha degli onorari la natura, anche se nella sua determinazione non si rendono applicabili le disposizioni delle norme generali della Tariffa che regolano esclusivamente gli onorari (secondo comma dell'articolo 3, e articoli 4, 5, 6 e 7). In particolare si evidenzia come la maggiorazione in oggetto sia facoltativa e non debba, pertanto, essere considerata ai fini della determinazione degli onorari minimi inderogabili.

Circa l'ambito di applicazione della disposizione, non è chiara la portata della frase "tenuto conto della particolare incidenza, nel singolo caso, della onerosità dell'esercizio della professione". La genericità del suo contenuto pare legittimare una sua generale applicazione, tanto più se si tiene conto della circostanza che l'inserimento nella Tariffa in esame della maggiorazione in oggetto è, in sostanza, parzialmente sostitutivo del rimborso forfettario delle spese generali di studio, che nella Tariffa previgente trovava possibilità di applicazione in ogni caso. Il limite massimo di € 516,46 per parcella è una disposizione che pare priva di razionalità.

Articolo 24

Modalità tecniche di determinazione degli onorari

- 1. Gli onorari sono determinati in misura fissa, o compresa tra un minimo ed un massimo, senza riferimento ad alcun parametro o con riferimento a parametri costituiti da valori o da altre entità numeriche.*
- 2. Qualora il dottore commercialista preconcordi l'applicazione di onorari a tempo, questi sono determinati in base alle ore o frazioni di ora impiegate per lo svolgimento della pratica anche da collaboratori e sostituti, per i quali devono essere determinati compensi orari differenziati, in misura non inferiore a quella di cui alla lettera a), numeri 1) e 2), dell'art. 19.*

Il primo comma riporta la sintetica descrizione delle modalità di determinazione degli onorari (tanto specifici quanto gradualmente), quale si può evincere dall'esame degli articoli da 26 a 55. È significativo rilevare come non sia più presente la modalità di determinazione "a discrezione", che era prevista dalla Tariffa previgente: conseguentemente, per le pratiche per cui è impossibile (o quasi) individuare parametri di riferimento validi in ogni caso perché la natura e le caratteristiche delle prestazioni sono estremamente variabili nelle singole fattispecie, si è ricorso alla determinazione degli onorari con applicazione ai parametri prescelti di aliquote percentuali con largo margine di oscillazione (articoli 49, 50, 51, 52, 53 e 54) ovvero alla previsione dell'obbligo di ricorrere al preconcordato (articoli 27, 39, 42 e 55 ma anche, indirettamente, articolo 32 e primo comma dell'articolo 33).

Il secondo comma regola le modalità di determinazione degli onorari a tempo, precisando che parametro di riferimento sono le ore impiegate e che il compenso unitario deve essere preconcordato (in misura differenziata per le prestazioni rese dal professionista e per quelle rese dai collaboratori), sia nel caso che gli onorari a tempo siano previsti dalle norme tariffarie (articolo 32 e primo comma dell'articolo 33), sia quando, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 22, si sia preconcordata l'applicazione di tale tipo di onorari in alternativa agli onorari, gradualmente e specifici, previsti dalle altre norme tariffarie. È peraltro da evidenziare come, attraverso il riferimento alla lettera a) del primo comma dell'articolo 19, il compenso orario minimo viene fissato in € 51,65 per il dottore commercialista ed in € 18,08 per il suo collaboratore o sostituto. Attraverso l'applicazione per analogia di disposizioni di altre tariffe professionali, laddove la Tariffa in esame non preveda onorari specifici determinati analiticamente (secondo comma dell'articolo 16), pare corretto concludere che per le attività regolamentate dall'articolo 32 e dal primo comma dell'articolo 33, nell'ipotesi di mancata predeterminazione del compenso orario, si possano applicare i compensi orari fissati da altre tariffe professionali per l'attività di revisione contabile e per l'organizzazione e l'impianto di contabilità. Si rammenta infine che, trattandosi di onorari preconcordati, non sono cumulabili né gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 (per effetto di quanto disposto nel primo comma dell'articolo 22) né, salvo diversi accordi tra le parti, la maggiorazione di cui all'articolo 23 e le indennità di cui all'articolo 19 (per effetto di quanto disposto nel terzo comma dell'articolo 22), mentre, salvo diverse pattuizioni, sono cumulabili i rimborsi delle spese di viaggio e di soggiorno.

Articolo 25

Norma di rinvio

1. Gli onorari graduali per le prestazioni di assistenza e rappresentanza tributaria, a causa della loro peculiarità, sono determinati congiuntamente agli onorari specifici, nei successivi articoli 47 e 48.

Precisa che gli onorari graduali relativi alle prestazioni di assistenza e rappresentanza tributaria trovano regolamentazione rispettivamente nell'articolo 47 (tramite la Tabella 3) e nell'articolo 48 (tramite la Tabella 4) della Tariffa che determinano anche gli onorari specifici applicabili cumulativamente.

Il cumulo di tali onorari graduali con gli onorari specifici, in realtà, riguarda solo le prestazioni di assistenza tributaria, in quanto per le prestazioni di rappresentanza tributaria sono previsti soltanto onorari graduali. Ciò può lasciare intendere che negli articoli 47 e 48 l'uso del termine "onorari graduali" risenta della classificazione degli stessi in funzione della modalità tecnica di determinazione degli onorari propria dell'articolo 16 della Tariffa previgente piuttosto che della classificazione adottata con l'articolo 20 della Tariffa in esame. Se così fosse gli onorari graduali di cui agli articoli 47 e 48 avrebbero natura di onorari specifici. È peraltro da dire che ciò non comporterebbe comunque nessuna differenza sostanziale, in quanto l'applicazione dei minimi di detti onorari è in ogni caso inderogabile (vedi commento all'articolo 7).

Come si vedrà, per le prestazioni di consulenza tributaria tornano invece applicabili, cumulativamente agli onorari specifici, gli onorari graduali di cui all'articolo 26 della Tariffa (con la limitazione di cui al secondo comma dell'articolo 21), se la consulenza non è resa in concomitanza con prestazioni di assistenza e rappresentanza tributaria.

Articolo 26

Altri onorari graduali

1. Per ciascuna delle seguenti specifiche prestazioni svolte per l'adempimento di incarichi, che non siano di assistenza e rappresentanza tributaria o per i quali non siano espressamente esclusi, al dottore commercialista spettano gli onorari graduali di cui alla tabella 1 che fa parte integrante del presente regolamento.

2. Se si tratta di prestazioni riferibili a contratti o a valutazioni, il valore della pratica è determinato in misura pari al valore del contratto come definito dall'art. 45 o al valore del bene valutato; in ogni altro caso, se si tratta di prestazioni rese a imprese o società o enti, il valore della pratica è determinato in misura pari al loro patrimonio netto, mentre, se si tratta di prestazioni rese a privati, il valore della pratica è determinato in misura pari a quella fissata per il terzo scaglione.

TABELLA 1 (Art. 26)

		Valore della pratica				
		fino a € 25.822,84	da € 25.822,84 a € 51.645,69	da € 51.645,69 a € 154.937,07	da € 154.937,07 a € 309.874,14	oltre € 309.874,14
I) Interventi personali						
a) Consultazioni telefoniche per chiamata	Minimo	5,16	7,75	10,33	12,91	15,49
	Massimo	10,33	12,91	15,49	20,66	25,82
b) Riunioni con il cliente (o suoi mandatar) ovvero con un terzo	Minimo	7,75	12,91	15,49	20,66	30,99
	Massimo	15,49	20,66	25,82	30,99	51,65
c) Riunioni con più parti	Minimo	12,91	20,66	30,99	41,32	51,65
	Massimo	25,82	30,99	41,32	51,65	77,47
d) Partecipazione ad assemblee societarie, associative, di creditori e assistenza e discussione avanti funzionari pubblici non tributari	Minimo	15,49	30,99	41,32	51,65	61,97
	Massimo	30,99	41,32	51,65	61,97	103,29
II) Prestazioni tecniche varie						
a) Esame e studio della pratica e di documenti e ricerche in archivi pubblici e privati – per ora o frazione di ora	Minimo	5,16	7,75	10,33	15,49	20,66
	Massimo	10,33	12,91	15,49	20,66	30,99
b) Pareri scritti, predisposizione di atti, istanze o programmi operativi, redazione di verbali e relazioni, convocazioni di assemblee - per facciata formato protocollo	Minimo	10,33	15,49	20,66	30,99	41,32
	Massimo	20,66	25,82	30,99	41,32	51,65
c) Redazione di statuti, atti costitutivi e regolamenti – per facciata formato protocollo	Minimo	15,49	25,82	30,99	41,32	51,65
	Massimo	25,82	30,99	41,32	51,65	77,47
d) Depositi, pubblicazioni, iscrizioni di atti o documenti nel registro delle imprese o presso la camera di commercio	Minimo	20,66	30,99	41,32	51,65	61,97
	Massimo	30,99	41,32	51,65	61,97	103,29

Note al punto I)

1) Per gli interventi di cui alle lettere b), c) e d) gli onorari sono stabiliti per ora o frazione di ora. Gli onorari per i tempi di trasferimento, occorrenti per l'intervento, sono determinati applicando il compenso minimo per non più di quattro ore.

2) Per la concreta quantificazione degli onorari tra il minimo ed il massimo deve aversi riguardo all'effettivo valore della pratica, tenuto conto dei criteri generali di cui agli articoli 3, 4 e 5.

Nota al punto II)

Per la concreta quantificazione degli onorari tra il minimo ed il massimo deve aversi particolare riguardo alle difficoltà della pratica, tenuto conto dei criteri generali di cui agli articoli 3, 4 e 5.

N.B. Tutti gli onorari massimi della tabella possono essere raddoppiati se il valore della pratica supera € 1.032.913,80 e triplicati se supera € 5.164.568,99.

Il primo comma statuisce che le singole prestazioni svolte per l'esecuzione della pratica, previste dalla richiamata Tabella 1, siano compensate con gli onorari gradualmente ivi previsti, fatta eccezione per gli incarichi di assistenza e rappresentanza tributaria (per i quali l'esclusione è sancita dall'articolo 25) e per quegli incarichi per i quali i singoli articoli della Tariffa escludono espressamente la loro applicazione in cumulo con gli onorari specifici. I casi in cui gli onorari gradualmente di cui all'articolo in rassegna non sono applicabili in cumulo con gli onorari specifici sono elencati nel commento dell'articolo 21. Gli onorari di cui all'articolo in rassegna non sono inoltre applicabili nel caso che per la prestazione nel suo complesso gli onorari specifici spettanti siano stati preconcordati, per effetto di quanto disposto dal primo comma dell'articolo 22.

Gli onorari gradualmente sono quantificabili in misura determinata con riferimento al valore della pratica senza limitazioni in tutti i casi in cui non sono applicabili in cumulo con gli onorari specifici, che possono essere individuati:

- nei casi di incarichi non giunti a compimento (vedi commento all'articolo 13);
- nelle pratiche per cui è specificatamente disposto l'obbligo di preconcordare gli onorari (articoli 27, 39, 42 e 55), al fine di determinare l'importo dei compensi minimi inderogabili (vedi lettera a) del quarto comma del commento all'articolo 22);
- nelle pratiche per cui non sono previsti onorari specifici (vedi commento all'articolo 20); oltre alle pratiche non regolate direttamente dalla Tariffa (e per cui non si rendono applicabili le disposizioni di altre tariffe professionali), sono ivi compresi i casi di prestazioni professionali rese per la formazione della Nota Integrativa al Bilancio e/o della Relazione sulla Gestione (vedi commento al primo comma dell'articolo 34), per la disamina, discussione e predisposizione di norme statutarie non standardizzate o patti sociali e loro variazioni ovvero per l'attuazione di riduzioni del capitale sociale (vedi commento all'articolo 40), nonché per l'assistenza del debitore nell'espletamento di singole fasi di pratiche di procedure concorsuali (articolo 44, comma 8);
- nei casi in cui non è riuscito il componimento amichevole (cioè nei casi in cui non è stata ottenuta la sistemazione liberatoria del debitore), al fine della determinazione di una parte del compenso complessivo spettante (sesto comma dell'articolo 43);
- nei casi di mancato esito favorevole dell'assistenza nelle richieste di ammissione alle procedure concorsuali di concordato preventivo, di amministrazione controllata o di amministrazione straordinaria, al fine della determinazione della riduzione da applicare agli onorari specifici che sarebbero stati applicabili in caso di esito favorevole (lettera b) del primo comma dell'articolo 44);
- nei casi di assistenza nelle richieste di ammissione alla procedura fallimentare, quando gli onorari specifici applicabili risultino di importo inferiore (secondo comma dell'articolo 44).

Nei casi di applicazione in cumulo con gli onorari specifici previsti dalla Tariffa opera la limitazione ai compensi fissati per il terzo scaglione della Tabella 1, prevista dal secondo comma dell'articolo 21, ferma restando la eventuale applicazione dei moltiplicatori previsti dal "Nota Bene" in calce alla Tabella stessa.

I parametri di riferimento per l'individuazione dei valori della pratica, che, suddivisi per scaglioni, determinano la misura degli onorari applicabili, sono stabiliti nel secondo comma da:

- il valore del contratto come determinato dall'articolo 45, per le prestazioni riferibili a contratti;
- il valore del bene valutato, per le prestazioni riferibili a valutazioni;
- il patrimonio netto, per ogni altra prestazione resa a imprese, società, enti;
- il valore della pratica indicato al terzo scaglione della Tabella 1, per ogni altra prestazione resa ai privati.

Il riferimento al patrimonio netto ed al terzo scaglione della Tabella 1 viene ad assumere funzione di mero valore convenzionale.

Si ricorda che gli onorari minimi, risultanti dall'applicazione dell'articolo 26, possono essere derogati in forza della disposizione di cui al terzo comma dell'articolo 4.

Tabella 1 dell'articolo 26

Gli onorari di cui al n. I) a) sono determinati per chiamata.

Gli onorari di cui ai nn. I) b-c-d) e II) a) sono determinati per ora o frazione di ora.

Gli onorari di cui ai nn. II) b-c) sono determinati per il numero di facciate protocollo dell'originale.

Gli onorari di cui al n. II) d) sono determinati per singola prestazione.

Note

Per le prestazioni di cui al punto I) b-c-d), attraverso la determinazione del criterio di quantificazione (il compenso minimo dello scaglione per non più di quattro ore), è prevista indirettamente l'applicazione degli onorari gradualmente anche per i tempi di trasferimento.

Ai fini della concreta quantificazione degli onorari tra il minimo ed il massimo viene precisato che, relativamente al punto I), deve aversi riguardo al valore, mentre, relativamente al punto II), alle difficoltà della pratica.

La facoltà di raddoppio o triplicazione degli onorari quando il valore della pratica supera i limiti precisati nel "Nota Bene" riguarda esclusivamente gli onorari massimi: non è applicabile, pertanto, agli onorari gradualmente minimi (che restano quelli previsti per l'ultimo scaglione) tra i quali sono da ricomprendere quelli previsti per i tempi di trasferimento.

Il commento agli articoli da 27 a 55, che regolamentano gli onorari specifici, é, per ogni articolo, suddiviso in due parti: la prima riguarda i singoli commi, che sono richiamati dai numeri arabi che precedono le considerazioni esposte; la seconda riguarda l'articolo nel suo complesso e si chiude sempre con i riferimenti all'applicabilità, o meno, dei singoli compensi diversi dagli onorari specifici.

CAPO III – ONORARI SPECIFICI

Sezione I – Amministrazione e liquidazione di aziende, di patrimoni e di singoli beni

Articolo 27

Amministrazione di aziende

- 1. Gli onorari per l'amministrazione di aziende, intesa quale effettivo e personale compimento dei normali atti di gestione dell'impresa, devono essere preconcordati nel rispetto dei criteri generali di cui agli articoli che precedono.*
- 2. Gli onorari per altre eventuali prestazioni rese a favore dell'azienda nel periodo in cui il dottore commercialista ha l'incarico di amministrare la medesima sono determinati applicando una riduzione compresa tra il 10% ed il 50%.*
- 3. Gli onorari previsti dal presente articolo si applicano anche nel caso previsto dall'ultimo comma dell'art. 2386 del codice civile.*

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. I criteri generali cui fare riferimento nella determinazione degli onorari preconcordati sono principalmente quelli indicati negli articoli 3, 6 e, in particolare, 7. Valgono, in ogni caso, le considerazioni svolte nel commento dell'articolo 22, con riferimento soprattutto alle lettere a) e c) del terzo comma. Il compenso previsto é per l'intero organo amministrativo, anche se formato da più professionisti, riuniti o meno in un collegio. Se non diversamente pattuito nell'accordo preventivo, essendo, di norma, indeterminata la durata dell'incarico, sono applicabili le disposizioni di cui all'articolo 9, al commento del quale si rimanda.
2. La spettanza dei relativi onorari viene espressamente salvaguardata per i casi in cui siano svolte, in aggiunta, altre prestazioni professionali (diverse cioè dall'ordinaria amministrazione dell'azienda, quali ad esempio la tenuta della contabilità), essendo previsto peraltro l'obbligo di applicare ad essi una riduzione variabile tra il minimo del 10% ed il massimo del 50%.
3. Gli onorari valgono anche per il collegio sindacale chiamato a svolgere atti di gestione, allorché siano venuti a cessare tutti gli amministratori, ai sensi dell'articolo 2386⁶ del codice civile. In questo particolare caso gli onorari non potranno ovviamente essere preconcordati. Essi saranno quindi normalmente stabiliti a posteriori, con una successiva delibera assembleare. In mancanza, si renderanno applicabili i compensi di cui agli articoli 18, 19, 23 e 26, tenuto conto di quanto precisato nel commento all'articolo 22.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

La definizione dell'amministrazione di aziende (compimento dei normali atti di gestione dell'impresa) esclude l'applicazione delle disposizioni dell'articolo nel caso che l'impresa sia in liquidazione.

⁶ L'articolo 2386, ultimo comma, del codice civile così dispone:

“Se vengono a cessare l'amministratore unico o tutti gli amministratori, l'assemblea per la sostituzione dei mancanti deve essere convocata d'urgenza dal collegio sindacale, il quale può compiere nel frattempo gli atti di ordinaria amministrazione “

L'articolo non si applica quando il dottore commercialista viene nominato amministratore di società o enti, in quanto, in tal caso, soccorrono le norme dettate in materia dal codice civile. Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18. Salvo diverso accordo non spettano le indennità di cui all'articolo 19 e la maggiorazione degli onorari di cui all'articolo 23. Non sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 (per effetto di quanto disposto dal primo comma dell'articolo 22).

Articolo 28

Amministrazione di patrimoni e di beni

1. Per l'amministrazione ordinaria dei beni la cui gestione sia produttiva di redditi (immobili civili e industriali condotti in locazione, fondi rustici e aziende concesse in affitto, valori mobiliari e beni mobili) gli onorari annui sono determinati secondo i seguenti criteri:

a) immobili civili ed industriali concessi in locazione;

1) un compenso, fisso per ogni locatario, di € 25,82, con un minimo di € 103,29 per ogni immobile;

2) una quota dei proventi lordi così determinata: fino a € 5.164,57: il 5%; per il di più: il 4%;

b) fondi rustici affittati: gli stessi onorari della lettera a) ridotti del 30%;

c) aziende concesse in affitto: gli stessi onorari della lettera a) ridotti del 50%;

d) beni mobili ed altri valori mobiliari: una quota dei proventi lordi determinata in misura pari al 3%.

2. In tutti i casi in cui i beni di cui alle lettere a) e b) del comma 1 non producano redditi monetari, ed in particolare nel caso che siano usati direttamente da parte dei proprietari, i compensi fissi sono determinati in funzione del numero dei proprietari e i compensi variabili sono determinati con riferimento ai proventi lordi teorici determinati in misura pari al 5% del valore patrimoniale dei beni.

3. Qualora sia affidata al dottore commercialista, nel quadro dell'amministrazione dei beni di cui alle lettere a) e b) del comma 1, siano essi locati, affittati o usati direttamente dal proprietario, anche la cura dell'esecuzione di spese straordinarie, allo stesso spetta un ulteriore compenso pari al 5% dell'ammontare delle spese straordinarie sostenute.

4. Le prestazioni per la formazione dei contratti di locazione o di affitto non sono comprese nell'amministrazione ordinaria dei beni.

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Gli onorari sono determinati con riferimento alle singole categorie degli elementi del compendio patrimoniale amministrato. Qualora invece si dovesse trattare di beni organizzati in un complesso costituente un'azienda si ricadrebbe nella disciplina dell'articolo 27.

Gli onorari costituiti dai compensi fissi e da quelli percentuali (applicabili sul valore della pratica suddiviso per scaglioni) indicati nell'articolo sono quelli minimi: ai sensi di quanto previsto dall'articolo 5, quelli massimi si determinano applicando la maggiorazione del 50%.

2. La previsione è applicabile nella fattispecie di uso diretto da parte del proprietario degli immobili e dei fondi amministrati, ma anche nel caso che i beni siano concessi a terzi per titoli diversi dalla locazione o dall'affitto.

Vale quanto precisato nel commento al primo comma circa la quantificazione degli onorari massimi.

3. Per l'individuazione delle spese di natura straordinaria si può fare riferimento, in mancanza di accordi specifici, ai regolamenti ed agli usi. Il compenso risultante dall'applicazione della percentuale del 5% è quello minimo: per la determinazione del compenso massimo si applica la disposizione dell'articolo 5.

4. Le prestazioni per la formazione dei contratti di locazione o di affitto sono tariffabili, separatamente, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 45.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

La sola riscossione di canoni di affitto non è contemplata dall'articolo in rassegna, né da altri della Tariffa, in quanto prestazione estranea all'oggetto della professione.

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 (con la limitazione prevista al secondo comma dell'articolo 21).

Articolo 29

Custodia e conservazione di beni e di aziende

1. Oltre agli onorari previsti negli articoli di questa sezione, al dottore commercialista spettano, per la custodia e conservazione delle aziende o dei beni, onorari annui determinati in misura compresa tra lo 0,2% e lo 0,3% del valore dei beni o, se trattasi di aziende, dell'attivo lordo risultante dalla situazione patrimoniale. Per le frazioni di anno i suddetti onorari sono proporzionalmente ridotti.

2. In caso di sequestro, gli onorari suddetti sono determinati con una maggiorazione compresa tra il 20% ed il 50%.

3. Onorario annuo minimo € 103,29.

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Trattasi di una previsione a carattere generale valida in tutti i casi di custodia e conservazione di beni o di aziende. La percentuale minima e quella massima indicate si riferiscono ad una prestazione di durata annuale, eventualmente frazionabile.

2. Nella fattispecie regolata dal presente comma l'incarico viene assegnato principalmente dall'autorità giudiziaria.

Considerata la maggiorazione, l'onorario minimo è pari allo 0,24% e quello massimo allo 0,45% del valore dei beni.

3. L'onorario minimo assoluto annuo non si ritiene frazionabile; pertanto è da applicare anche in caso di durata inferiore all'anno.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 (con la limitazione prevista al secondo comma dell'articolo 21).

Articolo 30

Liquidazione di aziende

1. Per la liquidazione di aziende individuali e collettive, compresi in essa la valutazione della azienda, la redazione di inventari e di bilanci straordinari, il realizzo delle attività, l'estinzione delle passività ed il conseguente riparto agli aventi diritto, al dottore commercialista spettano i seguenti onorari:

— qualora il dottore commercialista assuma la carica di liquidatore, ai sensi degli articoli 2275, 2309, 2450 del codice civile:

a) con riferimento alle attività realizzate un compenso così determinato:

fino a € 51.645,69 il 5%;

per il di più fino a € 258.228,45 il 4%;

per il di più fino a € 516.456,90 il 3%;

per il di più fino a € 2.582.284,50 il 2%;

per il di più oltre a € 2.582.284,50 l'1%;

b) un compenso pari allo 0,75% delle passività definitivamente accertate.

Onorario minimo € 1.549,37;

— qualora l'incarico, pur con gli stessi contenuti, consista nell'assistenza al liquidatore o all'imprenditore nella fase della cessazione, agli onorari di cui alle precedenti lettere a) e b) è applicata una riduzione compresa tra il 20% ed il 50%.

Onorario minimo € 1.032,91.

2. Nel caso di assegnazione di beni in natura ai soci o di apporto in altre società od aziende, agli onorari di cui sopra è applicata una riduzione compresa tra il 5% ed il 20%.

3. I predetti onorari si applicano anche per la liquidazione dei beni ceduti ai creditori ai sensi dell'art. 1977 del codice civile e dell'art. 160, comma secondo, n. 2, del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare).

4. Gli onorari come sopra stabiliti non comprendono quelli spettanti per la consulenza contrattuale e per tutte le altre prestazioni professionali, specificamente contemplate in altri articoli della presente tariffa, eventualmente svolte. Inoltre, qualora la liquidazione richieda la gestione temporanea di beni, i suddetti onorari sono cumulabili con quelli di cui agli articoli della presente sezione ridotti del 20%.

PRONTUARIO PER UN CONTEGGIO RAPIDO						
Attività realizzate			Determinazione dell'onorario			
fino a	€	51.645,69	5% sull'intero importo			
da €	51.645,69	a €	258.228,45	€	2.582,28	+4% sulla parte eccedente € 51.645,69
da €	258.228,45	a €	516.456,90	€	10.845,59	+3% sulla parte eccedente € 258.228,45
da €	516.456,90	a €	2.582.284,50	€	18.592,45	+2% sulla parte eccedente € 516.456,90
		oltre a €	2.582.284,50	€	59.909,00	+1% sulla parte eccedente € 2.582.284,50
Con la maggiorazione dell'art. 5						
Attività realizzate			Determinazione dell'onorario			
fino a	€	51.645,69	7,5% sull'intero importo			
da €	51.645,69	a €	258.228,45	€	3.873,43	+6% sulla parte eccedente € 51.645,69
da €	258.228,45	a €	516.456,90	€	16.268,39	+4,5% sulla parte eccedente € 258.228,45
da €	516.456,90	a €	2.582.284,50	€	27.888,67	+3% sulla parte eccedente € 516.456,90
		oltre a €	2.582.284,50	€	89.863,50	+1,5% sulla parte eccedente € 2.582.284,50

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. La procedura di liquidazione portata a compimento va considerata in senso unitario. Gli onorari competono anche quando nelle varie fattispecie non siano necessarie talune delle funzioni elencate. Di ciò si deve tener conto solo in sede di valutazione delle prestazioni eseguite, in osservanza dei criteri generali previsti dall'articolo 3. Se l'incarico è affidato ad un collegio si applica la disposizione di cui all'articolo 11.

Gli onorari indicati alle lettere a) e b) rappresentano la misura minima; quella massima si ottiene applicando la maggiorazione del 50%, come previsto dall'articolo 5. Quando l'attività professionale viene svolta senza assumere la carica di liquidatore, agli onorari specificati nella prima parte del comma deve essere applicata una riduzione variabile tra il minimo del 20% ed il massimo del 50%; pertanto la riduzione da applicare in via obbligatoria, nel caso che l'incarico sia limitato all'assistenza del liquidatore, è da computare sia sui compensi minimi risultanti dall'applicazione delle percentuali indicate sia sui compensi massimi (determinati applicando la maggiorazione del 50% di cui all'articolo 5).

Qualora l'incarico non giunga a compimento spettano i compensi relativi alle specifiche prestazioni svolte fino al momento della cessazione dell'incarico, ai sensi dell'articolo 13.

In ogni caso, tanto nell'ipotesi che l'incarico sia giunto a compimento quanto nell'ipotesi che non lo sia, spetta l'onorario minimo assoluto di € 1.549,37 se è assunta la carica di liquidatore e di € 1.032,91 se la prestazione è limitata all'assistenza del liquidatore.

2. La riduzione da applicare in via obbligatoria nel caso in questione è da computare sia sui compensi minimi sia sui compensi massimi determinati secondo i criteri esposti al primo comma.

3. Il rinvio al punto 2 del secondo comma dell'articolo 160⁷ del R.D. 16/03/42 n. 267 è relativo alla procedura di concordato preventivo mediante cessione dei beni, mentre l'articolo 1977⁸ del codice civile regola la cosiddetta "cessio bonorum". La disposizione è in genere disattesa per la procedura liquidatoria giudiziale: i Tribunali sono per lo più orientati ad assumere quale riferimento il D.M. 28/07/92 n. 570, piuttosto che le tariffe professionali, anche se esso non prevede uno specifico emolumento al liquidatore giudiziale.

4. La spettanza dei relativi onorari (senza riduzioni) viene espressamente salvaguardata per i casi in cui siano rese prestazioni di consulenza contrattuale (articolo 45), ovvero altre prestazioni professionali non rientranti in quelle descritte al primo comma. La seconda frase del comma espressamente prevede la cumulabilità, nel caso che ne ricorrano i presupposti, degli onorari di cui agli articoli 27 e/o 28 (ridotti all'80%), in quanto non si possono rendere applicabili gli onorari di cui all'articolo 29 perché il compito di custodire i beni aziendali è compreso nell'attività liquidatoria.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 (con la limitazione prevista al secondo comma dell'articolo 21).

⁷ L'articolo 160, comma secondo, n. 2, del R.D. 16/03/42 n. 167 così dispone:

"2) che il debitore offra ai creditori per il pagamento dei suoi debiti la cessione di tutti i beni esistenti nel suo patrimonio alla data della proposta di concordato, tranne quelli indicati dall'articolo 46, sempreché la valutazione di tali beni faccia fondatamente ritenere che i creditori possano essere soddisfatti almeno nella misura indicata al n. 1."

⁸ L'articolo 1977 del codice civile così dispone:

"La cessione dei beni ai creditori è il contratto col quale il debitore incarica i suoi creditori o alcuni di essi di liquidare tutte o alcune sue attività e di ripartirne tra loro il ricavato in soddisfacimento dei loro crediti".

Sezione II – Perizie e valutazioni

Articolo 31

Perizie, valutazioni e pareri

1. Gli onorari per le perizie, per i motivati pareri e per le consulenze tecniche di parte, anche avanti autorità giudiziarie, amministrative, finanziarie, enti, arbitri e periti, nonché per le valutazioni di aziende, rami di azienda, patrimoni, beni materiali, beni immateriali e diritti, sono determinati come segue:

a) perizie, motivati pareri e consulenze

Sul valore della pratica:

- fino a € 51.645,69 il 6%;
- per il di più fino a € 258.228,45 il 4%;
- per il di più fino a € 516.456,90 il 2%;
- per il di più fino a € 2.582.284,50 l'1%;
- per il di più oltre € 2.582.284,50 lo 0,5%.

Onorario minimo € 516,46;

b) valutazione di singoli beni e diritti

Sull'ammontare dei valori:

- fino a € 51.645,69 l'1,50%;
- per il di più fino a € 258.228,45 l'1%;
- per il di più fino a € 516.456,90 lo 0,5%;
- per il di più fino a € 2.582.284,50 lo 0,2%;
- per il di più fino a € 5.164.568,99 lo 0,1%;
- per il di più oltre € 5.164.568,99 lo 0,05%.

Onorario minimo € 387,34;

c) valutazione di aziende, rami di azienda e patrimoni

Sull'ammontare complessivo delle attività e delle passività, che non siano poste rettificative dell'attivo:

- fino a € 258.228,45 l'1%;
- per il di più fino a € 1.032.913,80 lo 0,5%;
- per il di più fino a € 2.582.284,50 lo 0,25%;
- per il di più fino a € 10.329.137,98 lo 0,1%;
- per il di più fino a € 25.822.844,95 lo 0,05%;
- per il di più oltre € 25.822.844,95 lo 0,025%.

Onorario minimo € 1.291,14.

Qualora per procedere alla valutazione si debba preliminarmente procedere alla individuazione dei beni, dei diritti e delle passività che concorrono a formare - insieme con l'eventuale avviamento - le aziende o i complessi di beni oggetto di valutazione, agli onorari è applicata una maggiorazione compresa tra il 20% ed il 50%;

d) valutazione di partecipazioni sociali non quotate

Si applicano gli onorari di cui alla lettera c) con riferimento alle quote percentuali sottoposte a valutazione.

Onorario minimo € 774,69.

e) relazioni di stima di cui agli articoli 2343, 2343-bis e 2501-quinquies del codice civile

Si applicano, a seconda dei casi, gli onorari di cui alle lettere b), c) e d) con separato provvedimento(*), per le relazioni di stima di cui all'art. 2501-quinquies del codice civile, a ciascuna delle situazioni patrimoniali oggetto di stima.

2. Agli onorari di cui alle lettere da a) a d) è applicata una riduzione compresa tra il 30% ed il 50% se le prestazioni effettuate rientrano in altre più ampie previste da altri articoli della presente tariffa.

3. Agli onorari di cui alla lettera e) è applicata una riduzione compresa tra il 20% ed il 60% se le relazioni di stima sono relative ad aziende, rami di azienda o patrimoni configurati in situazioni contabili fornite dal cliente determinate sulla base di rilevazioni contabili regolarmente tenute e redatte secondo i criteri previsti dal codice civile.

(*) Rectius: riferimento

PRONTUARIO PER UN CONTEGGIO RAPIDO						
Lettera a) Perizie, motivati pareri e consulenze						
Valore accertato			Determinazione dell'onorario			
fino a	51.645,69				6% sull'intero importo	
€						
da €	51.645,69	a €	258.228,45	€	3.098,74	+4% sulla parte eccedente € 51.645,69
da €	258.228,45	a €	516.456,90	€	11.362,05	+2% sulla parte eccedente € 258.228,45
da €	516.456,90	a €	2.582.284,50	€	16.526,62	+1% sulla parte eccedente € 516.456,90
		oltre a €	2.582.284,50	€	37.184,90	+0,5% sulla parte eccedente € 2.582.284,50
Con la maggiorazione dell'art. 5.						
Attività realizzate			Determinazione dell'onorario			
fino a	51.645,69				9% sull'intero importo	€
€						
da €	51.645,69	a €	258.228,45	€	4.648,11	+6% sulla parte eccedente € 51.645,69
da €	258.228,45	a €	516.456,90	€	17.043,08	+3% sulla parte eccedente € 258.228,45
da €	516.456,90	a €	2.582.284,50	€	24.789,93	+1,5% sulla parte eccedente € 516.456,90
		oltre a €	2.582.284,50	€	55.777,35	+0,75% sulla parte eccedente € 2.582.284,50
Lettera b) Valutazione di singoli beni e diritti						
Valore accertato			Determinazione dell'onorario			
fino a	51.645,69				1,50% sull'intero importo	
€						
da €	51.645,69	a €	258.228,45	€	774,69	+1% sulla parte eccedente € 51.645,69
da €	258.228,45	a €	516.456,90	€	2.840,51	+0,5% sulla parte eccedente € 258.228,45
da €	516.456,90	a €	2.582.284,50	€	4.131,66	+0,2% sulla parte eccedente € 516.456,90
da €	2.582.284,50	a €	5.164.568,99	€	8.263,31	+0,1% sulla parte eccedente € 2.582.284,50
		oltre a €	5.164.568,99	€	10.845,59	+0,05% sulla parte eccedente € 5.164.568,99
Con la maggiorazione dell'art. 5.						
Attività realizzate			Determinazione dell'onorario			
fino a	51.645,69				2,25% sull'intero importo	
€						

da €	51.645,69	a €	258.228,45	€	1.162,03	+1,5% sulla parte eccedente	€	51.645,69
da €	258.228,45	a €	516.456,90	€	4.260,77	+0,75% sulla parte eccedente	€	258.228,45
da €	516.456,90	a €	2.582.284,50	€	6.197,48	+0,3% sulla parte eccedente	€	516.456,90
da €	2.582.284,50	a €	5.164.568,99	€	12.394,97	+0,15% sulla parte eccedente	€	2.582.284,50
		oltre a €	5.164.568,99	€	16.268,39	+0,075% sulla parte eccedente	€	5.164.568,99

Lettera c) Valutazione di aziende, rami di azienda e patrimoni

Attività e Passività		Determinazione dell'onorario						
fino a €	258.228,45	1% sull'intero importo						
da €	258.228,45	a €	1.032.913,80	€	2.582,28	+0,5% sulla parte eccedente	€	258.228,45
da €	1.032.913,80	a €	2.582.284,50	€	6.455,71	+0,25% sulla parte eccedente	€	1.032.913,80
da €	2.582.284,50	a €	10.329.137,98	€	10.329,14	+0,1% sulla parte eccedente	€	2.582.284,50
da €	10.329.137,98	a €	25.822.844,95	€	18.075,99	+0,05% sulla parte eccedente	€	10.329.137,98
		oltre a €	25.822.844,95	€	25.822,84	+0,025% sulla parte eccedente	€	25.822.844,95

Con la maggiorazione dell'art. 5.

Attività e Passività		Determinazione dell'onorario						
fino a €	258.228,45	1,5% sull'intero importo						
da €	258.228,45	a €	1.032.913,80	€	3.873,43	+0,75% sulla parte eccedente	€	258.228,45
da €	1.032.913,80	a €	2.582.284,50	€	9.683,57	+0,375% sulla parte eccedente	€	1.032.913,80
da €	2.582.284,50	a €	10.329.137,98	€	15.493,71	+0,15% sulla parte eccedente	€	2.582.284,50
da €	10.329.137,98	a €	25.822.844,95	€	27.113,99	+0,075% sulla parte eccedente	€	10.329.137,98
		oltre a €	25.822.844,95	€	38.734,27	+0,0375% sulla parte eccedente	€	25.822.844,95

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. La disposizione fissa un criterio di determinazione unico che consiste nell'applicazione di percentuali decrescenti calcolate sul valore della pratica suddiviso per scaglioni, senza che abbia alcun rilievo il metodo di valutazione adottato.

Per la quantificazione degli onorari si ricorda che gli onorari minimi, risultanti dall'applicazione delle percentuali indicate per ciascuno scaglione, possono essere derogati in forza della disposizione di cui al terzo comma dell'articolo 4, mentre quelli massimi sono determinati applicando la maggiorazione prevista dall'articolo 5.

Gli onorari applicabili sono differenziati sia in base all'oggetto delle prestazioni rese sia in base alla rilevanza formale delle stesse.

Gli onorari minimi assoluti, da addebitare al cliente quando, a seguito dell'applicazione al valore della pratica delle percentuali indicate per ciascuna tipologia di prestazione, si determinano importi inferiori, sono fissati per ciascuna fattispecie in misura differenziata.

Le prestazioni considerate alla lettera a) attengono alle perizie, ai pareri motivati e alle consulenze tecniche resi su richiesta e nell'interesse esclusivo del cliente, che li può utilizzare a sostegno delle sue ragioni nei confronti di terzi, privati o pubblici (quali tipicamente i pareri pro-veritate e le consulenze tecniche di parte). Esse possono avere per oggetto beni, diritti o interessi di qualsiasi tipo.

Le prestazioni considerate alle lettere b), c) e d) consistono in valutazioni o stime rese su richiesta e nell'interesse esclusivo del cliente, ma aventi rilievo soltanto informativo e/o conoscitivo per il cliente e quindi non utilizzabili nei confronti dei terzi; i relativi onorari, calcolati per scaglioni, sono differenziati in funzione dell'oggetto della stima valutativa.

Precisamente:

- le valutazioni di cui alla lettera b) riguardano cespiti singolarmente individuati, di tipo mobiliare o immobiliare, diritti e contratti di ogni genere. Sono ricomprese in questo raggruppamento, ad esempio, la stima del valore di immobili, di rendite, di diritti di usufrutto o di nuda proprietà, di risarcimenti di danni, di emolumenti e di diritti aziendali;
- le valutazioni di cui alla lettera c) riguardano pluralità di beni da considerare in senso unitario, e non nella loro individualità, quali, in specie, aziende, rami di azienda e patrimoni immobiliari e/o mobiliari, intendendo questi ultimi nella concezione dell'articolo 816⁹ del codice civile. La valutazione può essere propedeutica o complementare a più complesse operazioni, quali ad esempio la sistemazione di interessi fra familiari o fra terzi ovvero operazioni societarie straordinarie. Le percentuali si applicano alla sommatoria dei valori stimati delle attività e delle passività classificati per scaglioni; sia gli onorari minimi sia quelli massimi devono essere maggiorati in misura compresa tra il 20% ed il 50% qualora si debba preliminarmente procedere alla individuazione dei beni, dei diritti e delle passività che concorrono a formare il valore complessivo dell'oggetto della stima;
- le valutazioni di cui alla lettera d) riguardano quote di società di persone o di società di capitali non quotate; il valore della pratica è determinato con riferimento alle quote di partecipazione sottoposte a valutazione, anche se si perviene alla sua determinazione attraverso la rettifica del valore attribuito all'intero patrimonio sociale, con il riconoscimento di un premio di maggioranza o di uno sconto di minoranza.

Le prestazioni considerate alla lettera e) consistono in relazioni di stima rese in conseguenza di nomina da parte dell'autorità giudiziaria a seguito di richiesta di parte, stabilita dal codice civile a tutela dell'interesse dei terzi. Esse sono individuate in modo esaustivo e tassativo ed attengono alle relazioni giurate di stima che il codice civile prevede come obbligatorie nelle ipotesi di conferimento di beni in natura o di crediti, di acquisto da parte della società di beni o di crediti dai promotori, soci fondatori o amministratori, ovvero nelle ipotesi di trasformazione, fusione o scissione societaria. Nel caso di trasformazione, gli onorari per la stima del patrimonio netto sono determinati con riferimento ai valori delle attività e delle passività risultanti dalla relazione peritale. Nel caso di fusione, gli onorari per la stima del rapporto di concambio sono determinati con riferimento ai valori delle attività e delle passività risultanti dalle situazioni patrimoniali stimate di ogni singola società che partecipa all'operazione. Nel caso di scissione, gli onorari per la stima del rapporto di cambio sono determinati con riferimento ai valori delle attività e delle passività risultanti dalle situazioni patrimoniali indicate nell'articolo 41.

2. La riduzione degli onorari ivi prevista deve essere applicata, ad esempio, quando le perizie di cui alla lettera a) del primo comma o le valutazioni di cui alle lettere b), c) e d) del primo comma sono effettuate nel quadro di incarichi più vasti, quali, ad esempio, di assistenza o rappresentanza tributaria o di consulenza contrattuale per cessioni di aziende, azioni o beni. Essa deve essere applicata sia agli onorari minimi sia agli onorari massimi previsti nel primo comma.

3. La riduzione ivi prevista, che deve essere applicata per tenere opportunamente conto dell'ausilio fornito dalle situazioni contabili messe a disposizione da chi richiede le relazioni di stima obbligatorie, consente anche un opportuno margine di discrezionalità grazie alla forte

⁹ L'articolo 816 del codice civile recita:

“E' considerata universalità di mobili la pluralità di cose che appartengono alla stessa persona e hanno una destinazione unitaria. Le singole cose componenti l'universalità possono formare oggetto di separati atti e rapporti giuridici”.

divaricazione delle percentuali di riduzione da applicare. Essa deve essere applicata sia agli onorari minimi sia agli onorari massimi previsti nel primo comma.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Si ricorda che gli onorari minimi, risultanti dall'articolo 31, possono essere derogati in forza della disposizione di cui al terzo comma dell'articolo 4.

Gli onorari minimi, da addebitare al cliente quando l'applicazione al valore della pratica suddiviso per scaglioni delle percentuali indicate nell'articolo determina importi inferiori, sono fissati nelle singole lettere del primo comma.

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 (con la limitazione prevista al secondo comma dell'articolo 21).

Articolo 32

Revisioni contabili

1. *Gli onorari per le ispezioni e revisioni amministrative e contabili, per il riordino di contabilità, nonché per l'accertamento dell'attendibilità dei bilanci, sono determinati in base al tempo impiegato dal dottore commercialista e dai suoi collaboratori, secondo quanto stabilito dall'art. 24.*

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Prevede che l'onorario sia determinato in base al tempo impiegato e, pertanto, ai sensi di quanto previsto dal secondo comma dell'articolo 24, debba essere preconcordato in misura non inferiore a quella fissata dalla lettera a), numeri 1) e 2), dell'articolo 19. Se non diversamente pattuito nell'accordo preventivo, nel caso che la durata dell'incarico sia indeterminata, sono applicabili le disposizioni di cui all'articolo 9, al commento del quale si rimanda.

In caso di mancato accordo preventivo, non essendo previsti "onorari specifici determinati analiticamente", in applicazione di quanto previsto dall'articolo 16, si rendono applicabili eventuali disposizioni di altre tariffe professionali che regolino l'attività di revisione contabile, fermi restando, in ogni modo, i compensi orari minimi fissati alla lettera a), numeri 1) e 2), dell'articolo 19 per effetto del rinvio contenuto nell'articolo 24.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Si ritiene che tale norma possa regolare anche i compensi spettanti per le ispezioni giudiziarie di cui all'articolo 2409¹⁰ del codice civile.

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18. Salvo diverso accordo, non spettano le indennità di cui all'articolo 19 e la maggiorazione degli onorari di cui all'articolo 23. Non sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 (per effetto di quanto disposto dal primo comma dell'articolo 22).

Articolo 33

Impianto e tenuta di contabilità

1. *Per l'organizzazione e l'impianto di contabilità competono onorari determinati in base al tempo impiegato, secondo quanto stabilito dall'art. 24 tenuto conto delle difficoltà, complessità ed importanza dell'incarico.*

2. *Per gli incarichi di tenuta di contabilità, compreso il controllo formale delle imputazioni di prima nota, qualora non siano stati preconcordati, al dottore commercialista competono i seguenti onorari:*

Contabilità ordinaria

In alternativa:

¹⁰ L'articolo 2409 del codice civile così dispone:

“Se vi è fondato sospetto di gravi irregolarità nell'adempimento dei doveri degli amministratori e dei sindaci, i soci che rappresentano il decimo del capitale sociale possono denunciare i fatti al tribunale.

Il tribunale, sentiti in camera di consiglio gli amministratori e i sindaci, può ordinare l'ispezione dell'amministrazione della società a spese dei soci richiedenti, subordinandola, se del caso, alla prestazione di una cauzione.

Se le irregolarità denunciate sussistono, il tribunale può disporre gli opportuni provvedimenti cautelari e convocare l'assemblea per le conseguenti deliberazioni. Nei casi più gravi può revocare gli amministratori ed i sindaci e nominare un amministratore giudiziario, determinandone i poteri e la durata.

L'amministratore giudiziario può proporre l'azione di responsabilità contro gli amministratori e i sindaci.

Prima della scadenza del suo incarico l'amministratore giudiziario convoca e presiede l'assemblea per la nomina dei nuovi amministratori e sindaci o per proporre, se del caso, la messa in liquidazione della società.

I provvedimenti previsti da questo articolo possono essere adottati anche su richiesta del pubblico ministero, e in questo caso le spese per l'ispezione sono a carico della società.”

a) per ciascuna rilevazione che comporti un addebito ed un accredito sul libro giornale: da € 1,55 a € 3,10;

per le rilevazioni che comportino più di un addebito ed un accredito, per ciascun importo addebitato o accreditato sul libro giornale: da € 0,77 a € 1,81;

b) fino a 500 rilevazioni contabili annue da € 929,62 a € 2.065,83;

da 501 a 2.000 rilevazioni contabili annue da € 2.065,83 a € 4.648,11;

oltre le 2.000 rilevazioni contabili annue un aumento sul compenso precedente da € 103,29 a € 180,76 ogni 100 rilevazioni.

Ai fini degli onorari di cui alla presente lettera b) si definisce rilevazione contabile ogni registrazione che comporti un massimo di quattro addebiti e/o accrediti sul libro giornale;

c) un compenso determinato in percentuale sul volume d'affari realizzato nel periodo, calcolato come segue su base annuale:

fino a € 154.937,07 tra l'1,5% ed il 2,5%;

per il di più fino a € 309.874,14 tra lo 0,75% e l'1,5%;

per il di più fino a € 619.748,28 tra lo 0,25% e lo 0,75%;

per il di più fino a € 2.582.284,50 tra lo 0,075% e lo 0,25%;

per il di più oltre € 2.582.284,50 tra lo 0,025% e lo 0,075%.

Agli onorari di cui alle lettere a), b) e c) è applicata una maggiorazione compresa tra il 20% ed il 50% nel caso in cui il dottore commercialista debba rilevare i dati, oltre che dalla prima nota, anche da documenti forniti dal cliente.

Onorario minimo mensile € 77,47.

Contabilità semplificata

fino a 100 fatture e/o rilevazioni annue sui registri o schede da € 619,75 a € 929,62;

da 101 a 300 fatture e/o rilevazioni annue sui registri o schede da € 826,33 a € 1.549,37;

da 301 a 600 fatture e/o rilevazioni annue sui registri o schede da € 1.239,50 a € 2.065,83;

oltre le 600 fatture e/o rilevazioni annue sui registri o schede un aumento sul compenso precedente da € 154,94 a € 258,23 ogni 100 fatture e/o rilevazioni.

Onorario minimo mensile € 51,65.

3. Per la compilazione, su richiesta del cliente, di significative situazioni contabili periodiche, competono onorari determinati in misura compresa tra € 103,29 e € 309,87 per ciascuna situazione contabile per ogni tipo di contabilità.

PRONTUARIO PER UN CONTEGGIO RAPIDO

Comma 2°, lettera c)

Volume d'affari annuo		Determinazione dell'onorario minimo	
fino a €	154.937,07	1,5% sull'intero importo	
da €	154.937,07	a € 309.874,14	€ 2.324,06 +0,75% sulla parte eccedente € 154.937,07
da €	309.874,14	a € 619.748,28	€ 3.486,08 +0,25% sulla parte eccedente € 309.874,14
da €	619.748,28	a € 2.582.284,50	€ 4.260,77 +0,075% sulla parte eccedente € 619.748,28
	oltre	a € 2.582.284,50	€ 5.732,67 +0,025% sulla parte eccedente € 2.582.284,50
Volume d'affari annuo		Determinazione dell'onorario massimo	
fino a €	154.937,07	2,5% sull'intero importo	
da €	154.937,07	a € 309.874,14	€ 3.873,43 +1,5% sulla parte eccedente € 154.937,07

da €	309.874,14	a €	619.748,28	€	6.197,48	+0,75% sulla parte eccedente	€	309.874,14
da €	619.748,28	a €	2.582.284,50	€	8.521,54	+0,25% sulla parte eccedente	€	619.748,28
		oltre a €	2.582.284,50	€	13.427,88	+0,075% sulla parte eccedente	€	2.582.284,50

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Per gli onorari relativi all'organizzazione e all'impianto di contabilità valgono le considerazioni esposte per l'articolo 32.

2. Per gli onorari relativi alla tenuta della contabilità è data un'indicazione preferenziale per l'accordo preventivo con il cliente.

Gli onorari preconcordati non possono essere inferiori a quelli minimi determinati in base ai criteri di seguito esaminati, che si rendono in ogni caso applicabili in mancanza di preventivo accordo.

In materia di tenuta della contabilità ordinaria la norma introduce i seguenti tre criteri alternativi di valorizzazione:

- a) in base alle singole rilevazioni contabili
 - semplici (un solo conto in dare ed un solo conto in avere), per cui è previsto un compenso per registrazione;
 - complesse (più conti in dare e/o in avere), per cui è previsto un compenso per ciascun conto movimentato;
- b) in base al numero di rilevazioni contabili semplici o complesse (con il limite di un massimo di quattro conti movimentati: se la registrazione comporta la movimentazione di più di quattro conti, si computano tante rilevazioni quante risultano dalla divisione per quattro del numero dei conti movimentati) individuato per scaglioni;
- c) in base a percentuali decrescenti dei ricavi, rientranti, o meno, nel campo di applicazione I.V.A.

Senza preventivo accordo, si ritiene che non si possa modificare il criterio già applicato nel periodo precedente.

Per tenere opportunamente conto delle maggiori difficoltà derivanti dalla rilevazione dei dati direttamente dai documenti forniti dal cliente, anziché dalla prima nota, gli onorari previsti per la tenuta della contabilità, risultanti dall'applicazione dei tre criteri testé illustrati, debbono essere maggiorati in misura compresa tra il 20 ed il 50%.

In materia di contabilità semplificata la norma prevede la valorizzazione unicamente in base al numero delle rilevazioni effettuate per la registrazione di corrispettivi, fatture emesse, fatture ricevute e giustificativi di costi extra IVA, individuato per scaglioni.

In materia di tenuta di contabilità tanto ordinaria quanto semplificata si può inoltre osservare:

- per la quantificazione degli onorari fra il minimo ed il massimo previsto nell'ambito di ciascuno scaglione, si tiene conto dei criteri di cui all'articolo 3, della chiarezza della documentazione ricevuta, ma soprattutto del concreto posizionamento, all'interno dei valori estremi di riferimento che determinano lo scaglione, del numero delle registrazioni eseguite o del volume d'affari;
- la prestazione di tenuta della contabilità (anche se continuativa) non è ricompresa fra quelle di lunga durata, in quanto quest'ultima può essere di periodi temporali brevi (anche mensili, come induce a ritenere la modalità di determinazione dell'onorario minimo assoluto, previsto in misura differenziata per i due tipi di contabilità). Si ritiene che, quando il criterio di determinazione prescelto abbia come riferimento il numero annuo di registrazioni o il volume d'affari annuo, per la quantificazione dei compensi maturati nel periodo temporale breve (da determinare con riferimento al numero di registrazioni effettuate o ai ricavi realizzati nel periodo), si debba tener conto, ai fini dell'individuazione dello scaglione cui far riferimento, del numero di registrazioni e del volume d'affari previsto per l'intero anno;
- poiché gli onorari qui regolati riguardano esclusivamente l'effettuazione delle registrazioni sui libri contabili ed il loro controllo, tutte le prestazioni in materia tributaria, in qualche modo connesse alla tenuta della contabilità (quali le prestazioni di attuazione conseguenti alle liquidazioni periodiche I.V.A., la compilazione del registro dei cespiti ammortizzabili,

la redazione degli elenchi Intrastat, le annotazioni propedeutiche alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, ecc.) devono essere separatamente addebitate al cliente, a meno che siano state espressamente ricomprese in sede di accordo preconcordato (o consistano in registrazioni già prese in considerazione per la determinazione del compenso per la tenuta di contabilità semplificata). Gli onorari eventualmente preconcordati per la tenuta di contabilità e per altre prestazioni fiscali collegate devono essere determinati in misura non inferiore alla sommatoria delle singole prestazioni previste dall'accordo.

3. Gli onorari per la compilazione di significative situazioni contabili possono essere addebitati soltanto se la prestazione è stata espressamente richiesta dal cliente.

Si ritiene che la significatività richiamata dalla norma sia rispettata quando la situazione contabile è integrata, sulla base delle informazioni messe a disposizione dal cliente, con l'accertamento sintetico delle quote di competenza dei principali componenti di reddito non oggetto di rilevazione contabile nel periodo in esame.

Per la concreta quantificazione del compenso tra il minimo ed il massimo si dovrà tener conto, in ossequio al disposto dell'articolo 3, della laboriosità della pratica, del tempo occorrente e dell'importanza della prestazione per il cliente.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Nel caso che gli onorari siano stati preconcordati spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, mentre, salvo diverso accordo, non spettano le indennità di cui all'articolo 19 e la maggiorazione degli onorari di cui all'articolo 23. Non sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 (per effetto di quanto disposto dal primo comma dell'articolo 22).

Nel caso che gli onorari non siano stati preconcordati spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23 e sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 (con la limitazione prevista al secondo comma dell'articolo 21).

Articolo 34

Bilancio

1. Gli onorari per la formazione dello stato patrimoniale e del conto economico, redatti a norma di legge e accompagnati da una relazione tecnica illustrativa, che contenga tutti gli elementi necessari per la redazione dei documenti accompagnatori previsti dal codice civile, sono determinati nel modo seguente:

a) sul totale delle attività, al lordo delle poste rettificative, nonché delle partite di giro e conti d'ordine, al netto delle perdite

fino a € 129.114,22 lo 0,5%;

per il di più fino a € 258.228,45 lo 0,25%;

per il di più fino a € 516.456,90 lo 0,125%;

per il di più fino a € 1.291.142,25 lo 0,075%;

per il di più fino a € 2.582.284,50 lo 0,04%;

per il di più fino a € 5.164.568,99 lo 0,025%;

per il di più fino a € 12.911.422,48 lo 0,0125%;

per il di più fino a € 25.822.844,95 lo 0,006%;

per il di più oltre a € 25.822.844,95 lo 0,005%;

b) sul totale dei componenti positivi di reddito lordi:

fino a € 516.456,90 lo 0,15%;

per il di più fino a € 1.291.142,25 lo 0,075%;

per il di più fino a € 2.582.284,50 lo 0,04%;

per il di più fino a € 5.164.568,99 lo 0,02%;

per il di più fino a € 12.911.422,48 lo 0,0125%;

per il di più fino a € 25.822.844,95 lo 0,0075%;

per il di più oltre a € 25.822.844,95 lo 0,005%.

Onorario minimo € 516,46.

2. Agli onorari previsti nel comma 1 è applicata una riduzione compresa tra il 20% ed il 50% se la formazione del bilancio riguarda società, enti od imprese che non svolgono

alcuna attività commerciale od industriale o la cui attività sia limitata alla pura e semplice amministrazione di beni immobili o al solo godimento di redditi patrimoniali.

3. Qualora nelle prestazioni svolte non sia compresa la relazione tecnica illustrativa, agli onorari è applicata una riduzione compresa tra il 10% ed il 30%.

4. Ai predetti onorari è applicata una riduzione compresa tra il 20% ed il 50% se la formazione del bilancio rientra in altre più ampie prestazioni previste da altri articoli della presente tariffa.

PRONTUARIO PER UN CONTEGGIO RAPIDO						
a) Totale attività			Determinazione dell'onorario			
fino a	129.114,22				0,50% sull'intero importo	
€						
da €	129.114,22	a €	258.228,45	€	645,57	+0,25% sulla parte € 129.114,22 eccedente
da €	258.228,45	a €	516.456,90	€	968,36	+0,125% sulla parte € 258.228,45 eccedente
da €	516.456,90	a €	1.291.142,25	€	1.291,14	+0,075% sulla parte € 516.456,90 eccedente
da €	1.291.142,25	a €	2.582.284,50	€	1.872,16	+0,04% sulla parte € 1.291.142,25 eccedente
da €	2.582.284,50	a €	5.164.568,99	€	2.388,61	+0,025% sulla parte € 2.582.284,50 eccedente
da €	5.164.568,99	a €	12.911.422,48	€	3.034,18	+0,0125% sulla parte € 5.164.568,99 eccedente
da €	12.911.422,48	a €	25.822.844,95	€	4.002,54	+0,006% sulla parte € 12.911.422,48 eccedente
		oltre a €	25.822.844,95	€	4.777,23	+0,005% sulla parte € 25.822.844,95 eccedente
b) Totale componenti positivi			Determinazione dell'onorario			
fino a	516.456,90					0,15% sull'intero importo
€						
da €	516.456,90	a €	1.291.142,25	€	774,69	+0,075% sulla parte € 516.456,90 eccedente
da €	1.291.142,25	a €	2.582.284,50	€	1.368,61	+0,04% sulla parte € 1.291.142,25 eccedente
da €	2.582.284,50	a €	5.164.568,99	€	1.872,16	+0,02% sulla parte € 2.582.284,50 eccedente
da €	5.164.568,99	a €	12.911.422,48	€	2.388,61	+0,0125% sulla parte € 5.164.568,99 eccedente
da €	12.911.422,48	a €	25.822.844,95	€	3.356,97	+0,0075% sulla parte € 12.911.422,48 eccedente

	oltre a €	25.822.844,95	€	4.325,33	+0,005% sulla parte eccedente	€	25.822.844,95	
Con la maggiorazione dell'art. 5								
a) Totale attività				Determinazione dell'onorario				
fino a	€	129.114,22			0,75% sull'intero importo			
da €	129.114,22	a €	258.228,45	€	968,36	+0,375% sulla parte eccedente	€	129.114,22
da €	258.228,45	a €	516.456,90	€	1.452,54	+0,1875% sulla parte eccedente	€	258.228,45
da €	516.456,90	a €	1.291.142,25	€	1.936,71	+0,1125% sulla parte eccedente	€	516.456,90
da €	1.291.142,25	a €	2.582.284,50	€	2.808,23	+0,06% sulla parte eccedente	€	1.291.142,25
da €	2.582.284,50	a €	5.164.568,99	€	3.582,92	+0,0375% sulla parte eccedente	€	2.582.284,50
da €	5.164.568,99	a €	12.911.422,48	€	4.551,28	+0,01875% sulla parte eccedente	€	5.164.568,99
da €	12.911.422,48	a €	25.822.844,95	€	6.003,81	+0,009% sulla parte eccedente	€	12.911.422,48
	oltre a €	25.822.844,95	€	7.165,84	+0,0075% sulla parte eccedente	€	25.822.844,95	
b) Totale componenti positivi				Determinazione dell'onorario				
fino a	€	516.456,90			0,225% sull'intero importo			
da €	516.456,90	a €	1.291.142,25	€	1.162,03	+0,1125% sulla parte eccedente	€	516.456,90
da €	1.291.142,25	a €	2.582.284,50	€	2.033,55	+0,06% sulla parte eccedente	€	1.291.142,25
da €	2.582.284,50	a €	5.164.568,99	€	2.808,23	+0,03% sulla parte eccedente	€	2.582.284,50
da €	5.164.568,99	a €	12.911.422,48	€	3.582,92	+0,01875% sulla parte eccedente	€	5.164.568,99
da €	12.911.422,48	a €	25.822.844,95	€	5.035,45	+0,01125% sulla parte eccedente	€	12.911.422,48
	oltre a €	25.822.844,95	€	6.487,99	+0,0075% sulla parte eccedente	€	25.822.844,95	

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. La consulenza ed assistenza qui regolata consiste nell'individuazione, una volta ottenuto dal cliente il primo bilancio di verifica, di tutte le operazioni d'integrazione e rettifica delle poste di contabilità, che sono necessarie, anche a seguito dell'attribuzione di valori alle poste da stimare, per giungere alla formazione a norma di legge (cioè facendo applicazione di tutta la normativa giuridica e fiscale in materia, oltre che dei principi contabili nazionali ed internazionali) dello stato patrimoniale e del conto economico, accompagnati da una relazione tecnica illustrativa che permetta la redazione dei documenti previsti dal codice civile. Ne consegue che, anche se non espressamente esplicitato nel testo, si dovranno applicare ai compensi adeguate riduzioni (quantificabili, si suggerisce, nella misura prevista dal successivo quarto comma) nel caso in cui il bilancio di verifica sottoposto ad analisi comprenda già la quantificazione di numerose poste da stimare.

L'onorario minimo è determinato mediante l'applicazione delle percentuali decrescenti previste dalle lettere a) e b), rispettivamente, all'attivo dello stato patrimoniale ed ai componenti positivi di reddito lordi. L'onorario massimo è determinato, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 5, applicando la maggiorazione del 50%.

Per meglio chiarire i valori di riferimento contenuti nella disposizione normativa è bene premettere una breve cronistoria della formazione dell'articolo. Il testo di Tariffa originariamente varato dalla Commissione di studio, a cui era stato affidato tale compito, fu formato prima dell'entrata in vigore del decreto legislativo 9 aprile 1991 n. 127, che modificò gli articoli del codice civile regolanti il bilancio d'esercizio delle società di capitale. Nel testo tariffario originale in luogo di "stato patrimoniale" si leggeva "bilancio", in luogo di "conto economico" "conto profitti e perdite", in luogo di "documenti accompagnatori previsti dal codice civile" "la relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile", in luogo di "sul totale delle attività, al lordo delle poste rettificative, nonché delle partite di giro e dei conti d'ordine, al netto delle perdite" "sul totale delle attività al netto delle perdite", in luogo di "sul totale dei componenti positivi lordi" "sul totale dei profitti di cui all'articolo 2425 bis del codice civile". Quando si pose mano ad una delle ultime stesure del testo della Tariffa erano già state promulgate le nuove norme del codice civile che hanno modificato la struttura del bilancio quale documento giuridico. La Commissione, tenuto conto che la nuova normativa civilistica non era ancora applicabile e che comunque la sua applicazione non sarebbe stata in seguito obbligatoria per i bilanci delle imprese individuali e delle società di persone nonché per quelli di imprese svolgenti specifiche particolari attività, decise di procedere alle modifiche sopra illustrate con l'intento di adattare il testo alle disposizioni civilistiche, sia vecchie sia nuove, ma con lo scopo ben preciso di non modificare il contenuto sostanziale del testo tariffario originario.

Ne consegue che:

- a) la "relazione tecnica illustrativa" è un documento informale riportante i dati contabili occorrenti per la formazione della Nota Integrativa e della Relazione sulla Gestione. Pertanto l'eventuale materiale formazione della Nota Integrativa e/o della Relazione sulla Gestione da parte del dottore commercialista per conto dell'organo amministrativo è oggetto di parcellazione ai sensi di quanto disposto dall'articolo 26, senza applicazione della limitazione di cui al secondo comma dell'articolo 21, in quanto prestazione specifica non altrimenti regolamentata; in tal caso si ritiene, peraltro, che siano applicabili gli onorari gradualmente minimi in quanto la redazione di tali documenti è senza dubbio comprensiva della redazione della relazione tecnica illustrativa;
 - b) i valori delle "attività" devono essere assunti al lordo delle poste rettificative, in precedenza iscritte fra le passività;
 - c) tra le "attività" sono da comprendere "le partite di giro ed i conti d'ordine" (costituenti una distinta sezione di conti secondo la nuova normativa, mentre secondo la normativa precedente erano riportati tanto nell'attivo quanto nel passivo del bilancio). Al riguardo è bene precisare che si ritiene che possano essere presi come riferimento per il calcolo degli onorari soltanto i valori delle poste di cui al terzo comma dell'articolo 2424 del codice civile, la cui iscrizione debba essere considerata obbligatoria (e non facoltativa) secondo una corretta interpretazione delle disposizioni giuridiche e dei principi contabili;
 - d) la specificazione "al netto delle perdite" nel riferimento al "totale delle attività" è stata conservata per i casi di bilanci redatti secondo schemi diversi da quelli regolati dagli articoli da 2423 a 2435 bis del codice civile;
 - e) i "componenti positivi di reddito lordi" sono formati da:
 - il valore della produzione, al netto delle variazioni delle rimanenze;
 - i valori delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo, di prodotti in corso di lavorazione e semilavorati, di lavori in corso su ordinazione e di prodotti finiti e merci iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale;
 - tutti i proventi finanziari;
 - tutte le rivalutazioni;
 - tutti i proventi straordinari.
2. E' ivi contemplata la riduzione applicabile ai casi di formazione del bilancio di quei soggetti che non svolgono alcuna attività produttiva o commerciale ma che si limitano all'amministrazione di beni o godimento di patrimoni (immobiliari di godimento, finanziarie pure).
3. La riduzione ivi prevista deve essere applicata se tra le prestazioni svolte non sia compresa la relazione tecnica illustrativa. La riduzione, peraltro, non è da applicare se, in sua sostituzione, sia stata redatta la Nota Integrativa e/o la Relazione sulla Gestione e per tale prestazione siano stati applicati gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 nella misura minima.

4. La riduzione ivi prevista deve essere applicata ove la stesura del bilancio sia resa nel quadro di altre più ampie prestazioni espressamente contemplate dalla Tariffa (trasformazione, fusione, valutazione d'azienda, ecc.).

Tra le "più ampie prestazioni" non è da ricomprendere la tenuta della contabilità.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Le regole fissate in questo articolo sono applicabili non solo al bilancio di esercizio ma anche al bilancio consolidato e ai bilanci straordinari.

Le riduzioni previste dal secondo, terzo e quarto comma, se applicabili alla stessa prestazione, devono essere calcolate sull'onorario già al netto della precedente riduzione.

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 (con la limitazione prevista al secondo comma dell'articolo 21).

Articolo 35

Bilanci tecnici

1. Gli onorari per la formazione di bilanci tecnici, con il calcolo di riserve matematiche, sono determinati a norma dell'articolo 34 maggiorati fino al doppio in relazione al tempo impiegato e con opportuno riguardo alle disposizioni dell'art. 3 della presente tariffa.

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Per la formazione di questo tipo di bilanci, gli onorari previsti dal precedente articolo 34 possono essere maggiorati fino al doppio, sia per effetto del maggior tempo occorrente, sia per effetto dell'applicazione degli altri criteri previsti dal secondo comma dell'articolo 3.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 (con la limitazione prevista al secondo comma dell'articolo 21).

Sezione IV – Avarie

Articolo 36

Regolamento e liquidazione di avarie

1. Per la perizia o la consulenza tecnica in materia di avarie comuni spettano al dottore commercialista i seguenti onorari a percentuale calcolati per scaglioni sull'ammontare complessivo della somma ammessa:

- fino a € 5.164,57 dal 6% all'8%;
- per il di più fino a € 25.822,84 dal 4% al 6%;
- per il di più fino a € 103.291,38 dal 2% al 4%;
- per il di più fino a € 258.228,45 dall'1% al 2,5%;
- per il di più fino a € 1.032.913,80 dallo 0,5% all'1%;
- per il di più oltre a € 1.032.913,80 lo 0,25%.

Onorario minimo € 154,94.

2. Per la perizia o la consulenza tecnica in materia di avarie particolari spettano al dottore commercialista i seguenti onorari a percentuale calcolati per scaglioni sull'ammontare complessivo della somma liquidata:

- fino a € 5.164,57 dal 4% al 6%;
- per il di più fino a € 15.493,71 dal 2% al 4%;
- per il di più fino a € 51.645,69 dal 1% al 2%;
- per il di più fino a € 258.228,45 dallo 0,5% all'1%;
- per il di più oltre a € 258.228,45 lo 0,25%.

Onorario minimo € 103,29.

PRONTUARIO PER UN CONTEGGIO RAPIDO					
AVARIE COMUNI					
Ammontare somme ammesse			Determinazione dell'onorario minimo		
fino a	€	5.164,57	6% sull'intero importo		
da €	5.164,57	a € 25.822,84	€ 309,87	+4% sulla parte eccedente	€ 5.164,57
da €	25.822,84	a € 103.291,38	€ 1.136,21	+2% sulla parte eccedente	€ 25.822,84
da €	103.291,38	a € 258.228,45	€ 2.685,58	+1% sulla parte eccedente	€ 103.291,38
da €	258.228,45	a € 1.032.913,80	€ 4.234,95	+0,5% sulla parte eccedente	€ 258.228,45
	oltre a €	1.032.913,80	€ 8.108,37	+0,25% sulla parte eccedente	€ 1.032.913,80
Ammontare somme ammesse			Determinazione dell'onorario massimo		
fino a	€	5.164,57	8% sull'intero importo		
da €	5.164,57	a € 25.822,84	€ 413,17	+6% sulla parte eccedente	€ 5.164,57
da €	25.822,84	a € 103.291,38	€ 1.652,66	+4% sulla parte eccedente	€ 25.822,84
da €	103.291,38	a € 258.228,45	€ 4.751,40	+2,5% sulla parte eccedente	€ 103.291,38
da €	258.228,45	a € 1.032.913,80	€ 8.624,83	+1% sulla parte eccedente	€ 258.228,45

	oltre a €	1.032.913,80	€	16.371,68	+0,375% sulla parte eccedente	€	1.032.913,80
AVARIE PARTICOLARI							
Ammontare somme liquidate fino a €				Determinazione dell'onorario minimo 4% sull'intero importo			
	da €	5.164,57	a €	15.493,71	€	206,58	+2% sulla parte eccedente € 5.164,57
	da €	15.493,71	a €	51.645,69	€	413,17	+1% sulla parte eccedente € 15.493,71
	da €	51.645,69	a €	258.228,45	€	774,69	+0,5% sulla parte eccedente € 51.645,69
	oltre a €	258.228,45	€	1.807,60	+0,25% sulla parte eccedente	€	258.228,45
Ammontare somme liquidate fino a €				Determinazione dell'onorario massimo 6% sull'intero importo			
	da €	5.164,57	a €	15.493,71	€	309,87	+4% sulla parte eccedente € 5.164,57
	da €	15.493,71	a €	51.645,69	€	723,04	+2% sulla parte eccedente € 15.493,71
	da €	51.645,69	a €	258.228,45	€	1.446,08	+1% sulla parte eccedente € 51.645,69
	oltre a €	258.228,45	€	3.511,91	+0,375% sulla parte eccedente	€	258.228,45

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Per "avarie comuni e/o generali" si intende il danno o la spesa che derivano da un provvedimento volontario del comandante della nave preso nell'interesse comune della nave e del carico (l'esempio classico é il getto di merci a mare per salvare la nave dal mare in burrasca), ed é disciplinato dall'articolo 469¹¹ del codice di navigazione.

La disposizione fissa un criterio di valutazione unico che consiste nell'applicazione di percentuali decrescenti sul valore della pratica suddiviso per scaglioni, senza che abbia alcun rilievo il metodo di valutazione adottato; il valore della pratica é costituito dalla "somma ammessa" che trae origine dalla somma dei costi e delle spese per danni e/o perdite sofferti dalla nave o dal carico, con l'avvertenza che solo quelli "che sono diretta conseguenza dell'atto di avaria comune" così come determinati dal dottore commercialista e da questo quantificati, "saranno ammessi in avaria comune" (Regola C delle "Regole di York e Anversa" del 1924).

Per la quantificazione degli onorari si ricorda che: per i primi cinque scaglioni gli onorari minimi risultano dall'applicazione della prima percentuale indicata per ciascuno scaglione e gli onorari massimi sono determinati applicando la seconda percentuale indicata per ciascuno scaglione, mentre per il sesto ed ultimo scaglione gli onorari minimi risultano dall'applicazione della percentuale indicata e gli onorari massimi sono determinati applicando la maggiorazione prevista dall'articolo 5.

2. Per "avaria particolare" si intende il danno fisico subito dalla nave o dal carico (l'esempio classico é l'urto della nave contro una banchina per manovra errata in porto, od i danni al carico per acqua entrata in un container a seguito di burrasca).

La disposizione fissa un criterio di valutazione unico che consiste nell'applicazione di percentuali decrescenti sul valore della pratica suddiviso in scaglioni, senza che abbia alcun

¹¹ L'articolo 469 del codice della navigazione così dispone:

"Le spese e i danni direttamente prodotti dai provvedimenti presi, a norma dell'articolo 302, dal comandante, o da altri in sua vece, per la salvezza della spedizione, sono avarie comuni e vengono ripartite fra tutti gli interessati alla spedizione stessa, sempre che il danno volontariamente prodotto non sia quello stesso che si sarebbe necessariamente verificato secondo il corso naturale degli eventi."

rilievo il metodo di valutazione adottato; il valore della pratica è costituito dalla “somma liquidata” (non necessariamente pagata od erogata finanziariamente) come conseguenza dell’attività professionale svolta dal dottore commercialista.

Per la quantificazione degli onorari si ricorda che: per i primi cinque scaglioni gli onorari minimi risultano dall’applicazione della prima percentuale indicata per ciascuno scaglione e gli onorari massimi sono determinati applicando la seconda percentuale indicata per ciascuno scaglione, mentre per il sesto ed ultimo scaglione gli onorari minimi risultano dall’applicazione della percentuale indicata e gli onorari massimi sono determinati applicando la maggiorazione prevista dall’articolo 5.

Si ritiene che le disposizioni del presente secondo comma, per il principio analogico previsto dall’articolo 16, possano essere applicate anche nel caso in cui il dottore commercialista venga chiamato ad assistere un cliente nella liquidazione di danni e/o diritti conseguenti al verificarsi di accadimenti previsti da polizze assicurative.

Considerazioni e precisazioni sull’articolo nel suo complesso

Gli onorari minimi assoluti da addebitare al cliente quando, a seguito dell’applicazione al valore della pratica delle percentuali indicate nell’articolo per ciascuno scaglione, si determinano importi inferiori, sono fissati nei singoli commi.

Spettano i rimborsi di spese di cui all’articolo 18, le indennità di cui all’articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all’articolo 23. Sono cumulabili gli onorari di cui all’articolo 26 (con la limitazione prevista al secondo comma dell’articolo 21).

Articolo 37

Funzioni di sindaco nelle società

1. Al dottore commercialista, sindaco di società, oltre ai compensi per i rimborsi di spese di cui al titolo II, spettano onorari per:

a) l'espletamento delle verifiche trimestrali;
b) i controlli sul bilancio di esercizio e per la redazione e sottoscrizione della relativa relazione all'assemblea dei soci;

c) la partecipazione a ciascuna riunione del consiglio di amministrazione o dell'assemblea, che non porti all'ordine del giorno l'approvazione del bilancio annuale di esercizio, e del comitato esecutivo, nonché per la partecipazione a ciascuna riunione del collegio sindacale, ad eccezione di quelle indette per le verifiche trimestrali, finalizzata al controllo delle operazioni sociali straordinarie, all'esame delle denunce ai sensi dell'art. 2408 del codice civile o comunque richiesta da un componente l'organo amministrativo.

2. L'onorario di cui alla lettera a) del comma 1 è commisurato sull'ammontare complessivo dei componenti positivi di reddito lordi risultanti dal conto economico dell'esercizio in cui sono espletate le verifiche ovvero, nel caso di cessazione dell'incarico nel corso dell'esercizio, dell'esercizio precedente, e determinato come segue:

fino a € 258.228,44: da € 516,46 a € 619,75;
da € 258.228,45 a € 2.582.284,49: da € 619,75 a € 1.239,50;
da € 2.582.284,50 a € 25.822.844,94: da € 1.239,50 a € 2.478,99;
oltre € 25.822.844,95: da € 2.478,99 a € 4.131,66.

Il compenso è sempre relativo ad una durata in carica per quattro trimestri. Nel caso di maggiore o minore durata dell'esercizio sociale o di maggiore o minore permanenza nella carica per qualsiasi motivo, il compenso è aumentato o diminuito di tanti quarti quanti sono i trimestri di maggiore o minore permanenza nella carica.

3. L'onorario di cui alla lettera b) del comma 1 è commisurato sull'ammontare complessivo del patrimonio netto, non comprensivo del risultato d'esercizio, risultante dallo stato patrimoniale del bilancio, se superiore al capitale sociale, e determinato come segue:

fino a € 103.291,37: da € 516,46 a € 774,69;
da € 103.291,38 a € 516.456,89: da € 774,69 a € 1.291,14;
da € 516.456,90 a € 2.582.284,49: da € 1.291,14 a € 2.065,83;
da € 2.582.284,50 fino a € 10.329.137,97: da € 2.065,83 a € 3.098,74;
€ 10.329.137,98 e oltre: € 3.098,74 più un aumento di € 516,46 ogni
€ 5.164.568,99 o frazione di € 5.164.568,99.

Qualora si tratti di società la cui attività sia limitata alla pura e semplice amministrazione di beni immobili di proprietà o al solo godimento di redditi patrimoniali, il compenso è ridotto del 50%. Analoga riduzione è applicata, qualora la situazione lo giustifichi, nel caso in cui la società si trovi in stato di liquidazione o comunque non svolga alcuna attività.

4. L'onorario di cui alla lettera c) del comma 1 è pari agli onorari gradual massimi previsti alla lettera d), punto I, della tabella contenuta nell'art. 26 con il valore della pratica determinato in misura pari al capitale sociale della società.

5. Qualora il dottore commercialista abbia la carica di presidente del collegio i compensi di cui ai commi 2 e 3 sono maggiorati del 50%.

6. Gli onorari specifici di cui ai commi 2 e 3 non sono cumulabili con gli onorari gradual di cui all'art. 26.

7. I compensi del presente articolo sono aumentati fino ad un massimo del 100% in tutti quei casi in cui il collegio sindacale è chiamato a svolgere specifici nuovi adempimenti in forza di norme di legge entrate in vigore successivamente all'approvazione della presente tariffa.

8. I compensi del presente articolo si applicano anche per il dottore commercialista che ricopra la carica di revisore, o sindaco, di enti privati e di consorzi.

9. *Gli onorari di cui al presente articolo non possono essere preconcordati.*

Si riporta il testo della legge che ha introdotto il “tetto” ai compensi spettanti ai dottori commercialisti per l’attività di sindaco di società.

Legge 3 agosto 1995, n. 336 (in Gazzetta Ufficiale 16 agosto, n. 190)

Conversione in legge del decreto-legge 21 giugno 1995, n. 239, recante norme in materia di determinazione del tetto massimo degli onorari dei sindaci dottori commercialisti per le attività di cui all’art. 37 del decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645.

Articolo 1

1. *È convertito in legge il decreto-legge 21 giugno 1995, n. 239, recante norme in materia di determinazione del tetto massimo degli onorari dei sindaci dottori commercialisti per le attività di cui all’art. 37 del decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645.*
2. *Restano validi gli atti ed i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi ed i rapporti giuridici sorti sulla base del decreto-legge 21 aprile 1995, n. 122.*

Decreto-legge 21 giugno 1995, n. 239 (in Gazzetta Ufficiale 22 giugno, n. 144)

Norme in materia di determinazione del tetto massimo degli onorari dei sindaci dottori commercialisti per le attività di cui all’art. 37 del decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645.

Articolo 1

1. *Fino a quando la materia non sarà disciplinata con apposito regolamento, gli onorari da corrispondere a norma dell’art. 37, commi 2, 3 e 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645, non possono superare, anche cumulativamente, € 41.316,55, salvo diverso accordo fra le parti.*

Articolo 2

1. *Fino a quando la materia non sarà disciplinata con apposito regolamento, i compensi per gli incarichi di componente del collegio sindacale affidati ad iscritti nel registro dei revisori contabili di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, ancorché non iscritti all’albo dei dottori commercialisti, non possono essere superiori a quelli degli appartenenti al suddetto albo, salvo diverso accordo tra le parti.*

Articolo 3

1. *Il presente decreto entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e sarà presentato alle Camere per la conversione in legge.*

Premessa

Successivamente all’entrata in vigore della Tariffa in esame, con l’articolo 1 del Decreto Legge n. 231/95¹² il Legislatore ha introdotto un “tetto” agli onorari massimi risultanti dall’applicazione dell’originario articolo 37. Di tale disposizione si è tenuto conto nel presente lavoro.

L’argomento dei compensi per l’espletamento delle funzioni di sindaco nelle società è stato peraltro oggetto anche di diversi progetti normativi giacenti da tempo presso il Ministero di Grazia e Giustizia. Tali progetti riguardano:

- A) la modifica dell’attuale articolo 37; e

¹² L’articolo 1 della legge 231/95 ha convertito in legge il decreto legge 21 giugno 1995, n. 239 che all’articolo 1 prevede:

“Fino a quando la materia non sarà disciplinata con apposito regolamento, gli onorari da corrispondere a norma dell’articolo 37, commi 2, 3 e 4 del decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1994, n. 645, non possono superare, anche cumulativamente, € 41.316,55, salvo diverso accordo fra le parti.”

B) la regolamentazione tariffaria dei compensi dei Revisori Contabili (prevista dall'articolo 13 del Decreto Legislativo n. 88/92) rispetto alla quale è da precisare che, poiché i sindaci, per effetto di quanto disposto dall'articolo 21 del detto Decreto Legislativo, ora devono necessariamente essere iscritti nel Registro dei Revisori Contabili, la promulganda tariffa dovrà procedere anche alla regolamentazione in generale (cioè non limitatamente ai sindaci iscritti nell'Albo dei Dottori Commercialisti) dei compensi spettanti all'organo di controllo delle società¹³.

La bozza del provvedimento modificativo dell'articolo 37 della Tariffa propone essenzialmente le seguenti variazioni al testo originario:

- 1) l'esplicita regolamentazione dei compensi spettanti per i controlli e la redazione della relazione sul bilancio consolidato e sul bilancio straordinario;
- 2) la quantificazione (in misura pari al 35% dei compensi previsti al terzo comma dell'articolo attualmente in vigore) degli onorari per i controlli contabili su ogni tipo di bilancio in via separata da quelli per la redazione della relativa relazione accompagnatoria;
- 3) la quantificazione degli onorari massimi per i controlli e la redazione della relazione sul bilancio d'esercizio, dovuti con riferimento a ciascuno scaglione di € 5.164.568,99 che superi il valore del patrimonio netto di € 10.329.137,98, in misura pari a quelli minimi maggiorati del 20% (anziché del 50%, quale risultante in forza dell'applicazione di quanto disposto dall'articolo 5 della Tariffa);
- 4) il recepimento, con modifiche, del "tetto" agli onorari massimi fissato dall'articolo 1 del Decreto Legge n. 239/95;
- 5) l'esplicita esclusione del cumulo degli onorari specifici per le verifiche trimestrali e per i controlli e la redazione della relazione su ciascun tipo di bilancio con le indennità di cui all'articolo 19, oltre che con gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26.

Mentre le modificazioni all'articolo 37 in rassegna di cui ai numeri 1), 3), 4) e 5) possono essere considerate razionali e/o ragionevoli aggiustamenti (a quanto statuito originariamente) che si è convenuto di adottare, anche a seguito dei rilievi emersi nel primo periodo di applicazione, al fine di meglio graduare i compensi spettanti, la modificazione all'articolo 37 di cui al numero 2) è da considerare esclusivamente propedeutica alla regolamentazione dei compensi dei sindaci risultante dalla bozza della tariffa dei Revisori Contabili.

Del contenuto del progetto di modifica dell'attuale articolo 37 si è in parte tenuto conto in talune soluzioni interpretative di seguito sviluppate.

Si precisa che a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria) sono state modificate alcune funzioni del collegio sindacale: pertanto, verrà successivamente predisposto uno specifico commento chiarificatore.

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi.

1. Con una radicale innovazione rispetto alla Tariffa previgente, gli onorari specifici per l'espletamento degli incarichi sindacali, anziché unitariamente, sono determinati attraverso una suddivisione in tre parti, ciascuna delle quali è riferibile alle tipiche categorie di prestazioni rese per lo svolgimento dell'incarico.

Gli onorari specifici spettanti, non solo per applicazione del principio generale di cui al secondo comma dell'articolo 2, ma anche per espressa precisazione testuale, sono cumulabili con i rimborsi di spese di cui all'articolo 18.

E' da ritenere che, nell'esplicazione dell'incarico, la maturazione del diritto alla percezione dei compensi avvenga, in via separata, al termine di ciascuna specifica prestazione resa. Così, il diritto al compenso è da considerare maturato:

¹³ La bozza della tariffa dei Revisori Contabili propone, relativamente all'attività svolta dai sindaci, una regolamentazione dei compensi basata sui seguenti principi:

- a) il recepimento della regolamentazione dei compensi previsti dalla Tariffa dei Dottori Commercialisti, con
- b) l'esclusione dei compensi attualmente previsti per i controlli contabili sul bilancio d'esercizio (quali enucleati nella bozza di provvedimento modificativo dell'attuale articolo 37 della Tariffa dei Dottori Commercialisti), e
- c) la loro sostituzione con compensi orari (di € 98,13 per ora) in funzione del tempo impiegato per l'attività di revisione contabile del bilancio, determinato sulla base delle
- d) ore che saranno stabilite in via preventiva dall'assemblea che procede alla nomina del collegio, in numero non inferiore a quello risultante da apposite tabelle che saranno allegate, costruite utilizzando come parametri il tipo di attività, il patrimonio e il volume di affari annuo della società che procede alla nomina.

- per l'espletamento delle verifiche trimestrali, - considerato che non è formulato un espresso riferimento a ciascuna delle verifiche, e tenuto conto di quanto precisato nel secondo comma - al termine dell'esercizio in cui le verifiche sono state eseguite ovvero al termine dell'incarico, se intervenuto nel corso dell'esercizio;
- per i controlli sul bilancio e per la redazione e sottoscrizione della relativa relazione all'assemblea, nel momento della sottoscrizione della relazione;
- per le partecipazioni a riunioni degli organi societari, al termine di ciascuna riunione.

Naturalmente la maturazione del diritto al compenso non comporta l'obbligo di procedere alla immediata emissione di parcelle separate per ciascuna prestazione.

In merito agli onorari previsti al secondo comma per le verifiche trimestrali, è da precisare che non possono essere modificati in aumento se le riunioni all'uopo tenute nel corso dell'anno sono state più di quattro. Ciò, sia nel caso che le verifiche aggiuntive siano state effettuate su iniziativa dei sindaci stessi, sia nel caso che siano state effettuate su richiesta specifica proveniente da un componente dell'organo amministrativo; in quest'ultima ipotesi, peraltro, matura il diritto ai compensi previsti al quarto comma.

In merito agli onorari previsti al terzo comma per i controlli sul bilancio di esercizio e per la redazione e sottoscrizione della relativa relazione all'assemblea, è da precisare che competono in ogni caso, senza alcun riferimento all'impegno temporale richiesto dall'espletamento del compito.

Nel progetto di modifica del presente articolo, giacente presso il Ministero di Grazia e Giustizia, è espressamente precisato che, tra le attività del collegio sindacale per cui spettano onorari, sono compresi, oltre a quelli sul bilancio d'esercizio, i controlli sul bilancio consolidato e sul bilancio straordinario, nonché la redazione delle eventuali relative relazioni. Tale precisazione è da intendere interpretativa del testo in vigore: si ricorda che la Commissione Nazionale di Studio per la Tariffa - in sede di risposta al quesito pubblicato nel numero 5 del 1996 del Giornale dei Dottori Commercialisti - si è espressa sul punto a favore dell'applicabilità degli onorari di cui al terzo e quinto (per il richiamo al terzo in esso contenuto) comma dell'articolo 37, in osservanza di quanto disposto sia dall'articolo 16 (applicazione analogica) sia dal settimo comma dell'articolo in rassegna.

In merito agli onorari previsti al quarto comma per la partecipazione alle riunioni degli organi societari, per cui, in caso di effettiva presenza, matura il diritto alla percezione da parte del singolo sindaco partecipante, è opportuno precisare che tali riunioni possono essere così individuate:

- tutte, ma anche soltanto, le assemblee che non portino all'ordine del giorno l'approvazione del bilancio annuale d'esercizio: ne consegue che il diritto non matura nel caso che nella medesima assemblea siano discussi anche argomenti diversi, mentre matura nel caso che il bilancio da approvare sia un bilancio straordinario;
- tutte le riunioni del consiglio di amministrazione che non portino all'ordine del giorno la formazione del bilancio d'esercizio ovvero il rinvio ad altra riunione della sua formazione; peraltro, in questa ultima ipotesi, si ritiene che il diritto maturi se all'ordine del giorno sono posti anche altri argomenti;
- tutte le riunioni del comitato esecutivo;
- tutte le riunioni del collegio sindacale diverse da quelle indette esclusivamente per le verifiche trimestrali, sempre che tali riunioni:
 - 1) siano finalizzate (in via esclusiva, o congiunta con l'effettuazione delle verifiche trimestrali) al:
 - a) controllo delle operazioni sociali straordinarie, per tali intendendosi quelle per cui il controllo è espressamente previsto da una specifica norma avente valore di legge: i casi previsti esplicitamente dal codice civile riguardano:
 - il controllo della stima dei conferimenti di beni in natura in sede di costituzione (articolo 2343);
 - il controllo della stima dei conferimenti di beni in natura in sede di aumento del capitale sociale (articolo 2440);
 - il controllo della stima del patrimonio in sede di trasformazione di una società di persone in una società di capitali (articolo 2498);
 - il controllo della riduzione del capitale per perdite (articoli 2446 e 2447), per cui i compensi in esame maturano soltanto nel caso che il controllo "de quo" non sia effettuato nell'ambito dei più ampi controlli su un bilancio straordinario;

b) l'esame delle denunce ai sensi di quanto disposto dall'articolo 2408 del codice civile,

ovvero

2) siano state richieste per qualunque motivo, anche tramite informale convocazione, da un componente l'organo amministrativo: è pertanto da escludere che il diritto agli onorari maturi se le riunioni - finalizzate all'esame di argomenti non inquadrabili tra quelli precisati alle precedenti lettere a) e b) del punto 1), pur se di interesse societario - siano state indette dai sindaci stessi senza richiesta da parte di un componente dell'organo amministrativo.

2. Regola le modalità di determinazione degli onorari spettanti per l'espletamento delle verifiche trimestrali, attraverso l'indicazione in valori assoluti (cioè, non percentuali) dell'importo del compenso minimo e di quello massimo applicabile per ciascuna delle quattro fasce in cui è suddiviso il valore di riferimento. Per quanto la precisazione sia superflua, visto il chiaro tenore letterale della disposizione, si sottolinea che i compensi previsti per le fasce precedenti non sono da sommare a quello per la fascia in cui si colloca il valore di riferimento.

Il valore di riferimento è costituito dai "componenti positivi di reddito lordi risultanti dal conto economico". Per l'esatta individuazione di tali componenti si rimanda alla lettera e) del commento al primo comma dell'articolo 34.

Quando la durata dell'esercizio sociale è, per qualunque motivo, superiore o inferiore ad un periodo annuale, è previsto che il compenso sia "aumentato o diminuito di tanti quarti quanti sono i trimestri di maggiore o minore permanenza in carica": la formula usata esclude la possibilità di procedere a rettifiche del compenso in misura diversa da un quarto, o da un multiplo di un quarto, del compenso annuo; pertanto si ritiene che le rettifiche debbano essere eseguite soltanto nel caso che i periodi di permanenza in carica differiscano dal periodo annuale per trimestri pieni ovvero per almeno la metà di un trimestre.

Lo stesso principio si ritiene applicabile per la ripartizione del compenso annuo tra gli interessati nel caso che nel corso dell'esercizio un sindaco sia succeduto ad un altro.

Per la quantificazione del compenso tra il minimo e il massimo si deve fare riferimento a quanto deliberato dall'assemblea all'atto della nomina, tenuto conto che:

- se la delibera stabilì l'applicazione dei compensi minimi o massimi o medi previsti dalla Tariffa senza ulteriori riferimenti, si dovrà applicare rispettivamente il compenso minimo o massimo o medio previsto dalla norma per la fascia di competenza del valore di riferimento;
- se la delibera stabilì in modo generico l'applicazione dei compensi previsti dalla Tariffa, si dovrà determinare il compenso attraverso l'applicazione dei criteri generali di cui all'articolo 3. Soltanto nel caso che si renda impossibile (o, quantomeno, difficile) applicare in concreto i criteri generali di cui all'articolo 3, si può ritenere ammissibile di procedere alla determinazione del compenso attraverso un'interpolazione, tra il compenso minimo e quello massimo, proporzionale alla concreta posizione del valore di riferimento tra quello minimo e quello massimo;
- se la delibera determinò il compenso senza riferimenti ai compensi previsti dalla Tariffa, si dovrà applicare il compenso deliberato (che, comunque, all'atto della nomina doveva essere rispettoso dei compensi minimi previsti dalla Tariffa sulla base dei parametri allora noti, perché, in caso contrario, il dottore commercialista designato non avrebbe dovuto accettare la nomina), salvo l'obbligo deontologico per il sindaco, in caso di sopravvenute modificazioni dei parametri di riferimento che comportino violazione del principio di inderogabilità degli onorari minimi, di richiedere che l'assemblea deliberi un adeguamento del compenso e, in mancanza di adeguamento, di non accettare la conferma alla scadenza del periodo di permanenza in carica. Le considerazioni testé svolte sono riferibili non soltanto al caso in cui l'assemblea deliberò un compenso specifico per l'espletamento delle verifiche trimestrali ma anche al caso in cui l'assemblea deliberò un unico compenso per tutte le prestazioni svolte nell'ambito dell'incarico, dovendosi peraltro, in tale evenienza, raffrontare il compenso deliberato con la sommatoria degli onorari minimi determinati in applicazione di tutte le disposizioni dell'articolo.

3. Regola le modalità di determinazione degli onorari spettanti per i controlli sul bilancio d'esercizio e per la redazione e sottoscrizione della relativa relazione all'assemblea, modalità che consistono nell'indicazione in valori assoluti (cioè, non percentuali) dell'importo del compenso minimo e di quello massimo applicabile per ciascuna delle fasce in cui è suddiviso il

valore di riferimento. Per quanto la precisazione sia superflua, visto il chiaro tenore letterale della disposizione, si sottolinea che i compensi previsti per le fasce precedenti non sono da sommare a quello previsto per la fascia in cui si colloca il valore di riferimento.

Il valore di riferimento è costituito dal "patrimonio netto, non comprensivo del risultato d'esercizio, risultante dallo stato patrimoniale", a meno che questo sia inferiore al capitale sociale, che, in tal caso, diventa il valore di riferimento. L'individuazione del valore di riferimento non pone alcun problema poiché è costituito da voci (il patrimonio netto e il capitale sociale) chiaramente e specificamente individuate nel bilancio cui le prestazioni del sindaco si riferiscono.

Circa le fasce in cui è suddiviso il valore di riferimento, è da osservare come, per le prime quattro, siano indicati tanto il limite minimo quanto il limite massimo, mentre l'ultima non ha un limite massimo. Poiché gli onorari previsti per quest'ultima fascia non sono fissi ma crescenti in misura proporzionale al crescere del valore di riferimento (516,46 euro ogni 5.164.568,99 euro), il relativo compenso non ha un limite massimo, così come il valore di riferimento.

Ciò è stato da tutti gli interpreti giustamente ritenuto non ammissibile, in quanto, oltre un certo limite dimensionale, il contenuto quantitativo e qualitativo dell'attività richiesto per le prestazioni in oggetto non può essere apprezzato in maniera differenziata, anche tenuto conto che per la società il risultato dei controlli rimane invariato.

Con il Decreto Legge n. 239/95 si è voluto provvedere a porre riparo a questo "lapsus".

Il rimedio è stato quello di fissare un solo limite massimo ("tetto") all'importo complessivo dei compensi spettanti al sindaco per tutte le tre tipologie di prestazioni indicate nel primo comma. La soluzione, affrettatamente adottata, non pare condivisibile perché, in particolare, porre un "tetto" per le partecipazioni alle riunioni societarie di cui alla lettera c) del primo comma è privo di senso logico, in quanto il compenso previsto al quarto comma è, ed è giusto che sia, determinato con riferimento agli specifici interventi sulla base del tempo effettivamente speso, e il tempo, nell'arco di un esercizio, è certamente limitato. Ciò ha portato a variare - nel progetto normativo di modifica dell'articolo in rassegna - la modalità di determinazione del "tetto", limitandolo alle prestazioni per le verifiche trimestrali (che, a stretto rigore, avrebbe anche potuto essere escluso perché il compenso è comunque limitato, anche se il valore di riferimento è illimitato) nonché per i controlli sui bilanci e per la redazione delle relative relazioni accompagnatorie.

Per la quantificazione del compenso tra il minimo ed il massimo si richiama quanto esposto sull'argomento nell'ultima parte del commento al secondo comma. Relativamente all'ultima fascia, occorre peraltro precisare che, non essendo esplicitati i compensi massimi, i compensi indicati ("€ 3.098,74 più un aumento di € 516,46 ogni...") devono essere considerati quali compensi minimi e quelli massimi devono essere determinati applicando la maggiorazione del 50% prevista dall'articolo 5 (cioè, € 4.648,11 più un aumento di € 774,69 ogni ...). Anche tale quantificazione è stata ritenuta non congrua sia perché non pare giustificabile fissare in € 4.648,11 il compenso massimo per il valore di riferimento di € 10.329.137,98 quando il compenso massimo per la fascia precedente è di € 3.098,74, sia perché è parso eccessivo il divario di € 258,23 tra il compenso aggiuntivo minimo e massimo per ciascuna fascia di € 5.164.568,99 di valore di riferimento eccedente € 10.329.137,98. Modifiche alla suddetta quantificazione degli onorari massimi sono previste nel progetto di modifica del presente articolo, giacente presso il Ministero di Grazia e Giustizia. Le modifiche proposte sono orientate a limitare il divario tra gli onorari massimi e gli onorari minimi dell'ultima fascia.

Nello stesso progetto è anche prevista l'esplicitazione della remunerazione applicabile per l'espletamento dei compiti dei sindaci attinenti ai bilanci consolidati e straordinari (controlli e redazione delle relazioni accompagnatorie), che è determinata in misura pari al 61% di quella fissata con riferimento al bilancio di esercizio. Una analoga riduzione può essere presa in considerazione per la quantificazione dei compensi ora liquidabili in relazione ai bilanci consolidati e straordinari.

L'ultima parte del presente comma sancisce che gli onorari qui regolati devono essere ridotti del 50% quando, per l'attività svolta, la società debba essere considerata una immobiliare di gestione o una finanziaria di partecipazioni stabili, ma anche, "qualora la situazione lo giustifichi" (cioè, quando sia l'attività della società sia l'attività di controllo gravante sui sindaci risultino effettivamente congruamente ridotte), quando la società sia in stato di liquidazione o comunque inoperosa.

4. Regola le modalità di determinazione degli onorari specifici spettanti per la partecipazione del sindaco alle riunioni degli organi societari come precisate nel commento al primo comma. Il rinvio "agli onorari graduali massimi previsti alla lettera d) punto I della tabella di cui all'art. 26" è da considerare finalizzato al recepimento "*per relationem*" delle modalità di calcolo da seguire per la quantificazione del compenso spettante, ma anche della regolamentazione normativa tipica degli onorari graduali.

Ne consegue che:

- i compensi sono determinati in funzione del numero di ore (considerando un'ora anche una frazione di ora) di durata della riunione applicando le richiamate tariffe orarie massime indicate nella tabella 1 (che vanno da € 30,99, per un valore della pratica non superiore a € 25.822,84, a € 103,29 per un valore della pratica superiore a € 309.874,14);
- dette tariffe orarie possono, per effetto del Nota Bene in calce alla tabella, essere aumentate a € 206,58 per un valore della pratica superiore a € 1.032.913,80 e a € 309,87 per un valore della pratica superiore a € 5.164.568,99;
- ai suddetti onorari sono da aggiungere compensi determinati in funzione del numero di ore occorse per i tempi di trasferimento - che, peraltro, devono essere conteggiati in quantità non superiore a quattro - , applicando le tariffe orarie minime previste nella tabella 1, richiamata nell'articolo 26, per gli interventi personali di cui alla lettera d) (che vanno da € 15,49, per un valore della pratica non superiore a € 25.822,84, a € 61,97, per un valore della pratica superiore a € 309.874,14, senza possibilità di aumenti);
- pur trattandosi di onorari specifici, non sono cumulabili con gli onorari graduali di cui all'articolo 26.

Il riferimento al capitale sociale per l'individuazione del valore della pratica comporta che, per ciascuna partecipazione, il compenso orario debba essere determinato avuto riguardo al capitale sociale nel momento in cui la prestazione è resa.

5. Sancisce che i compensi che complessivamente spettano al presidente del collegio sindacale devono essere determinati applicando una maggiorazione del 50% a quelli previsti nel secondo e terzo comma per le verifiche trimestrali e per i controlli e la redazione della relazione sul bilancio d'esercizio (ma anche, come si è visto, sul bilancio consolidato e sul bilancio straordinario). Naturalmente, per effetto della derogabilità dei compensi massimi illustrata nel commento all'articolo 5, la indicata misura della maggiorazione non costituisce una misura massima inderogabile.

Non spetta pertanto nessuna maggiorazione dei compensi previsti per la partecipazione alle riunioni degli organi societari.

E' da precisare che, sulla base di alcune interpretazioni, il "tetto" massimo stabilito dal Decreto Legge n. 239/95 parrebbe applicarsi anche ai compensi complessivi spettanti al presidente del collegio. Questa interpretazione è peraltro in contrasto con lo spirito della disposizione in commento che intende riconoscere una maggiore remunerazione per quelle prestazioni in cui il presidente assume una funzione di coordinamento e d'impulso dell'attività del collegio. Di ciò tiene conto il più volte citato progetto normativo, attraverso l'esplicito riconoscimento di una maggiorazione anche relativamente ai compensi determinati con l'applicazione del "tetto".

6. Prevede l'espressa esclusione della cumulabilità degli onorari graduali di cui all'articolo 26 con i compensi di cui al secondo e al terzo comma, in quanto gli onorari specifici sono stati determinati anche tenendo conto delle singole prestazioni da svolgere per l'adempimento delle funzioni colà regolate.

Come già evidenziato nel commento al quarto comma, l'esclusione della cumulabilità degli onorari graduali di cui all'articolo 26 con i compensi di cui al quarto comma è connaturata alla modalità di determinazione di tali onorari specifici attraverso il rinvio all'articolo 26.

7. La disposizione, per un verso, sancisce l'obbligo di rettificare in aumento i compensi complessivi minimi determinati nei precedenti commi e, per altro verso, lascia indeterminata (salva la limitazione a non oltre il 100% dei compensi complessivi massimi) la misura dell'aumento, nel caso che nuove (rispetto alla data del 10 ottobre 1994) disposizioni di legge prescrivano a carico del collegio sindacale adempimenti aggiuntivi. Pare ragionevole interpretare la disposizione nel senso che l'integrazione dei compensi prevista nel presente comma - una volta quantificata in concreto con riferimento ai compensi complessivi, nel rispetto del limite testé precisato per la determinazione dell'incremento massimo - debba essere attribuita a quella (o quelle) delle tre parti concorrenti alla determinazione del compenso

complessivo che ha (o hanno) direttamente attinenza con i nuovi adempimenti richiesti anche oltre il limite del raddoppio degli onorari per la specifica prestazione.

Per la concreta quantificazione dell'aumento applicabile tra il minimo ed il massimo, dovrà aversi riguardo all'aumento dell'impegno richiesto (in termini di tempo, di difficoltà e di eccezionalità dell'adempimento rispetto alla specifica competenza professionale) con riferimento al caso specifico, ma anche all'aumento delle responsabilità che ne possa conseguire.

E' da ritenere che l'aumento dei compensi - nella misura determinata secondo equità in ossequio dei criteri ora precisati - sia automaticamente applicabile senza una nuova deliberazione assembleare, se l'assemblea che ha proceduto alla nomina del collegio (o una eventuale norma statutaria) abbia previsto la determinazione dei compensi con riferimento alla tariffa in esame.

In questo momento non appare giuridicamente certa la non applicabilità, nella fattispecie, di quanto disposto dall'articolo 1 del Decreto Legge n. 239/95 che ha istituito il "tetto" massimo dei compensi. E', peraltro, da dire che l'interpretazione più ragionevole pare essere che anche il richiamato "tetto" massimo possa essere aumentato fino al 100%.

Si precisa infine che la disposizione esaminata nel presente comma sino ad oggi pare avere trovato legittima applicazione soltanto a seguito dell'entrata in vigore delle seguenti norme:

- Istruzioni di vigilanza della Banca d'Italia del 5 agosto 1996, n. 216,
- Circolare della Banca d'Italia del 12 febbraio 1996, n. 7424, emanate in virtù del comma 1 dell'articolo 4¹⁴ del D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385.

Ciò trova conferma nella risposta ad un quesito proveniente dall'Ordine di Milano sulla applicabilità della disposizione, in relazione all'entrata in vigore delle Istruzioni di vigilanza della Banca d'Italia del 5 agosto 1996, n. 216 e dalla Circolare della Banca d'Italia del 12 febbraio 1996, n. 7424, data dalla Commissione Nazionale della Tariffa.

8. La disposizione sancisce l'applicabilità dei compensi regolati nell'articolo in rassegna anche per tutti gli organi di controllo previsti dagli statuti di organismi privati collettivi diversi dalle società, quali consorzi, fondazioni, associazioni o altri enti privati diversamente qualificati.

9. La disposizione ha lo scopo di rafforzare il divieto di applicare onorari inferiori ai minimi, previsto dal terzo comma dell'articolo 7, attraverso l'espresso divieto di preconcordare i compensi. Ciò non comporta limiti alla libertà dell'assemblea nella quantificazione dei compensi (ai sensi di quanto previsto dall'articolo 2364 del codice civile), ma impone al dottore commercialista di cui è proposta la nomina di precisare preventivamente quali siano gli onorari previsti dalla Tariffa e di non accettare la nomina se i compensi stabiliti dall'assemblea (in modo difforme dalle regole sopra esaminate) non siano rispettosi del limite minimo complessivo ragionevolmente prevedibile all'atto della nomina. Sul punto si rinvia a quanto precisato nella parte finale del commento al secondo comma.

L'accettazione di compensi superiori a quelli massimi della Tariffa, purché deliberati dall'assemblea senza condizionamenti esercitati dai sindaci in carica o nominandi, è certamente compatibile con la disposizione qui esaminata, in forza dell'applicazione dei principi generali che regolano la determinazione dei compensi in generale (come precisati nel commento all'articolo 5) e dei compensi dei sindaci in particolare (riguardo ai quali, come già visto, l'articolo 2364 del codice civile - di rango superiore al regolamento tariffario - non pone limiti alla libertà di deliberazione da parte dell'assemblea dei soci). Ciò è esplicitamente confermato nel più volte citato progetto normativo di modifica dell'articolo in rassegna.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

¹⁴ L'articolo 4 del D.lgs 385/93 dispone:

"1. La Banca d'Italia, nell'esercizio delle sue funzioni di vigilanza, formula le proposte per le deliberazioni di competenza del CICR previste nei titoli II e III e nell'art. 107. La Banca d'Italia, inoltre, emana regolamenti nei casi previsti dalla legge, impartisce istruzioni e adotta i provvedimenti di carattere particolare di sua competenza.

2. La Banca d'Italia determina e rende pubblici previamente i principi e i criteri dell'attività di vigilanza.

3. La Banca d'Italia, fermi restando i diversi termini fissati da disposizioni di legge, stabilisce i termini per provvedere, individua il responsabile del procedimento, indica i motivi delle decisioni e pubblica i provvedimenti aventi carattere generale. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni della legge 7 agosto 1990, n. 241, intendendosi attribuiti al Governatore della Banca d'Italia i poteri per l'adozione degli atti amministrativi generali previsti da dette disposizioni.

4. La Banca d'Italia pubblica annualmente una relazione sull'attività di vigilanza."

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, nonché, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23.

Non sono cumulabili gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 per l'esplicita esclusione prevista al sesto comma, in relazione agli onorari specifici di cui al secondo e terzo comma, e per effetto delle modalità di determinazione degli onorari specifici di cui al quarto comma.

Delibera del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti del 31 gennaio 2001

Il Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti:

- considerato che l'esercizio della funzione di sindaco di società o di revisore di enti pubblici, qualora richieda la presenza del sindaco-revisore in località poste fuori dal Comune in cui ha sede lo studio, rende necessario l'impiego di un determinato numero di ore per raggiungere detta località e rientrare nella sede dello studio, con un dispendio di tempo che deve essere remunerato, perché esclude la possibilità del contemporaneo compimento di altre attività professionali;
- rilevato che la remunerazione per tale dispendio di tempo non può ritenersi sostituita dalla previsione di cui all'articolo 26, punto 1 d) della Tariffa professionale, sia perché essa riguarda solo i tempi di trasferimento per la partecipazione ad assemblee, ma non per la partecipazione a riunioni di altri organi sociali o del collegio sindacale e per il compimento, anche individuale, di atti di ispezione e controllo ex articolo 2403 c.c. (o articolo 151, D.Lgs. 58/98), sia perché il periodo massimo di quattro ore previsto dalla nota all'articolo 26, punto 1 è insufficiente nella normalità dei casi. Inoltre, l'onorario graduale di cui all'articolo 26 spetta al sindaco-revisore solo in alcune limitate ipotesi e non per tutti gli interventi;
- considerato, peraltro, che l'articolo 2, comma 2, della Tariffa professionale (posto fra le "norme generali" che devono orientare l'interpretazione l'applicazione delle disposizioni degli articoli riguardanti le singole prestazioni professionali) dispone che "i compensi per rimborsi spese e per indennità sono cumulabili in ogni caso fra di loro e, se non è prevista un'espressa deroga, con gli onorari";
- considerato altresì che l'articolo 37 della tariffa, applicabile alle funzioni di sindaco e di revisore, non contiene alcuna disposizione che deroghi alla regola generale posta dall'articolo 2; anzi, esso esclude la possibilità di preconcordare l'onorario, mentre proprio quella di onorario preconcordato è l'unica ipotesi in cui viene esclusa la cumulabilità dell'indennità di cui all'articolo 19

DELIBERA

- l'indennità per assenza di studio di cui all'articolo 19, comma 1, lettera a), Tariffa professionale è cumulabile con gli onorari di cui agli articoli 37 e 38 relativi alle funzioni di sindaco e di revisore, ogni qualvolta il sindaco o revisore debba partecipare a riunioni o debba svolgere specifici atti o operazioni nell'esercizio delle proprie funzioni in località posta al di fuori del comune in cui ha sede lo studio.

Articolo 38

Funzione di revisore in enti pubblici

1. Al dottore commercialista, revisore in enti pubblici, per i quali non sia prevista un'apposita tariffa, spettano gli onorari previsti all'articolo precedente per i sindaci di società, commisurati rispettivamente:

- a) alle entrate degli enti anziché ai componenti positivi di reddito;*
- b) al fondo di dotazione anziché al patrimonio netto;*
- c) al fondo di dotazione anziché al capitale sociale.*

2. Qualora l'incarico comporti particolari difficoltà, o nel caso di unico revisore, agli onorari massimi di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 37 può essere applicata una maggiorazione non superiore al 100%.

3. Gli onorari di cui al presente articolo non possono essere preconcordati.

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Richiama le disposizioni dell'articolo 37 (per le funzioni di controllo svolte dai sindaci nelle società e dei revisori, o sindaci, negli enti privati e nei consorzi) al fine di regolare i corrispettivi spettanti per le funzioni di controllo svolte dai revisori in quegli enti pubblici per i quali i compensi dell'organo di controllo non sono previsti da un'apposita tariffa, con la precisazione che i valori di riferimento per la determinazione degli onorari spettanti sono:

- per l'espletamento delle verifiche trimestrali, le entrate anziché i componenti positivi di reddito;
- per i controlli sul bilancio d'esercizio e per la redazione e sottoscrizione della relativa relazione, il fondo di dotazione dell'ente pubblico anziché il patrimonio netto;
- per la partecipazione alle riunioni degli organi dell'ente pubblico diverse da quelle indette per le verifiche trimestrali e per i controlli sul bilancio, il fondo di dotazione dell'ente anziché il capitale sociale.

Si rimanda pertanto, *mutatis mutandis*, ma integralmente, alle precedenti considerazioni e precisazioni sui singoli commi dell'articolo 37, con la sola precisazione che, nel caso che il fondo di dotazione non risulti esplicitato nei rendiconti dell'ente, si ritiene che lo stesso possa essere valutato in misura pari al valore corrente dei beni patrimoniali disponibili.

2. Precisa che gli onorari massimi per le verifiche trimestrali e per i controlli sul bilancio (quali determinati secondo i criteri fissati nell'articolo 37) possono essere maggiorati fino al doppio nel caso che l'organo di controllo sia costituito da un solo revisore ovvero nel caso che l'incarico comporti particolari difficoltà. La maggiorazione qui prevista è cumulabile con la maggiorazione applicabile nei casi in cui l'organo di controllo è chiamato a svolgere adempimenti aggiuntivi in forza di norme entrate in vigore dopo il 10 ottobre 1994, che è regolata dal settimo comma dell'articolo 37 (al cui commento si rimanda).

E' peraltro da sottolineare come la maggiorazione prevista dal presente comma sia facoltativa e riguardi esclusivamente gli onorari massimi e non quelli minimi inderogabili. Essa trova, pertanto, applicazione concreta soltanto nel caso che con la delibera di nomina non sia stata quantificata la misura dei corrispettivi spettanti all'organo di controllo.

3. Poiché nel secondo comma è regolata una maggiorazione non prevista dall'articolo 37, è stato ritenuto opportuno ribadire esplicitamente il divieto di preconcordare i compensi. Poiché tale divieto è già stato oggetto di disamina nel commento al nono comma dell'articolo 37, si rimanda alle considerazioni e precisazioni colà svolte.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

I casi per i quali si rendono applicabili gli onorari per l'espletamento delle funzioni di controllo disciplinati dall'articolo in rassegna sono quelli non regolati da altre norme tariffarie specifiche, le quali, al novembre 1999, salvo involontarie omissioni, risultano essere le seguenti:

- D.M. 25 settembre 1997, n. 475, pubblicato sulla G.U. 12 gennaio 1998, n. 8 – Tariffa revisori enti locali;
- D.M. 6 febbraio 1998, pubblicato sulla G.U. del 19 febbraio 1998, n. 41 – Determinazione dei compensi per i componenti gli organi delle camere di commercio, delle aziende speciali e delle unioni regionali.

Richiamate le considerazioni e precisazioni svolte nel commento all'articolo 37, e, in particolare, quelle sul periodo di competenza cui riferire gli onorari e sull'inapplicabilità dell'indennità per l'assenza dallo studio di cui all'articolo 19, si conferma che spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, nonché, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione degli onorari di cui all'articolo 23, mentre non sono cumulabili gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26.

Articolo 39

Arbitrati

1. *Gli onorari spettanti al dottore commercialista investito della funzione di unico arbitro sono determinati con riferimento al valore delle richieste di tutte le parti, al valore dei beni, dei patrimoni o degli affari cui si riferisce l'arbitrato, alla complessità e rilevanza, anche non patrimoniale, della questione sottoposta ed al possibile danno che potrebbe derivare alle parti in mancanza di una definizione arbitrale della contestazione.*

2. *In considerazione della ampia articolazione dei riferimenti, gli onorari devono essere preconcordati con le parti in contestazione, ai sensi dell'art. 22 della presente tariffa. In mancanza di accordo, gli onorari saranno determinati applicando le aliquote massime previste dall'art. 36, comma 1, al valore delle richieste delle parti od al valore dei beni, dei patrimoni e degli affari cui si riferisce l'arbitrato.*

3. *I suddetti onorari sono dovuti a condizione che sia emesso un lodo definitivo o che si raggiunga un accordo tra le parti. In caso contrario devono essere congruamente ridotti.*

4. *Onorario minimo € 1.549,37.*

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. La prima e fondamentale considerazione da tener presente riguarda l'ambito di applicazione della norma tariffaria, che è espressamente riferita all'opera prestata quale "arbitro unico".

L'ipotesi di prestazioni svolte quale componente di un collegio arbitrale non rientra nella previsione dell'articolo in rassegna in quanto è da ritenere, ai fini che ci occupano, che in tal caso la nomina dell'arbitro ad opera della parte (o di chi per essa) non configuri un incarico professionale e, conseguentemente, non instauri rapporti di tipo obbligatorio tra l'arbitro e la parte che lo ha nominato. In tale fattispecie il dottore commercialista-arbitro presta la sua opera quale membro del collegio arbitrale indipendente dalle parti; così che per il suo compenso trova applicazione l'articolo 814¹⁵ del codice di procedura civile.

Ciò non significa che la funzione di componente di un collegio arbitrale comporti lo svolgimento di un'attività oggettivamente incompatibile con le caratteristiche della professione di dottore commercialista: significa solamente che tale attività (che, anzi, è certamente in molti casi particolarmente confacente con le caratteristiche della professione di dottore commercialista) viene svolta nell'ambito di norme diverse da quelle che direttamente regolano l'attività professionale del dottore commercialista, con conseguente inapplicabilità della regolamentazione e tutela della Tariffa in esame.

Tenuto conto che il presente commento degli articoli della Tariffa si pone, tra gli altri, l'obiettivo di costituire un ausilio per i professionisti nella determinazione dei corretti compensi spettanti per le prestazioni rese, nelle "considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso" si indicheranno quelli che appaiono i più ragionevoli criteri da adottare per la quantificazione dei compensi, ribadendo, peraltro, che la loro concreta determinazione è di competenza del collegio arbitrale o, in caso di mancata accettazione, del Presidente del Tribunale e non può essere oggetto di parere di liquidazione da parte degli Ordini locali.

2. In considerazione della frequente indeterminatezza della materia in oggetto di arbitrato che rende impossibile individuare specifici parametri da utilizzare ai fini della determinazione dei compensi, ma anche dell'opportunità di salvaguardare l'indipendenza dell'arbitro unico, gli onorari devono essere preconcordati e, a tal fine, si deve far riferimento non solo ai criteri previsti dal precedente articolo 22 (al cui commento si fa rinvio), ma anche ai più ampi elementi richiamati dal primo comma dell'articolo in rassegna.

¹⁵ L'articolo 814 codice di procedura civile recita:

"Gli arbitri hanno diritto al rimborso delle spese e all'onorario per l'opera prestata, salvo che vi abbiano rinunciato al momento dell'accettazione o con atto scritto successivo. Le parti sono tenute solidalmente al pagamento, salvo rivalsa tra loro.

Quando gli arbitri provvedono direttamente alla liquidazione delle spese e dell'onorario, tale liquidazione non è vincolante per le parti se esse non l'accettano. In tal caso l'ammontare delle spese e dell'onorario è determinato con ordinanza non impugnabile dal presidente del Tribunale indicato nell'articolo 80 secondo comma, su ricorso degli arbitri e sentite le parti.

L'ordinanza è titolo esecutivo contro le parti."

Solo ove l'accordo non venga raggiunto, gli onorari sono determinati (con un criterio rigido e aritmetico, che non tiene conto dei riferimenti di cui al primo comma) applicando le aliquote massime di cui al primo comma dell'articolo 36 (richiamato al solo fine di individuare le aliquote) al valore della pratica rappresentato dalle richieste delle parti o dal valore dei beni, dei patrimoni e degli affari cui l'arbitrato si riferisce.

3. Sia gli onorari preconcordati, sia quelli eventualmente determinati con le aliquote massime previste dal primo comma dell'articolo 36, sono dovuti nell'intera misura solo ove l'arbitro unico pervenga alla emissione di un lodo definitivo od ove intervenga compimento della vertenza con accordo tra le parti in contestazione; diversamente, i suddetti onorari devono essere congruamente ridotti, tenendo conto dell'opera prestata.

4. Sia gli onorari preconcordati, sia quelli eventualmente determinati con le aliquote massime previste dal primo comma dell'articolo 36 non possono essere inferiori alla misura minima assoluta fissata in € 1.549,37. La collocazione al termine dell'articolo della quantificazione dell'onorario minimo conforta l'interpretazione generale secondo cui gli onorari minimi assoluti sono sempre applicabili, anche se l'incarico non sia giunto a compimento.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18. Salvo diverso accordo, non spettano le indennità di cui all'articolo 19 e la maggiorazione degli onorari di cui all'articolo 23. Non sono cumulabili gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 (per effetto di quanto disposto dal primo comma dell'articolo 22).

Nell'ipotesi di onorari determinati applicando le aliquote massime previste dal primo comma dell'articolo 36, oltre ai rimborsi di spese di cui all'articolo 18, spettano le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione degli onorari di cui all'articolo 23 e sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 (con la limitazione prevista al secondo comma dell'articolo 21).

Per la quantificazione dei compensi spettanti ad un collegio arbitrale cui partecipano dottori commercialisti, fermo restando quanto precisato nel commento al primo comma, si ritiene che:

- nel caso che il collegio sia composto da soli dottori commercialisti, si possa fare riferimento, per analogia, (anche per la quantificazione dell'onorario minimo assoluto) ai criteri precisati nell'articolo in rassegna, applicando le modalità di ripartizione precisate nell'articolo 11; l'applicazione analogica delle disposizioni dell'articolo 11 pare adeguata e corretta, pur non verificandosi nella situazione di un "collegio non obbligatorio", in quanto la prestazione non è regolata dalla Tariffa;
- nel caso che al collegio partecipino anche persone non iscritte all'Albo dei Dottori Commercialisti, si possa fare riferimento, per analogia, ai criteri fissati nella Tabella per la Tariffa stragiudiziale civile e penale (allegata alla Tariffa Forense di cui al D.M. 5 ottobre 1994, n. 585) al numero 9¹⁶

¹⁶ La Tabella per la Tariffa stragiudiziale civile e penale al numero 9 prevede:

"Collegio Arbitrale.

Al collegio arbitrale composto da avvocati e/o procuratori legali, oltre al rimborso delle spese documentate, è dovuto il seguente onorario:

<i>Valore della pratica</i>	<i>Onorario minimo</i>	<i>Onorario massimo</i>
<i>fino a 25.822,84</i>	<i>1.549,37</i>	<i>4.131,66</i>
<i>sul maggior valore</i>		
<i>da 25.822,85 a 51.645,69</i>	<i>3.098,74</i>	<i>6.197,48</i>
<i>da 51.645,69 a 103.291,38</i>	<i>5.164,57</i>	<i>11.362,05</i>
<i>da 103.291,38 a 258.228,45</i>	<i>10.329,14</i>	<i>20.658,28</i>
<i>da 258.228,45 a 516.456,90</i>	<i>18.075,99</i>	<i>46.481,12</i>
<i>da 516.456,90 a 2.582.284,50</i>	<i>33.569,70</i>	<i>92.962,24</i>
<i>da 2.582.284,50 a 25.822.844,95</i>	<i>33.569,70</i>	<i>92.962,24</i>
	<i>oltre all'1% sull'eccedenza</i>	
<i>oltre 25.822.844,95</i>	<i>gli onorari previsti nello scaglione precedente oltre allo 0,50% sulla parte eccedente € 25.822.844,95</i>	
<i>Valore indeterminabile</i>	<i>2.582,28</i>	<i>20.658,28</i>

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”.

Sezione VII – Operazioni societarie

Articolo 40

Costituzioni di enti sociali ed aumenti di capitale sociale

1. Per tutte le prestazioni dirette alla costituzione ed alle variazioni nel capitale di società ed associazioni di qualsiasi tipo, fatta esclusione di ogni eventuale prestazione inerente la raccolta di capitali, al dottore commercialista competono onorari determinati, con riferimento all'importo complessivo delle somme, dei beni e dei diritti dai soci o dagli associati apportati, o da apportare secondo il programma deliberato, sotto qualsiasi forma a titolo di capitale o di finanziamento eventualmente anche in esercizi sociali successivi, secondo i seguenti scaglioni:

- fino a € 103.291,38 dal 2% al 4%;
- per il di più fino a € 516.456,90 dall'1% al 2%;
- per il di più fino a € 2.582.284,50 dallo 0,5% all'1%;
- per il di più fino a € 10.329.137,98 dallo 0,25% allo 0,5%;
- per il di più oltre € 10.329.137,98 dallo 0,1% allo 0,25%.

Onorario minimo € 516,46.

2. Se trattasi di società cooperative agli onorari come sopra determinati è applicata una riduzione compresa tra il 10% ed il 30% fatto salvo l'onorario minimo.

3. Per la costituzione di consorzi, di cartelli, di sindacati e di altri enti consimili gli onorari sono determinati in misura discrezionale avendo riguardo, ove possibile, ai criteri di cui sopra e sempre con opportuno riferimento alle disposizioni dell'art. 3 della presente tariffa.

4. Gli onorari specifici previsti dal presente articolo non sono cumulabili con gli onorari graduali di cui all'art. 26.

PRONTUARIO PER UN CONTEGGIO RAPIDO						
fino a	Apporto				Determinazione dell'onorario minimo	
€	103.291,38				2% sull'intero importo	
da €	103.291,38	a €	516.456,90	€	2.065,83	+1% sulla parte € 103.291,38
						eccedente
da €	516.456,90	a €	2.582.284,50	€	6.197,48	+0,5% sulla parte € 516.456,90
						eccedente
da €	2.582.284,50	a €	10.329.137,98	€	16.526,62	+0,25% sulla parte € 2.582.284,50
						eccedente
		oltre a €	10.329.137,98	€	35.893,75	+0,1% sulla parte € 10.329.137,98
						eccedente
fino a	Apporto				Determinazione dell'onorario massimo	
€	103.291,38				4% sull'intero importo	
da €	103.291,38	a €	516.456,90	€	4.131,66	+2% sulla parte € 103.291,38
						eccedente
da €	516.456,90	a €	2.582.284,50	€	12.394,97	+1% sulla parte € 516.456,90
						eccedente
da €	2.582.284,50	a €	10.329.137,98	€	33.053,24	+0,5% sulla parte € 2.582.284,50
						eccedente
		oltre a €	10.329.137,98	€	71.787,51	+0,25% sulla parte € 10.329.137,98
						eccedente

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Regola la determinazione degli onorari specifici spettanti per le prestazioni professionali rese per la costituzione di società o associazioni di qualsiasi tipo, nonché per le successive variazioni positive del capitale delle medesime.

Essendo tali prestazioni rese in favore dell'ente societario, è da ritenere che non siano disciplinate in questo articolo le prestazioni riguardanti la eventuale regolamentazione non standardizzata dei rapporti tra i soci, o tra alcuni di questi, e la società. Ne consegue che:

- l'attività, svolta in sede di costituzione di una società per l'eventuale individuazione di clausole statutarie (o di patti parasociali) che regolino il funzionamento della società secondo le particolari esigenze e gli interessi (anche non coincidenti) di ciascuno dei soci partecipanti, non è disciplinata in questo comma, anche se i relativi compensi siano stati convenuti a carico dell'ente societario; in altri termini, è da ritenere che questo comma regoli la determinazione degli onorari spettanti per le prestazioni rese in sede di costituzione di un ente societario, ivi comprendendo, peraltro, soltanto la redazione di statuti secondo schemi standardizzati e non la predisposizione di articoli statuari appositamente elaborati per specifiche esigenze della compagine societaria o di alcuni soci;
- lo stesso può dirsi per l'eventuale attività resa per attuare variazioni di articoli statuari non concernenti il capitale sociale da deliberare in concomitanza con aumenti di capitale.

I compensi per la consulenza e l'assistenza prestate in fase di disamina, discussione e predisposizione di norme statutarie non standardizzate o patti parasociali sono determinati separatamente applicando le disposizioni dell'articolo 26 (senza le limitazioni del secondo comma dell'articolo 21).

Non trova regolamentazione in questo comma "ogni eventuale prestazione inerente la raccolta di capitali", in quanto ritenuta estranea all'oggetto della professione. Peraltro, la consulenza economico-finanziaria trova disciplina tariffaria all'articolo 53.

La determinazione degli onorari, fermo restando l'onorario minimo assoluto di € 516,46, si ottiene applicando le percentuali indicate all'importo complessivo, suddiviso per scaglioni, delle somme, dei beni e dei diritti apportati e da apportare secondo il programma stabilito dai soci, sia a titolo di capitale sia a titolo di finanziamento. Ciò significa che l'eventuale scelta di procedere gradualmente all'erogazione del capitale da investire secondo l'originario programma o di procedere al versamento dell'apporto in parte a titolo di finanziamento non influisce sulla quantificazione degli onorari.

2. Se l'ente a favore del quale sono rese le prestazioni è una società cooperativa, fermo restando l'onorario minimo assoluto di € 516,46, agli onorari minimi e massimi determinati ai sensi di quanto previsto al primo comma si deve applicare una riduzione non inferiore al 10% e non superiore al 30%.

3. La previsione di onorari "in misura discrezionale" per la costituzione di consorzi, cartelli e sindacati, se eccezionale nel contesto della Tariffa dopo la proclamata avversità del Consiglio di Stato agli onorari discrezionali, può comunque ritenersi opportuna poiché negli enti in questione il parametro del capitale non è significativo.

In tali casi è tuttavia consigliabile concordare l'onorario.

4. L'esclusione della cumulabilità con gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 (dovuta alla tipicità delle specifiche prestazioni da svolgere per l'adempimento dell'incarico) è coerente con la conclusione cui si è pervenuti nel commento al primo comma, per cui la regolamentazione tariffaria delle prestazioni dirette a determinare le clausole statutarie non standardizzate ovvero gli accordi parasociali non è contenuta nel presente articolo, ma deve essere ricercata nelle disposizioni dell'articolo 26, da applicare in via autonoma, senza la limitazione di cui al secondo comma dell'articolo 21.

Considerazioni e precisazioni dell'articolo nel suo complesso

L'intestazione dell'articolo porta a ritenere che la norma non sia applicabile alle prestazioni professionali rese per attuare riduzioni del capitale, che sono perciò remunerate ai sensi di quanto previsto dall'articolo 26, assumendosi come valore della pratica l'ammontare del capitale sociale prima della sua riduzione.

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Non sono cumulabili gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 per l'esplicita esclusione prevista dall'ultimo comma.

Articolo 41

Trasformazione fusione scissione e concentrazione di società

1. Per le prestazioni concernenti la trasformazione di società da un tipo ad un altro tipo sono dovuti al dottore commercialista gli onorari di cui alla lettera a) dell'art. 34 con una maggiorazione compresa tra il 20% ed il 50% a seconda della molteplicità e dell'importanza delle suddette prestazioni.

2. Per le prestazioni occorrenti per la fusione o la scissione di società o per le concentrazioni di aziende o di rami aziendali, al dottore commercialista 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-ter del codice civile o calcolate ai fini del concambio delle società incorporate o di tutte le società che partecipano alla fusione in qualsiasi forma venga realizzata, ovvero del ramo aziendale oggetto della concentrazione, secondo i seguenti scaglioni:

fino a € 516.456,90 dallo 0,5% al 3%;

per il di più fino a € 2.582.284,50 dallo 0,25% all'1,5%;

per il di più fino a € 10.329.137,98 dallo 0,125% allo 0,75%;

per il di più oltre € 10.329.137,98 dallo 0,05% allo 0,30%.

Onorario minimo € 516,46.

3. Gli onorari specifici previsti nel presente articolo non sono cumulabili con gli onorari graduali di cui all'art. 26.

PRONTUARIO PER UN CONTEGGIO RAPIDO					
1) TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ					
a) Totale attività		Determinazione dell'onorario minimo			
fino a	129.114,22			0,60% sull'intero importo	
€					
da €	129.114,22	a €	258.228,45	€	774,69
					+0,3% sulla parte
					eccedente
					€ 129.114,22
da €	258.228,45	a €	516.456,90	€	1.162,03
					+0,15% sulla parte
					eccedente
					€ 258.228,45
da €	516.456,90	a €	1.291.142,25	€	1.549,37
					+0,09% sulla parte
					eccedente
					€ 774.685,35
da €	1.291.142,25	a €	2.582.284,50	€	2.246,59
					+0,048% sulla parte
					eccedente
					€ 1.291.142,25
da €	2.582.284,50	a €	5.164.568,99	€	2.866,34
					+0,03% sulla parte
					eccedente
					€ 2.582.284,50
da €	5.164.568,99	a €	12.911.422,48	€	3.641,02
					+0,015% sulla parte
					eccedente
					€ 7.746.853,49
da €	12.911.422,48	a €	25.822.844,95	€	4.803,05
					+0,0072% sulla parte
					eccedente
					€ 12.911.422,48
		oltre a €	25.822.844,95	€	5.732,67
					+0,006% sulla parte
					eccedente
					€ 25.822.844,95
a) Totale attività		Determinazione dell'onorario massimo			
fino a	129.114,22			0,75% sull'intero importo	
€					
da €	129.114,22	a €	258.228,45	€	968,36
					+0,375% sulla parte
					eccedente
					€ 129.114,22
da €	258.228,45	a €	516.456,90	€	1.452,54
					+0,1875% sulla parte
					eccedente
					€ 258.228,45
da €	516.456,90	a €	1.291.142,25	€	1.936,71
					+0,1125% sulla parte
					eccedente
					€ 774.685,35

da €	1.291.142,25	a €	2.582.284,50	€	2.808,23	+0,06% sulla parte eccedente	€	1.291.142,25
da €	2.582.284,50	a €	5.164.568,99	€	3.582,92	+0,0375% sulla parte eccedente	€	2.582.284,50
da €	5.164.568,99	a €	12.911.422,48	€	4.551,28	+0,01875% sulla parte eccedente	€	7.746.853,49
da €	12.911.422,48	a €	25.822.844,95	€	6.003,81	+0,009% sulla parte eccedente	€	12.911.422,48
		oltre a €	25.822.844,95	€	7.165,84	+0,0075% sulla parte eccedente	€	25.822.844,95
2) FUSIONE O SCISSIONE DI SOCIETÀ – CONCENTRAZIONI DI AZIENDE								
	Totale attivo lordo				Determinazione dell'onorario minimo			
fino a €	516.456,90				0,5% sull'intero importo			
da €	516.456,90	a €	2.582.284,50	€	2.582,28	+0,25% sulla parte eccedente	€	516.456,90
da €	2.582.284,50	a €	10.329.137,98	€	7.746,85	+0,125% sulla parte eccedente	€	2.582.284,50
		oltre a €	10.329.137,98	€	17.430,42	+0,05% sulla parte eccedente	€	10.329.137,98
	Totale attivo lordo				Determinazione dell'onorario massimo			
fino a €	516.456,90				3% sull'intero importo			
da €	516.456,90	a €	2.582.284,50	€	15.493,71	+1,5% sulla parte eccedente	€	516.456,90
da €	2.582.284,50	a €	10.329.137,98	€	46.481,12	+0,75% sulla parte eccedente	€	2.582.284,50
		oltre a €	10.329.137,98	€	104.582,52	+0,30% sulla parte eccedente	€	10.329.137,98

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Regola la determinazione degli onorari spettanti per le prestazioni rese per trasformare la forma giuridica della società cliente: 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'articolo 2343¹⁷ del codice civile, 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.

Ovviamente non sono regolati dalla norma in esame gli onorari per la redazione della relazione di stima di cui all'articolo 2343 del codice civile (necessaria nel solo caso di trasformazione da società di persone a società di capitali), in quanto questa prestazione specifica è resa alla società dall'esperto nominato dal Presidente del Tribunale: nel caso che l'esperto sia un dottore commercialista si applicano le disposizioni di cui alla lettera e) dell'articolo 31.

¹⁷ L'articolo 2343 del codice civile 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 soprapprezzo, 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'articolo 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.”

Per la determinazione degli onorari si rimanda al commento della lettera a) del primo comma dell'articolo 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, devono essere aumentati in misura variabile tra il 20% ed il 50%.

L'applicazione dei compensi minimi, ovvero dei compensi massimi, fissati dalla lettera a) del primo comma dell'articolo 34 combinata con l'applicazione della maggiorazione, minima ovvero massima, prevista dalla norma in esame, consentono una concreta quantificazione degli onorari spettanti sufficientemente differenziata per poter tener conto delle effettive prestazioni rese.

La maggiorazione minima del 20% si applica anche all'onorario minimo assoluto di € 516,46.

2. Regola la determinazione degli onorari spettanti per le prestazioni rese in relazione ad operazioni di fusione e di scissione di società e per concentrazioni di aziende o di rami aziendali: lo studio dell'opportunità, convenienza e fattibilità dell'operazione, l'esecuzione degli adempimenti propedeutici (tra i quali la preparazione dei progetti di fusione o di scissione, la richiesta, ove necessaria, della nomina di esperti, la predisposizione delle occorrenti situazioni patrimoniali societarie o aziendali, gli schemi deliberativi degli organi amministrativi, l'esecuzione delle pratiche occorrenti per rendere pubblici i documenti, la preparazione dei dati occorrenti per le deliberazioni assembleari) e l'esecuzione degli adempimenti successivi alle deliberazioni assembleari non curati dal notaio, tra i quali assumono particolare rilevanza la raccolta dei dati occorrenti per la stipulazione degli atti di fusione, di scissione e di conferimento.

Ovviamente non sono regolati dalla norma in esame gli onorari per le eventuali relazioni di stima di cui agli articoli 2343, 2343-bis¹⁸ e 2501-quinquies¹⁹ del codice civile in quanto queste specifiche prestazioni sono rese alle società clienti dagli esperti nominati dal Presidente del Tribunale: nel caso che i periti siano dottori commercialisti si applicano le disposizioni della lettera e) del primo comma dell'articolo 31.

Per la determinazione degli onorari minimi e massimi si procede all'applicazione delle percentuali minime e massime indicate per ciascuno scaglione formato con riferimento ai valori degli attivi lordi (determinati tenendo conto delle precisazioni contenute nel commento alla lettera a) del primo comma dell'articolo 34), risultanti (sulla base di una interpretazione letterale per quel che concerne le fusioni, e sulla base di una interpretazione mista - letterale ed analogica con quella relativa alle fusioni - per quel che concerne le scissioni) rispettivamente:

¹⁸ L'articolo 2343-bis del codice civile prevede quanto segue:

“L'acquisto da parte della società, per un corrispettivo pari o superiore al decimo del capitale sociale, di beni o di crediti dei promotori, dei fondatori, dei soci o degli amministratori, nei due anni dalla iscrizione della società nel registro delle imprese, deve essere autorizzato dall'assemblea ordinaria.

L'alienante deve presentare la relazione giurata di un esperto designato dal presidente del tribunale contenente la descrizione dei beni o dei crediti, il valore a ciascuno di essi attribuito, i criteri di valutazione seguiti, nonché l'attestazione che tale valore non è inferiore al corrispettivo, che deve comunque essere indicato.

La relazione deve essere depositata nella sede della società durante i quindici giorni che precedono l'assemblea. I soci possono prenderne visione. Entro trenta giorni dall'autorizzazione il verbale dell'assemblea, corredato dalla relazione dell'esperto designato dal presidente del tribunale, deve essere depositato a cura degli amministratori presso l'ufficio del registro delle imprese; del deposito deve essere fatta menzione nel Bollettino ufficiale delle società per azioni e a responsabilità limitata.

Le disposizioni del presente articolo non si applicano agli acquisti che siano effettuati a condizioni normali nell'ambito delle operazioni correnti della società né a quelli che avvengono in borsa o sotto il controllo dell'autorità giudiziaria o amministrativa.”

¹⁹ L'articolo 2501-quinquies del codice civile recita:

“Uno o più esperti per ciascuna società devono redigere una relazione sulla congruità del rapporto di cambio delle azioni o delle quote, che indichi:

a) il metodo o i metodi seguiti per la determinazione del rapporto di cambio proposto e i valori risultanti dall'applicazione di ciascuno di essi;

b) le eventuali difficoltà di valutazione.

La relazione deve contenere, inoltre, un parere sull'adeguatezza del metodo o dei metodi seguiti per la determinazione del rapporto di cambio e sull'importanza relativa attribuita a ciascuno di essi nella determinazione del valore adottato. L'esperto o gli esperti sono designati dal presidente del tribunale; le società partecipanti alla fusione possono richiedere al presidente del tribunale del luogo in cui ha la sede la società risultante dalla fusione o quella incorporante la nomina di uno o più esperti comuni.

Ciascun esperto ha diritto di ottenere dalle società partecipanti alla fusione tutte le informazioni e i documenti utili e di procedere ad ogni necessaria verifica.

L'esperto risponde dei danni causati alle società partecipanti alla fusione, ai loro soci e ai terzi. Si applicano le disposizioni dell'articolo 64 del codice di procedura civile.

La relazione, quanto alle società quotate in borsa, è redatta da società di revisione.”

- *in caso di concentrazione di aziende o di rami di aziende*: dalle situazioni patrimoniali configuranti le aziende o i rami aziendali conferiti (redatte secondo gli stimati valori correnti);
- *in caso di fusione per incorporazione senza aumento di capitale sociale e con annullamento delle partecipazioni possedute*: dalle situazioni patrimoniali di cui all'articolo 2501-ter²⁰ del codice civile di tutte le società partecipanti alla fusione (redatte secondo i criteri civilistici previsti per il bilancio d'esercizio);
- *in caso di fusione di più società in una costituenda società*: dalle situazioni patrimoniali delle società partecipanti alla fusione (redatte secondo gli stimati valori correnti), in base alle quali l'esperto ha espresso il giudizio di congruità del concambio (di cui all'articolo 2501-quinquies del codice civile);
- *in caso di fusione di società in una società già esistente*: dalle situazioni patrimoniali di tutte le società partecipanti alla fusione (redatte secondo gli stimati valori correnti), in base alle quali l'esperto o gli esperti hanno espresso il giudizio di congruità del concambio (di cui all'articolo 2501-quinquies del codice civile);
- *in caso di scissione (parziale o totale) di una società con costituzione di una o più nuove società, le cui azioni o quote sono attribuite, ai portatori delle vecchie azioni o quote da annullare, secondo criteri di proporzionalità*: dalla situazione patrimoniale ex articolo 2501-ter del codice civile (come richiamato al primo comma dell'articolo 2504-novies²¹ del codice civile) della società scissa (redatta secondo i criteri civilistici previsti per il bilancio d'esercizio);
- *in caso di scissione (parziale o totale) di una società con costituzione di una o più nuove società, le cui azioni o quote sono attribuite, ai portatori delle vecchie azioni o quote da annullare, secondo criteri diversi da quello proporzionale*: dalla situazione patrimoniale della società scissa (redatta secondo gli stimati valori correnti), in base alla quale l'esperto ha espresso il giudizio di congruità del concambio (di cui all'articolo 2501-quinquies del codice civile, richiamato dal terzo comma dell'articolo 2504-novies del codice civile);
- *in caso di scissione (parziale o totale) di una società con aumenti di capitale di una o più società preesistenti (anche se le nuove azioni o quote sono attribuite, ai portatori delle vecchie azioni o quote da annullare, secondo criteri di proporzionalità)*: dalle situazioni patrimoniali della società scissa e delle società preesistenti che aumentano il loro capitale sociale (redatte secondo gli stimati valori correnti), in base alle quali l'esperto ha espresso il giudizio di congruità del concambio (di cui all'articolo 2501-quinquies del codice civile, richiamato dal terzo comma dell'articolo 2504-novies del codice civile).

Le percentuali minime di ciascuno scaglione sono fortemente differenziate dalle percentuali massime al fine di consentire un'appropriata quantificazione degli onorari, che tenga conto, oltre che dei principi generali, delle prestazioni in concreto rese dal professionista, che possono essere fortemente differenti da caso a caso in relazione ai diversi contributi, anche esecutivi, che possono pervenire dalle strutture societarie, dagli esperti e dai notai.

E' previsto l'onorario minimo assoluto di € 516,46.

3. L'esclusione della cumulabilità con gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 è una logica conseguenza dell'ampia escursione tra gli onorari minimi e gli onorari massimi, che rende

²⁰ L'articolo 2501-ter del codice civile dispone quanto segue:

“Gli amministratori delle società partecipanti alla fusione devono redigere la situazione patrimoniale delle società stesse, riferita ad una data non anteriore di oltre quattro mesi dal giorno in cui il progetto di fusione è depositato nella sede della società.

La situazione patrimoniale è redatta con l'osservanza delle norme sul bilancio di esercizio.

La situazione patrimoniale può essere sostituita dal bilancio dell'ultimo esercizio, se questo è stato chiuso non oltre sei mesi prima del giorno del deposito indicato nel primo comma.”

²¹ L'articolo 2504-novies del codice civile recita:

“Gli amministratori delle società partecipanti alla scissione redigono la situazione patrimoniale e la relazione illustrativa in conformità agli articoli 2501-ter e 2501-quater.

La relazione deve inoltre illustrare i criteri di distribuzione delle azioni e delle quote e deve indicare il valore effettivo del patrimonio netto trasferito alle società beneficiarie e di quello che eventualmente rimanga nella società scissa.

La relazione degli esperti è regolata dall'articolo 2501-quinquies. Tale relazione non è richiesta quando la scissione avviene mediante la costituzione di una o più nuove società e non siano previsti criteri di attribuzione delle azioni o quote diversi da quello proporzionale.

Sono altresì applicabili gli articoli 2501-sexies, 2502, 2502-bis, 2503, 2503-bis, 2504, 2504-ter, 2504-quater e 2504-sexies.”

superflua una remunerazione integrativa in funzione delle singole prestazioni svolte per l'adempimento dell'incarico.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Non sono cumulabili gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 per l'esplicita esclusione prevista dall'ultimo comma.

Articolo 42

Assistenza societaria continuativa e generica

1. Per l'assistenza societaria continuativa e generica diretta ad assicurare il completo e regolare adempimento delle pratiche e formalità non inerenti la gestione vera e propria della società e con esclusione quindi delle prestazioni previste al seguente art. 55, al dottore commercialista competono onorari che devono essere preconcordati con il cliente, avuto riguardo alla durata, al complesso delle prestazioni inerenti detta assistenza, nonché alla natura e all'importanza della società.

2. I suddetti onorari non sono cumulabili con gli onorari gradualmente di cui all'art. 26, ma non potranno comunque essere mai inferiori a quelli determinabili ai sensi del medesimo articolo.

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. La prestazione professionale regolata in questo articolo va individuata nel complesso di attività di assistenza volte ad assicurare il rispetto degli adempimenti di natura prevalentemente formale da mettere in atto per la regolare vita dell'ente societario in quanto tale, con riferimento alla forma giuridica in cui l'ente è costituito e non all'attività economica che esso svolge, essendo la consulenza aziendale regolata dall'articolo 55 della Tariffa.

Si ritiene che tali adempimenti possano essere così esemplificati: l'invio di circolari esplicative, l'assistenza nella redazione di verbali di assemblea e del consiglio d'amministrazione, i depositi di tali verbali e dei bilanci, la segnalazione delle scadenze civilistiche e fiscali, etc..

Le specifiche prestazioni rese, singolarmente considerate, possono, in genere, essere rintracciate nella Tabella 1 di cui all'articolo 26 ed assumono rilievo ai fini dell'articolo in rassegna essendo, generalmente, caratterizzate dalla continuità e, spesso, dalla ripetitività.

Agli effetti della determinazione degli onorari viene sancita l'obbligatorietà del preconcordato di cui all'articolo 22. Per la loro quantificazione devono essere tenuti in debita considerazione il complesso delle prestazioni richieste dal cliente, la natura e l'importanza della società, nonché la durata, che, tenuto conto della ricorrenza degli adempimenti societari, non pare poter essere inferiore all'anno; ne consegue che sono applicabili le disposizioni di cui all'articolo 9, al commento del quale si rimanda.

Nel caso in cui gli onorari non siano stati preconcordati, si rendono eventualmente applicabili gli onorari, specifici o gradualmente, spettanti per ciascuna delle specifiche prestazioni effettuate, nonché le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione degli onorari di cui all'articolo 23.

2. Viene sancito un limite minimo inderogabile, salvo quanto precisato nel commento all'articolo 7. Tale minimo è individuato negli onorari gradualmente che sarebbero determinabili, ai sensi dell'articolo 26 (senza le limitazioni di cui al secondo comma dell'articolo 21), considerando disgiuntamente ciascuna specifica prestazione resa.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Nella pratica professionale i compensi per l'assistenza societaria continuativa e generica sono spesso preconcordati congiuntamente con quelli per la consulenza aziendale continuativa e generica di cui all'articolo 55.

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18. Salvo diverso accordo, non spettano le indennità di cui all'articolo 19 e la maggiorazione degli onorari di cui all'articolo 23. Non sono cumulabili gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 (per effetto di quanto disposto dal primo comma dell'articolo 22).

Sezione VIII – Componenti amichevoli

Articolo 43

Componenti amichevoli

1. Al dottore commercialista, per le prestazioni svolte ed in relazione al risultato raggiunto, per il concordato stragiudiziale, la cessione dei beni e in genere tutte le sistemazioni liberatorie del debitore, ferme restando le disposizioni di cui all'art. 3 della presente tariffa, sono dovuti i seguenti onorari:

a) un compenso fisso di € 7,75 per ciascun creditore;

b) con riferimento al passivo definitivamente accertato, un compenso così determinato:

- fino a € 258.228,45 dal 3% al 4%;
- per il di più fino a € 516.456,90 dal 2% al 3%;
- per il di più fino a € 2.582.284,50 dall'1,5% al 2%;
- per il di più fino a € 5.164.568,99 dall'1% all'1,5%;
- per il di più oltre € 5.164.568,99 dallo 0,5% all'1%.

2. Se provvede anche al realizzo delle attività, al dottore commercialista competono, altresì, gli onorari previsti all'art. 30, lettera a), della presente tariffa, applicando ad essi una riduzione del 50%.

3. Competono, altresì, gli onorari relativi ad altre diverse specifiche prestazioni eventualmente svolte.

4. Se il componimento amichevole è limitato ad ottenere una dilazione nei pagamenti, fermo restando il compenso fisso di cui alla lettera a) del comma 1, ai compensi di cui alla lettera b) del medesimo comma 1 è applicata una riduzione compresa tra il 40% e l'80%, avuto riguardo alle difficoltà incontrate ed alla durata della moratoria.

5. Gli onorari sin qui previsti nel presente articolo non sono cumulabili con gli onorari graduali di cui all'art. 26.

6. Se il componimento amichevole non riesce, al dottore commercialista, salvi in ogni caso gli onorari spettanti per le altre prestazioni svolte, competono il compenso fisso previsto alla lettera a) del comma 1 e gli onorari graduali di cui all'art. 26 della presente tariffa; in ogni caso l'ammontare complessivo di detti onorari non deve essere superiore alla metà degli onorari che sarebbero spettati se il componimento amichevole fosse pervenuto a buon fine.

7. Onorario minimo € 1.032,91.

PRONTUARIO PER UN CONTEGGIO RAPIDO					
Passivo accertato		Determinazione dell'onorario minimo			
fino a	258.228,45	3% sull'intero importo			
€					
da €	258.228,45	a €	516.456,90	€	7.746,85
				+2% sulla parte	€ 258.228,45
				eccedente	
da €	516.456,90	a €	2.582.284,50	+1,5% sulla parte	€ 516.456,90
				eccedente	
da €	2.582.284,50	a €	5.164.568,99	+1% sulla parte	€ 2.582.284,50
				eccedente	50
		oltre a €	5.164.568,99	+0,5% sulla parte	€ 5.164.568,99
				eccedente	99
Passivo accertato		Determinazione dell'onorario massimo			
fino a	258.228,45	4% sull'intero importo			
€					
da €	258.228,45	a €	516.456,90	€	10.329,14
				+3% sulla parte	€ 258.228,45
				eccedente	

da €	516.456,90	a €	2.582.284,50	€	18.075,99	+2% sulla parte eccedente	€	516.456,90
da €	2.582.284,50	a €	5.164.568,99	€	59.392,54	+1,5% sulla parte eccedente	€	2.582.284,50
		oltre a €	5.164.568,99	€	98.126,81	+1% sulla parte eccedente	€	5.164.568,99

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi.

1. Regola la determinazione degli onorari spettanti per le prestazioni svolte per i componimenti amichevoli con la massa dei creditori (attraverso il cosiddetto “concordato stragiudiziale”, con o senza cessione dei beni), finalizzati a conseguire la sistemazione liberatoria del debitore, con esclusione pertanto delle sistemazioni ottenute attraverso il ricorso a procedure concorsuali.

Gli onorari complessivamente spettanti si determinano attraverso la sommatoria di due componenti:

- un compenso fisso di € 7,75 per ogni creditore; tale importo costituisce l'onorario minimo. Per la determinazione dell'onorario massimo si ricorre alla disposizione dell'articolo 5, che prevede l'applicazione di una maggiorazione del 50%;
- un compenso variabile, determinato applicando le percentuali minime e massime indicate per ciascuno scaglione. L'elemento da prendere in particolare considerazione al fine della concreta quantificazione degli onorari spettanti è il “risultato raggiunto” tenuto conto del riferimento contenuto nella prima parte del comma.

2. Stante l'oggetto dell'incarico, indirizzato al regolamento dei rapporti con i creditori, gli onorari sono commisurati al passivo; l'eventuale realizzo di attività nell'espletamento della pratica (anche attraverso la cessione di beni o diritti ai creditori) è tariffabile ai sensi della disposizione di cui alla lettera a) del precedente articolo 30, con una riduzione fissa del 50%, in quanto la prestazione rientra nella più ampia prestazione prevista dall'articolo in rassegna.

3. Eventuali altre prestazioni sono tariffabili ai sensi dei rispettivi articoli in misura piena, in quanto non considerate accessorie alla prestazione principale.

4. Considera il caso in cui la prestazione sia limitata ad ottenere una dilazione nei pagamenti (cosiddetta “moratoria”) senza sistemazione liberatoria del debitore; poiché sono chiaramente minori, rispetto al concordato stragiudiziale, sia il vantaggio che deriva al cliente, sia la complessità delle prestazioni, agli onorari proporzionali di cui alla lettera b) del primo comma si applica una riduzione compresa tra il 40% e l'80%, da determinare tenendo conto delle difficoltà della pratica e del tempo occorso per la sua conclusione.

5. L'esclusione della cumulabilità degli onorari specifici previsti nel primo, secondo e quarto comma con gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 è dovuta alla differenziata articolazione dei parametri indicati nell'articolo, che consente, da sola, un'adeguata quantificazione dei compensi spettanti.

6. Qualora non riesca il componimento amichevole, oltre agli onorari spettanti per le altre eventuali prestazioni svolte, di cui al terzo comma, ed agli onorari fissi di cui alla lettera a) del primo comma, in sostituzione degli onorari di cui alla lettera b) del primo comma, competono gli onorari gradualmente previsti, per le specifiche prestazioni svolte, dall'articolo 26, applicati senza la limitazione di cui al secondo comma dell'articolo 21, in quanto direttamente richiamati dalla disposizione in esame. Tenuto conto che lo scopo della prestazione è il raggiungimento del componimento amichevole, gli onorari come sopra determinati non possono, comunque, essere superiori alla metà degli onorari che sarebbero spettati se il componimento amichevole fosse riuscito.

7. La collocazione al termine dell'articolo della quantificazione dell'onorario minimo conforta l'interpretazione generale secondo cui gli onorari minimi assoluti sono sempre applicabili, anche se l'incarico non sia giunto a compimento.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

E' da ritenere che l'articolo in rassegna regoli anche i componimenti amichevoli con un singolo creditore o con un gruppo di creditori, non essendo queste prestazioni specificatamente previste in altre norme tariffarie.

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Non sono cumulabili gli onorari graduali di cui all'articolo 26 per l'esplicita esclusione prevista dal quinto comma.

Articolo 44

Assistenza in procedure concorsuali

1. Per le prestazioni svolte per l'assistenza del debitore, che non rientrino in quelle previste dall'art. 43 e che siano effettuate nel periodo preconcorsuale oppure nel corso delle diverse procedure concorsuali, gli onorari spettanti al dottore commercialista sono determinati come segue:

a) nel caso in cui dette procedure si concludono con esito concordatario o comunque favorevole, competono gli onorari stabiliti dall'art. 43 applicando ad essi una riduzione compresa tra il 30% ed il 40% per il concordato preventivo ed una riduzione compresa tra il 40% ed il 50% per l'amministrazione controllata;

b) nel caso in cui dette procedure non vengano concluse con esito concordatario o comunque favorevole, competono gli onorari stabiliti dall'art. 43 applicando ad essi una riduzione compresa tra il 50% ed il 70%, inteso che tale quantificazione non può essere inferiore a quella ottenuta con l'applicazione degli onorari gradualmente di cui all'art. 26.

2. Per le prestazioni svolte per l'assistenza del debitore nella proposizione della procedura fallimentare competono gli onorari previsti dall'art. 43 applicando una riduzione compresa tra il 60% e l'80%; tale quantificazione non può mai essere inferiore a quella ottenuta con l'applicazione degli onorari gradualmente di cui all'art. 26.

3. Qualora il fallito venga assistito per la proposizione di concordato fallimentare con l'intervento di un garante, competono gli onorari di cui all'art. 43 applicando una riduzione compresa tra il 40% e il 50%; qualora il concordato fallimentare venga proposto con l'intervento di un assistente, competono gli onorari di cui all'art. 43 con una riduzione compresa tra il 30 ed il 40%.

4. Le prestazioni di cui ai commi 1, 2 e 3 sono da riguardarsi nel loro aspetto unitario e comprendono tutte le fasi della pratica, dall'esame e studio della situazione aziendale alla ammissione alla procedura.

5. Per esito concordatario o favorevole deve intendersi l'avvenuta omologa del concordato o l'approvazione da parte dei creditori della proposta di ammissione alla procedura di amministrazione controllata o del decreto che dispone la amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. Eventuali circostanze successive che dovessero comportare risoluzioni o revoche delle procedure sono ininfluenti per la determinazione degli onorari relativi all'incarico già favorevolmente concluso.

6. Il succedersi di diverse procedure concorsuali comporta l'applicazione degli onorari per ciascuna di esse. Per le procedure successive a quella originaria, già ammessa con esito favorevole, sono applicabili gli onorari di cui al presente articolo con l'applicazione di un'ulteriore riduzione compresa tra il 30% ed il 50%.

7. Gli onorari previsti nel presente articolo sono in ogni caso cumulabili con quelli di altre prestazioni specificamente previste dalla presente tariffa, ma non sono cumulabili con gli onorari gradualmente di cui all'art. 26.

8. Nel caso in cui l'assistenza del debitore abbia avuto per oggetto soltanto l'espletamento di singole fasi della pratica gli onorari si determinano in base all'art. 26 ovvero ad altri articoli della presente tariffa, che specificamente prevedano le prestazioni svolte.

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Regola la determinazione degli onorari spettanti per le prestazioni effettuate a favore del debitore non finalizzate ad una sistemazione liberatoria attraverso un componimento amichevole (che sono regolate dall'articolo 43), ma attraverso il ricorso ad una procedura concorsuale di concordato preventivo, di amministrazione controllata o di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Le prestazioni di assistenza al debitore possono essere rese sia nel periodo preconcorsuale per l'esame e lo studio della situazione aziendale, per la scelta della più idonea procedura cui

accedere e per la presentazione della domanda di ammissione alla medesima, sia in prosieguo per la cura dei rapporti con gli organi della procedura.

Gli onorari spettanti sono determinati con riferimento a quelli previsti dall'articolo 43 applicando, tenuto conto delle definizioni contenute nel successivo quinto comma, le seguenti riduzioni minime e massime sia agli onorari minimi sia agli onorari massimi colà previsti:

- in caso di omologa del concordato preventivo, una riduzione compresa tra il 30% e il 40%;
- in caso di approvazione da parte dei creditori della proposta di ammissione alla procedura di amministrazione controllata ovvero del decreto che dispone la amministrazione straordinaria, una riduzione compresa tra il 40% ed il 50%;
- in caso di mancata omologa del concordato o di mancata approvazione da parte dei creditori della proposta di amministrazione controllata o del decreto di amministrazione straordinaria, una riduzione compresa tra il 50% ed il 70%.

In quest'ultimo caso è inoltre previsto che, ferma restando comunque la riduzione massima del 70%, la riduzione da applicare agli onorari non può essere:

- superiore al 50%, allorché la determinazione degli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 per le specifiche prestazioni svolte (applicati senza la limitazione di cui al secondo comma dell'articolo 21) si commisuri in un importo superiore a quello che si otterrebbe applicando una riduzione superiore a quella minima;
- superiore a quella risultante dall'applicazione degli onorari gradualmente di cui all'articolo 26, allorché questa si commisuri in un importo compreso tra quello risultante dall'applicazione della riduzione massima del 70% e quello risultante dall'applicazione della riduzione minima del 50%.

Si perviene a questa conclusione per ragioni sistematiche e di confronto con la regolamentazione tariffaria nel caso di conclusione favorevole, ma anche per ragioni di analogia con la disposizione di cui all'articolo 43.

2. Regola la determinazione degli onorari spettanti per le prestazioni effettuate a favore del debitore non finalizzate ad una sistemazione liberatoria attraverso un componimento amichevole, ma attraverso il ricorso alla procedura fallimentare.

Le prestazioni di assistenza al debitore possono essere rese sia nel periodo preconcorsuale per l'esame e lo studio della situazione aziendale, per la scelta della più idonea procedura cui accedere e per la presentazione dell'istanza di fallimento ovvero per la predisposizione delle memorie contro istanze presentate da terzi, sia in prosieguo per la cura dei rapporti con gli organi della procedura.

Gli onorari spettanti sono determinati con riferimento a quelli previsti dall'articolo 43 applicando una riduzione compresa tra il 60% e l'80% sia agli onorari minimi sia agli onorari massimi colà previsti.

La precisazione che la quantificazione degli onorari determinati applicando la suddetta riduzione non può mai essere inferiore a quella ottenuta con l'applicazione degli onorari gradualmente di cui all'articolo 26, non può che essere interpretata secondo il tenore letterale, non esistendo, nella fattispecie, la alternativa ipotesi di esito favorevole e di esito sfavorevole. A sostegno di questa interpretazione è opportuno evidenziare come la formula utilizzata in questo caso differisca da quella utilizzata alla lettera b) del primo comma per l'inserimento del rafforzativo "mai".

3. Regola la determinazione degli onorari spettanti per le prestazioni effettuate a favore del dichiarato fallito per la proposizione della istanza di ammissione alla procedura di concordato fallimentare, seguita (per effetto di quanto disposto nel quarto comma) dal suo accoglimento.

Gli onorari spettanti sono determinati con riferimento a quelli previsti dall'articolo 43, applicando le seguenti riduzioni minime e massime sia agli onorari minimi sia agli onorari massimi colà previsti, differenziati in funzione delle seguenti differenti caratteristiche del concordato fallimentare:

- con l'intervento di un garante: una riduzione compresa tra il 40% ed il 50%;
- con l'intervento di un assuntore: una riduzione compresa tra il 30% ed il 40%.

Nel caso che la domanda proposta sia respinta, in assenza di specifiche disposizioni, si ritiene che, per effetto di quanto disposto dall'articolo 13 per gli incarichi non giunti a compimento, si rendano applicabili gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 per le specifiche prestazioni svolte (applicate senza la limitazione di cui all'articolo 21). In tal caso, peraltro, tenuto conto della disposizione di cui al secondo comma dell'articolo 3 (secondo cui, ai fini della determinazione

dei compensi, “si deve ... tener conto del risultato economico conseguito, nonché dei vantaggi anche non patrimoniali derivati al cliente”), ma anche, per analogia, della disposizione di cui al sesto comma dell'articolo 43, pare doverosa la determinazione di un limite massimo in misura pari alla metà degli onorari specifici spettanti in caso di esito favorevole.

4. Si definisce il contenuto delle prestazioni, che è già stato esplicitato nel commento ai commi precedenti.

5. Nella prima parte viene definito il significato di “esito concordatario o favorevole”, nel senso che tale esito si realizza:

- con l'emissione della sentenza di omologazione del concordato fallimentare (articolo 130 L.F.) o del concordato preventivo (articolo 181 L.F.);
- con l'approvazione da parte dei creditori della proposta di ammissione alla procedura di amministrazione controllata (articolo 189 L.F.);
- con l'emanazione del decreto di ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (articolo 1 della L. 3 aprile 1979, n. 95 e successive modificazioni).

Nella seconda parte si sancisce come gli onorari determinati secondo quanto previsto nei primi tre commi non possano essere oggetto di revisione nel caso in cui siano successivamente risolte o revocate procedure per le quali si siano verificati i fatti sopra descritti, che definiscono l'“esito favorevole”.

6. Viene precisato che, nel caso si succedano diverse procedure concorsuali, competono onorari specifici per ciascuna di esse: per la prima procedura ammessa essi devono essere determinati in misura piena; per le seguenti si deve applicare una riduzione (che, con riferimento agli onorari di cui all'articolo 43, sarà sempre “ulteriore”) compresa tra il 30% ed il 50%. Si ritiene che tale riduzione debba essere applicata anche nel caso che si rendano applicabili gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 per le specifiche prestazioni effettuate.

7. Eventuali altre prestazioni sono tariffabili in base ai rispettivi articoli tariffari in misura piena, in quanto non considerate accessorie alla prestazione principale.

L'esclusione della cumulabilità degli onorari specifici previsti nei commi precedenti con gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 è una conseguenza della significativa escursione tra gli onorari minimi e gli onorari massimi, che rende superflua una remunerazione integrativa in funzione delle singole prestazioni svolte per l'adempimento dell'incarico.

8. Nel caso che sia stata prestata assistenza al debitore soltanto in singole fasi, cioè la pratica non sia stata svolta nella sua interezza dalla fase iniziale dello studio alla fase conclusiva della presentazione della istanza di ammissione della procedura (a prescindere dall'esito favorevole o sfavorevole della stessa), si rendono applicabili gli onorari gradualmente previsti dall'articolo 26, o eventuali onorari specifici espressamente previsti dalla Tariffa per le specifiche prestazioni rese (per esempio, si potrebbe ipotizzare l'applicazione dell'articolo 53 per le prestazioni consistenti nello studio preliminare della situazione finanziaria aziendale).

Nel caso di applicazione degli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 i compensi si quantificano senza la limitazione di cui al secondo comma dell'articolo 21.

Peraltro si ritiene, per ragioni di interpretazione sistematica e analogica, che i compensi (comunque determinati) non possano essere superiori a quelli minimi che sarebbero stati applicabili nel caso che si fosse proceduto all'espletamento dell'intera pratica.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Non sono cumulabili gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 per l'esplicita esclusione contenuta nel settimo comma.

Sezione X – Consulenza contrattuale

Articolo 45

Consulenza contrattuale.

1. Per la consulenza ed assistenza nella trattazione e nella stipulazione di contratti, anche transattivi, e nella redazione di atti, di scritture private, di preliminari e per ogni altra prestazione in materia contrattuale relativa all'acquisto, alla vendita o alla permuta di aziende, di quote di partecipazione, di azioni, di patrimoni, di singoli beni, nonché al recesso ed esclusione di soci, al dottore commercialista, tenuto conto dell'attività prestata, spettano onorari determinati, con riferimento al valore della pratica, secondo i seguenti scaglioni:

fino a € 51.645,69 dal 2% al 5%;
per il di più fino a € 258.228,45 dall'1,25% al 3%;
per il di più fino a € 1.032.913,80 dallo 0,75% al 2%;
per il di più fino a € 2.582.284,50 dallo 0,4% all'1,25%;
per il di più oltre a € 2.582.284,50 dallo 0,2% allo 0,75%.

2. Per la consulenza ed assistenza nella trattazione e nella stipulazione degli altri contratti nominati nel titolo terzo del libro quarto del codice civile, gli onorari sono determinati, con riferimento al valore della pratica, secondo i seguenti scaglioni:

fino a € 25.822,84 dall'1% al 6%;
per il di più fino a € 129.114,22 dallo 0,75% al 4%;
per il di più fino a € 516.456,90 dallo 0,5% al 3%;
per il di più fino a € 2.582.284,50 dallo 0,25% all'1,25%;
per il di più oltre a € 2.582.284,50 dallo 0,15% all'1%.

3. Il valore della pratica è, in generale, costituito dall'ammontare dei corrispettivi pattuiti.

4. Per i contratti a prestazioni periodiche o continuative di durata ultra annuale, il valore della pratica è determinato in funzione dei corrispettivi previsti o stimati per il primo anno, aumentati fino al doppio.

5. Per i contratti di mutuo, compresi i finanziamenti ed i contributi a fondo perduto, il valore della pratica è costituito dal capitale mutuato o erogato.

6. Per i contratti innominati il valore della pratica è determinato con riferimento al contratto nominato analogicamente più simile.

7. Onorario minimo € 154,94.

PRONTUARIO PER UN CONTEGGIO RAPIDO

COMMA 1

	Valore della pratica			Determinazione dell'onorario minimo		
fino a	51.645,69			2% sull'intero importo		
€						
da €	51.645,69	a €	258.228,45	€	1.032,91	+1,25% sulla parte € 51.645,69 eccedente
da €	258.228,45	a €	1.032.913,80	€	3.615,20	+0,75% sulla parte € 258.228,45 eccedente
da €	1.032.913,80	a €	2.582.284,50	€	9.425,34	+0,4% sulla parte € 1.032.913,80 eccedente
	oltre	a €	2.582.284,50	€	15.622,82	+0,2% sulla parte € 2.582.284,50 eccedente
	Valore della pratica			Determinazione dell'onorario massimo		
fino a	51.645,69			5% sull'intero importo		
€						
da €	51.645,69	a €	258.228,45	€	2.582,28	+3% sulla parte € 51.645,69 eccedente
da €	258.228,45	a €	1.032.913,80	€	8.779,77	+2% sulla parte € 258.228,45 eccedente
da €	1.032.913,80	a €	2.582.284,50	€	24.273,47	+1,25% sulla parte € 1.032.913,80 eccedente
	oltre	a €	2.582.284,50	€	43.640,61	+0,75% sulla parte € 2.582.284,50 eccedente

COMMA 2

	Valore della pratica			Determinazione dell'onorario minimo		
fino a	25.822,84			1% sull'intero importo		
€						
da €	25.822,84	a €	129.114,22	€	258,23	+0,75% sulla parte € 25.822,84 eccedente
da €	129.114,22	a €	516.456,90	€	1.032,91	+0,5% sulla parte € 129.114,22 eccedente
da €	516.456,90	a €	2.582.284,50	€	2.969,63	+0,25% sulla parte € 516.456,90 eccedente
	oltre	a €	2.582.284,50	€	8.134,20	+0,15% sulla parte € 2.582.284,50 eccedente
	Valore della pratica			Determinazione dell'onorario massimo		
fino a	25.822,84			6% sull'intero importo		
€						
da €	25.822,84	a €	129.114,22	€	1.549,37	+4% sulla parte € 25.822,84 eccedente
da €	129.114,22	a €	516.456,90	€	5.681,03	+3% sulla parte € 129.114,22 eccedente
da €	516.456,90	a €	2.582.284,50	€	17.301,31	+1,25% sulla parte € 516.456,90 eccedente
	oltre	a €	2.582.284,50	€	43.124,15	+1% sulla parte € 2.582.284,50 eccedente

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Le prestazioni previste nel presente comma riguardano gli interventi professionali in materia di contratti attinenti a:

- a) la compravendita di singoli beni o patrimoni;

- b) la compravendita di aziende, di azioni, di quote di partecipazione;
- c) le sistemazioni fra soci (recesso ed esclusione di soci).

La consulenza è l'attività volta a fornire al cliente (che può essere il compratore o il venditore o il socio uscente o la società che procede alla liquidazione della quota del socio uscente) consigli e pareri tecnici e giuridici di indirizzo, al fine di pervenire alla concreta impostazione di un contratto ed eventualmente alla sua sostanziale conclusione. L'assistenza nei confronti del cliente, in sede di redazione di un contratto, attiene più propriamente ad un'attività di verifica dei requisiti di legalità e controllo formale di un documento che ha già raggiunto un grado di compiutezza sostanziale fra le parti. Nella pratica, può essere difficile tracciare una linea netta di distinzione fra la mera assistenza e la consulenza.

La consulenza e l'assistenza si possono esplicare sia in sede di trattazione e stipulazione di contratti, anche transattivi, sia in sede di redazione di atti, di scritture private e di preliminari, sia con riferimento ad ogni altra prestazione in materia di specifici contratti.

La semplice formulazione di pareri in generale in materia contrattuale rientra nella previsione dell'articolo 26, Tabella 1, parte II "prestazioni tecniche varie", lettera a) o b).

L'intervento del dottore commercialista regolato nel presente comma può consistere sia nella consulenza e assistenza, sia nella sola consulenza, o anche nella sola assistenza: in ogni caso può esplicarsi con diversi gradi di impegno. Può variare da un livello minimo di assistenza, quale il semplice controllo dell'atto formale tra le parti che hanno già raggiunto accordi sostanziali, ad un livello massimo di assistenza e consulenza, quale quello che comporta la partecipazione alle trattative (fino all'individuazione della possibile controparte), la scelta dell'impostazione del contratto e la sua formale stesura.

La prevista ampia divaricazione fra onorari minimi e massimi consente la determinazione dell'onorario in relazione all'entità dell'opera prestata, in concreto, dal dottore commercialista.

Gli onorari di cui al presente comma possono essere applicati insieme con quelli previsti per altre prestazioni eventualmente connesse con l'incarico principale, quali quelle previste dall'articolo 31 (con la riduzione compresa tra il 30% ed il 50%, come indicato al secondo comma del detto articolo), qualora fossero richieste perizie, valutazioni e stime di beni o di aziende.

2. Regola le prestazioni riguardanti gli altri contratti contenuti nel Titolo III del Libro quarto del codice civile²².

Valgono le considerazioni svolte nel commento al primo comma, in rapporto all'entità ed importanza delle prestazioni ed alla determinazione degli onorari. La maggiore divaricazione tra l'aliquota minima e massima di ciascuno scaglione comporta che nella determinazione concreta degli onorari spettanti si deve, peraltro, tener conto anche della complessità specifica di ciascun tipo di contratto, essendo la natura e le caratteristiche dei contratti di cui al presente comma estremamente varia.

3, 4, 5, 6, 7. I criteri per la definizione del valore della pratica sono sufficientemente illustrati nei singoli commi, con le seguenti precisazioni:

- nel contratto di cessione d'azienda, se sono trasferite anche passività relative all'azienda ceduta, il valore di riferimento per il calcolo degli onorari è dato dal corrispettivo pattuito (anche se superiore alla differenza tra attività e passività) maggiorato dell'ammontare delle passività trasferite, in quanto l'accollo delle passività può essere considerato come un mezzo di pagamento dell'universalità dei beni e diritti trasferiti (come nel caso di vendita di un immobile con accollo del mutuo): conforta questa interpretazione il tenore della lettera c) dell'articolo 31, che determina il valore della pratica nel valore delle attività ma anche delle passività, in quanto queste ultime, nel caso di valutazione di azienda, devono essere accertate e stimate in aggiunta alla stima delle poste attive;
- per i contratti di deposito e di comodato gratuiti, se la pratica non presenta particolari difficoltà, gli onorari possono essere stabiliti nell'onorario minimo assoluto di cui al settimo comma; in caso contrario, si possono adottare, per analogia, i criteri previsti per i contratti di locazione, determinando il valore (convenzionale) della pratica con

²² Si tratta dei seguenti contratti: riporto, estimatorio, somministrazione, locazione, appalto, trasporto, mandato, agenzia, mediazione, deposito, sequestro convenzionale, comodato, mutuo, conto corrente bancario, rendita perpetua, rendita vitalizia, assicurazione, gioco e scommessa, fidejussione, mandato di credito, anticresi, transazione. Le prestazioni relative al contratto di cessione dei beni ai creditori, previsto dal capo XXVI, articoli 1977 e seguenti del codice civile, sono regolate dall'articolo 30, comma terzo, della Tariffa.

l'applicazione del saggio legale di interesse al valore dei beni oggetto del contratto, mentre, nell'impossibilità di determinare il valore dei beni, si può assumere quale valore della pratica, a norma del secondo comma dell'articolo 4, il valore massimo del terzo scaglione di cui all'articolo 26;

- per il contratto di fidejussione bisogna distinguere tra il caso in cui si assiste chi presta la fidejussione e quello in cui si assiste colui nel cui interesse la fideiussione è prestata; nel primo caso (equiparabile a quello dell'assistenza a favore del mutuante nel contratto di mutuo) il valore di riferimento è costituito dall'importo garantito con fidejussione; nel secondo caso (equiparabile a quello dell'assistenza a favore dell'acquirente) il valore di riferimento è il corrispettivo pattuito (o, in mancanza, il corrispettivo normale di mercato) se la prestazione si limita all'assistenza contrattuale, mentre, se la prestazione è preceduta da uno studio delle possibili soluzioni finanziarie alternative, si possono applicare, cumulativamente, le disposizioni dell'articolo 53;
- per i contratti innominati (es. leasing, franchising, etc.), in applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 16, si fa riferimento al contratto più simile previsto dal codice civile: l'assimilazione della fattispecie al contratto nominato più simile consente di individuare le modalità di determinazione degli onorari ed i criteri di definizione del valore della pratica.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Si ricorda che gli onorari minimi, risultanti dall'articolo 45, possono essere derogati in forza della disposizione di cui al terzo comma dell'articolo 4.

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 (con la limitazione prevista al secondo comma dell'articolo 21).

Articolo 46

Disposizioni generali

1. È definita assistenza tributaria la predisposizione su richiesta e nell'interesse del cliente di atti e documenti aventi rilevanza tributaria sulla base dei dati e delle analitiche informazioni trasmesse dal cliente, che non richiedano particolare elaborazione.
2. È definito rappresentanza tributaria l'intervento personale quale mandatario del cliente presso gli uffici tributari, presso le commissioni tributarie, ed in qualunque altra sede in relazione a verifiche fiscali.
3. È definita consulenza tributaria la consulenza, in qualsiasi materia tributaria, di carattere generale o specifico, prestata in sede di analisi della legislazione, della giurisprudenza e delle interpretazioni dottrinarie e dell'amministrazione finanziaria di problemi specifici, in sede di assistenza tributaria ed in sede di scelta dei comportamenti e delle difese più opportuni in relazione alla imposizione fiscale, anche in sede contenziosa.
4. Per l'assistenza tributaria al dottore commercialista competono, in via cumulativa, onorari specifici e graduali, come precisati nell'art. 47.
5. Per la rappresentanza tributaria al dottore commercialista competono onorari graduali, come precisati nell'art. 48.
6. Per la consulenza tributaria al dottore commercialista, oltre agli onorari graduali di cui all'art. 26, competono onorari specifici, come precisati nell'art. 49.
7. Sia gli onorari per l'assistenza sia quelli per la rappresentanza tributaria sono cumulabili con gli onorari per la consulenza tributaria e con ogni altro onorario spettante per le altre eventuali diverse prestazioni.

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. L'assistenza tributaria è individuata nella "predisposizione ... di atti e documenti aventi rilevanza tributaria". Peraltro il testo non si limita a definire genericamente il contenuto della prestazione, ma contiene anche disposizioni esplicative specifiche.

La prima, che consiste nella precisazione che l'assistenza tributaria può essere resa solo "su richiesta e nell'interesse del cliente", può apparire superflua, in quanto è pacifico principio generale che lo svolgimento della pratica deve essere preceduto dal conferimento dell'incarico, ma, nel caso specifico, è da ritenere opportuna, perchè sottolinea che possono derivare in capo al cliente rilevanti conseguenze a seguito di iniziative del professionista non autorizzate.

La seconda, che consiste nella precisazione che la predisposizione degli atti e dei documenti deve avvenire "sulla base dei dati e delle analitiche informazioni trasmesse dal cliente, che non richiedano particolari elaborazioni", non deve essere intesa nel senso che non si versa nell'ambito dell'assistenza tributaria se i dati e le informazioni di base non sono trasmessi dal cliente o se la loro elaborazione è complessa, ma nel senso che, in tale evenienza, non si hanno solo prestazioni di assistenza tributaria ma anche prestazioni di consulenza tributaria; in altre parole, viene sancito che la predisposizione dei più semplici atti o documenti aventi rilevanza tributaria è tariffariamente regolata dal solo articolo 47, mentre la predisposizione di atti o documenti più complessi è congiuntamente regolata dagli articoli 47 e 49.

2. La rappresentanza tributaria è individuata negli interventi personali del professionista effettuati in contraddittorio con l'amministrazione erariale, presso gli uffici tributari o altrove (nel caso di verifiche) ovvero presso le commissioni tributarie, per la tutela degli interessi del cliente in materia tributaria.

Viene anche qui evidenziato come gli interventi devono essere effettuati su richiesta del cliente che, all'uopo, deve conferire mandato specifico o generale.

3. La consulenza tributaria è individuata nella messa a disposizione del cliente delle conoscenze in materia tributaria di carattere generale, frutto dello studio di base e del continuo aggiornamento che l'esercizio della professione impone al dottore commercialista, nonché delle conoscenze derivate dall'approfondimento di problematiche specifiche, attraverso l'analisi della

legislazione, della giurisprudenza e delle interpretazioni dottrinarie e dell'amministrazione finanziaria.

La consulenza tributaria può essere prestata in via congiunta con l'assistenza, in sede di predisposizione di atti e documenti con valenza tributaria, o con la rappresentanza, in sede di difesa contenziosa, ovvero in via disgiunta, in sede di scelta delle impostazioni strutturali, organizzative o amministrative più opportune in relazione al rispetto degli obblighi tributari.

4. Rinvia all'articolo 47 per la quantificazione analitica dei compensi spettanti per l'assistenza tributaria, precisando che competono cumulativamente onorari specifici e onorari graduali, ai quali non si applica la limitazione prevista al secondo comma dell'articolo 21.

5. Rinvia all'articolo 48 per la quantificazione analitica dei compensi spettanti per la rappresentanza tributaria, precisando che competono esclusivamente onorari graduali.

6. Rinvia all'articolo 49 per la quantificazione dei compensi spettanti per la consulenza tributaria, precisando che competono onorari specifici cumulabili con gli onorari graduali di cui all'articolo 26 (con la limitazione prevista al secondo comma dell'articolo 21) se la consulenza non è resa in concomitanza con prestazioni di assistenza e rappresentanza tributaria, per le quali sono previsti appositi onorari graduali.

7. Esplicita, e ribadisce, la cumulabilità degli onorari (specifici e graduali, regolati dall'articolo 47) che competono per l'assistenza tributaria e degli onorari (graduali, regolati dall'articolo 48) che competono per la rappresentanza tributaria con gli onorari che spettano per la consulenza tributaria. Il cumulo, peraltro, può essere effettuato soltanto quando siano effettivamente rese anche prestazioni di consulenza.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Contiene esclusivamente definizioni e norme di rinvio.

Circa le disposizioni contenute nella intera sezione XI, è da rilevare come tutta la regolamentazione tariffaria del contenzioso tributario fu oggetto di esame da parte della Commissione Nazionale per la Tariffa Professionale, che preparò un documento intitolato "Criteri di comportamento per i difensori in ordine al rimborso delle spese di giudizio a carico della parte soccombente (articolo 15 D.Lgs. 546/92)", pubblicato quale inserto nel numero di gennaio 1997 nel Giornale dei Dottori Commercialisti.

Poichè tale testo integra le considerazioni e precisazioni sugli articoli 46, 47, 48 e 49, un estratto di tale documento sarà riportato dopo il commento dell'ultimo articolo della Tariffa.

Articolo 47

Assistenza tributaria

1. Gli onorari specifici sono determinati in funzione della complessità dell'atto o documento predisposto come risulta dalla tabella 2 che fa parte integrante del presente regolamento.

2. Gli onorari graduali, da cumulare con i suddetti onorari specifici, sono determinati in funzione del valore della pratica come risulta dalla tabella 3 che fa parte integrante del presente regolamento.

3. Il valore della pratica è determinato:

a) per le dichiarazioni dei redditi propri: in base all'importo complessivo delle entrate lorde, dei ricavi e/o profitti che concorrono alla determinazione dei redditi o delle perdite dichiarate;

b) per le dichiarazioni dei redditi di terzi: in base all'importo complessivo delle ritenute operate;

c) per le dichiarazioni IVA: in base alla sommatoria dei valori imponibili, non imponibili ed esenti;

d) per le dichiarazioni di successione e le dichiarazioni INVIM: in base al valore dichiarato dei beni;

e) per i ricorsi, appelli, memorie alle commissioni tributarie: in base all'importo delle imposte, tasse, contributi, pene pecuniarie, soprattasse, multe, penali, interessi che sarebbero dovuti sulla base dell'atto impugnato o in contestazione oppure dei quali è richiesto il rimborso;

f) per le comunicazioni, denunce, esposti, istanze, memorie, risposte a questionari indirizzati ad uffici finanziari: in analogia con i criteri previsti per gli atti sopra elencati.

4. Per la concreta determinazione degli onorari gradualmente all'interno del minimo o del massimo si ha riguardo al concreto posizionamento all'interno degli scaglioni del valore della pratica ma anche, in particolar modo per i ricorsi, appelli e memorie alle commissioni tributarie, alla complessità e originalità di diritto o di merito della questione trattata.

TABELLA 2 (Art. 47, comma 1)

A) Dichiarazioni dei redditi propri e di terzi		
a) per la redazione di ciascun quadro analitico, per ciascun tipo di reddito o percipiente (assumendosi come redazione di un quadro la elencazione, anche nello stesso foglio, di quattro diverse fonti di reddito dello stesso tipo o di quattro diversi percipienti)	€	5,16
b) per ciascun documento o copia di documento allegato	€	1,55
c) per la redazione di tutti gli altri dati, notizie e quadri riepilogativi richiesti:		
c1) per la dichiarazione dei redditi delle persone fisiche	€	15,49
c2) per la dichiarazione dei redditi delle società di persone	€	30,99
c3) per la dichiarazione dei redditi delle persone giuridiche.	€	51,65
c4) per la dichiarazione dei sostituti di imposta:		
- comprendente redditi di lavoro dipendente	€	51,65
- non comprendente redditi di lavoro dipendente.	€	25,82
B) Dichiarazioni IVA (senza relativi elenchi)	€	77,47
C) Elenchi relativi alla dichiarazione IVA		
a) per la redazione di ciascun elenco	€	10,33
b) per ogni dieci righe compilate di ciascun elenco	€	5,16
D) Dichiarazioni di successione		
a) per ogni cespite dichiarato	€	25,82
b) per ogni passività dichiarata	€	10,33
E) Dichiarazioni INVIM.	€	103,29
F) Ricorsi, appelli e memorie alle commissioni tributarie di I e II grado	€	51,65
G) Ricorsi, appelli e memorie alla Commissione centrale	€	103,29
H) Esposti, istanze, memorie, risposte a questionari indirizzati ad uffici finanziari	€	25,82

TABELLA 3 (Art. 47, comma 2)

		Valore della pratica		
		fino a € 51.645,69	da oltre € 51.645,69 a € 516.456,90	oltre € 516.456,90
1) Dichiarazioni dei redditi propri e altrui, dichiarazioni IVA, dichiarazioni di successione, dichiarazioni INVIM	minimo	25,82	103,29	309,87
	massi	154,94	413,17	1.032,91

2) Ricorsi, appelli e memorie alle Commissioni Tributarie	mo			
	minimo	25,82	258,23	1.032,91
	massimo	258,23	2.065,83	5.164,57
3) Comunicazioni, denunce, esposti, istanze, memorie, risposte a questionari indirizzati ad uffici finanziari	minimo	25,82	103,29	258,23
	massimo	154,94	516,46	1.549,37

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Contiene il rinvio alla Tabella 2 per l'individuazione degli onorari specifici, che costituiscono la prima parte del totale dei compensi dovuti per la predisposizione degli atti e documenti aventi rilevanza tributaria.

Nella Tabella 2 gli atti sono raggruppati in otto categorie contraddistinte dalle lettere maiuscole da A) ad H); l'elencazione, anche se analitica, non deve considerarsi tassativa ma solo indicativa, anche perchè le repentine mutazioni della legislazione tributaria rendono impossibile una classificazione stabile. L'individuazione degli onorari specifici applicabili per quegli atti e documenti che non sono specificatamente indicati nella Tabella 2 deve essere effettuata per analogia con atti o documenti simili per complessità di contenuto. Così, ad esempio, alla predisposizione delle dichiarazioni ICI ed ICIAP sono applicabili gli onorari specifici previsti per la dichiarazione dei redditi delle persone fisiche, e ciò anche se il dichiarante è una società, in quanto il contenuto degli "altri dati, notizie e quadri riepilogativi" è in ogni caso modesto quale che sia il dichiarante. Per le istanze e depositi di documenti previsti dal nuovo contenzioso tributario sono applicabili gli onorari specifici previsti dalla lettera F) ovvero, se, come per lo più accade, hanno un modesto contenuto di elaborazione, sono applicabili gli onorari di cui alla lettera H), anche se i documenti ivi previsti dovrebbero essere indirizzati ad uffici finanziari anzichè a commissioni tributarie.

Appare opportuno sottolineare che, nella Tabella 2, il parametro preso in considerazione per la remunerazione delle prestazioni è il documento unitariamente inteso (sia su supporto cartaceo che magnetico) e non i contenuti dichiarativi agli effetti di eventuali diversi tributi; ciò in quanto il valore della pratica non è elemento di commisurazione dell'onorario specifico. Al riguardo, per esempio, si può concludere che gli onorari specifici previsti dal presente comma per la predisposizione della dichiarazione dei redditi sono applicabili una volta sola pur se con essa si determinano anche l'imposta patrimoniale ed i contributi sanitari e previdenziali.

Gli importi previsti dalla Tabella 2 rappresentano gli onorari specifici minimi; gli onorari specifici massimi, a norma dell'articolo 5, sono determinati aumentando del 50% i minimi; in assenza di specifici riferimenti, per la concreta collocazione tra il minimo ed il massimo sono applicabili le disposizioni di cui all'articolo 3, al cui commento si rimanda.

2. Insieme con i successivi terzo e quarto, il presente comma regola, attraverso il rinvio alla Tabella 3, le modalità di determinazione degli onorari gradualmente, che costituiscono la seconda parte del totale dei compensi dovuti per la predisposizione degli atti o documenti aventi rilevanza tributaria. Essi sono analiticamente indicati nella detta Tabella, raggruppati in tre categorie contraddistinte da numeri arabi ordinati da 1) a 3). Il confronto degli atti e documenti indicati nella Tabella 2 con quelli indicati nella Tabella 3 consente di riscontrare:

- a) la sostanziale corrispondenza tra quelli di cui alle lettere da A) ad E) della Tabella 2 con quelli di cui al numero 1) della Tabella 3; le differenze formali, infatti, sono totalmente irrilevanti, essendo costituite dalla difforme definizione delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta (nella prima, definite "di redditi di terzi" e, nella seconda, "di redditi altrui") e dalla logica esclusione, nella seconda, dei documenti di cui alla lettera C) della prima (in quanto gli "elenchi relativi alla dichiarazione I.V.A." fanno parte delle dichiarazioni intese quale contenuto dichiarativo e non quale documento materiale);
- b) la puntuale corrispondenza tra quelli di cui alle lettere F) e G) della Tabella 2 con quelli di cui al numero 2) della Tabella 3;

- c) l'inserimento tra gli atti e documenti di cui al numero 3) della Tabella 3 di "comunicazioni" e "denunce" che non sono comprese negli atti e documenti di cui alla lettera H) della Tabella 2.

Tale confronto consente di concludere che, salvo per il caso di "comunicazioni, denunce ... a uffici finanziari" (per cui si applicano esclusivamente gli onorari gradual), per tutte le altre prestazioni di assistenza tributaria gli onorari gradual del presente comma devono essere applicati congiuntamente agli onorari specifici di cui al primo comma dell'articolo in rassegna.

Occorre peraltro evidenziare come gli onorari gradual spettanti (a differenza di quelli specifici) debbano essere applicati più volte nel caso che, anche se con un unico atto o documento materiale, si dichiarino tributi determinati attraverso il ricorso a differenti parametri di commisurazione; ciò, in quanto, per le dichiarazioni fiscali, nel successivo terzo comma, il valore della pratica è individuato in elementi concorrenti alla formazione dei differenti imponibili (che comportano diverse prestazioni di assistenza); questo principio generale, oggi, pare trovare applicazione soltanto per le dichiarazioni modelli 740, 750 e 760 in cui vengono determinati, con un unico documento, sia i tributi dovuti sul reddito sia quelli sul patrimonio. Circa l'individuazione degli atti o documenti per la cui predisposizione gli onorari gradual si applicano congiuntamente con gli onorari specifici, si rimanda alle considerazioni svolte nel commento del primo comma.

In merito alle comunicazioni e denunce, per cui si applicano esclusivamente gli onorari gradual, si ritiene che possano essere individuate in tutti quei documenti che devono essere presentati agli uffici finanziari per segnalare intervenute variazioni riguardanti il contribuente, senza riferimenti a specifici concreti rapporti tributari, quali le variazioni di indirizzo, l'inizio dell'attività, etc.. Non essendo determinato, nella fattispecie, il valore della pratica, ai sensi di quanto previsto al secondo comma dell'articolo 4, si dovrebbe assumere "a riferimento il valore massimo del terzo scaglione di cui all'articolo 26", che, attualmente, è fissato in € 154.937,07, con conseguente determinazione del compenso per la predisposizione di ciascun atto in € 103,29, in quanto non è ipotizzabile l'applicazione di un compenso superiore a quello minimo in considerazione del modesto contenuto professionale della prestazione. Peraltro, poichè, per questo tipo di prestazione, pare sussistere nella quasi generalità dei casi una manifesta sproporzione tra le prestazioni svolte e gli onorari stabiliti con riferimento al valore della pratica, pare doveroso ricorrere alla facoltà prevista dal terzo comma dell'articolo 4 e, conseguentemente, determinare il compenso spettante in misura inferiore al suddetto minimo di € 103,29 (ma non inferiore al minimo di € 25,82 previsto per un valore della pratica fino a € 51.645,69), essendo senza dubbio scontato il parere favorevole del Consiglio dell'Ordine.

3. Regola in modo analitico i parametri di riferimento per la determinazione del valore della pratica (su cui commisurare gli onorari gradual dovuti) stabilendo che:

- a) per le dichiarazioni dei redditi propri (modelli 730-740-750-760) il valore della pratica è determinato "in base all'importo complessivo delle entrate lorde, dei ricavi e/o dei profitti che concorrono alla determinazione dei redditi o delle perdite dichiarate";
- b) per le dichiarazioni dei redditi di terzi (modelli 770) il valore della pratica è determinato "in base all'importo complessivo delle ritenute operate";
- c) per le dichiarazioni I.V.A. il valore della pratica è determinato "in base alla sommatoria dei valori imponibili, non imponibili ed esenti"; non andranno perciò considerate quelle operazioni che, pur rientrando nella sfera I.V.A., non formano oggetto di dichiarazione (settori dello spettacolo, editoria, etc.);
- d) per le dichiarazioni di successione e per le dichiarazioni INVIM il valore della pratica è determinato "in base al valore dichiarato dei beni";
- e) per i ricorsi, appelli e memorie alle commissioni tributarie il valore della pratica è determinato dalla sommatoria di tutte le somme dovute (imposte, tasse, contributi, pene pecuniarie ed interessi) sulla base dell'atto impugnato, oppure delle quali è richiesto il rimborso;
- f) per le comunicazioni, denunce, esposti, istanze, memorie, risposte a questionari indirizzati ad uffici finanziari, il valore della pratica è determinato in analogia con i criteri previsti per gli atti sopra elencati; la norma va letta nel senso che, ove tali prestazioni siano rese in seguito a richieste degli uffici finanziari in sede di controllo di uno degli atti elencati alle lettere da a) ad e) (dichiarazione dei redditi propri, di terzi, I.V.A., successioni e INVIM, ricorsi e appelli etc.), per l'individuazione del valore della pratica si debba seguire il criterio previsto per la prestazione originaria.

Tenuto conto di quanto illustrato nel commento al secondo comma, il riferimento a “comunicazioni” e “denunce” contenuto nel testo non può che concernere documenti che, con anomala terminologia, siano riferibili a specifici rapporti tributari e non a documenti finalizzati alla semplice segnalazione di intervenute variazioni nei dati fiscalmente rilevanti del contribuente, poichè, in questi ultimi (e normali) casi non possono trovare applicazione criteri che facciano riferimento a parametri costituiti da valori imponibili.

Occorre, infine, precisare che non è regolata la modalità di determinazione del valore della pratica per l'imposta sul patrimonio netto delle imprese (che non era ancora stata istituita nel momento di stesura della Tariffa); attraverso l'applicazione del criterio di interpretazione analogico non può dubitarsi che il valore da prendere in considerazione sia quello del patrimonio netto imponibile.

4. Contiene l'enunciazione dei due principali criteri da seguire per la quantificazione degli onorari gradualmente tra il minimo ed il massimo; essi sono costituiti dal concreto posizionamento del valore della pratica all'interno dello scaglione e dalla complessità e originalità di diritto o di merito della questione trattata; in altre parole, un criterio proporzionalistico corretto dalla considerazione della difficoltà della pratica. La difficoltà della pratica (insieme con il risultato economico conseguito in caso di esito favorevole della controversia) assurge a criterio principale nel caso di ricorsi, appelli e memorie alle commissioni tributarie.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Si ricorda che gli onorari minimi, risultanti dalle Tabelle 2 e 3, possono essere derogati in forza della disposizione di cui al terzo comma dell'articolo 4.

Circa le modalità applicative dei compensi spettanti per l'assistenza tributaria nella predisposizione di ricorsi, appelli e memorie per la difesa tecnica nei procedimenti dinanzi alle commissioni tributarie, a completamento delle considerazioni sopra svolte, si rimanda alle considerazioni contenute nel documento riportato dopo il commento dell'ultimo articolo della Tariffa in esame, quale descritto nel commento generale dell'articolo 46.

E' da osservare come nè l'articolo in rassegna nè altri articoli della Tariffa contengano la regolamentazione tariffaria di talune prestazioni connesse all'assistenza tributaria (quali il pagamento dei tributi per conto del cliente), in quanto estranee all'oggetto della professione. Per tali adempimenti i compensi devono essere determinati con la sola eventuale applicazione delle indennità di cui al numero 2) della lettera a) dell'articolo 19, ovvero secondo i criteri previsti dal libro IV del codice civile.

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Non sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 per effetto di quanto disposto dall'articolo 25.

Articolo 48

Rappresentanza tributaria

1. Gli onorari gradualmente sono determinati in funzione del tempo impiegato e del valore della pratica come risulta dalla tabella 4 che fa parte integrante del presente regolamento. I suddetti onorari sono stabiliti per ora o frazione di ora; gli onorari per i tempi di trasferimento, occorrenti per l'intervento, sono determinati applicando il compenso minimo per non più di quattro ore.

2. Il valore della pratica è determinato in base all'importo delle imposte, tasse, contributi, pene pecuniarie, soprattasse, multe, penali, interessi che sarebbero dovuti o dei quali è richiesto il rimborso. In mancanza il valore della pratica è determinato in relazione all'importo delle imposte che potrebbero essere accertate.

TABELLA 4 (Art. 48)

Valore della pratica

		fino a € 10.329,14	da € 10.329,14 a € 51.645,69	da € 51.645,69 a € 516.456,90	oltre € 516.456,90
Interventi:					
a) presso uffici finanziari	Minimo	20,66	25,82	41,32	77,47
	Massimo	25,82	41,32	77,47	129,11
b) in occasione di verifiche fiscali	Minimo	25,82	36,15	51,65	77,47
	Massimo	36,15	51,65	77,47	129,11
c) presso le Commissioni Tributarie	Minimo	77,47	103,29	154,94	258,23
	Massimo	103,29	154,94	258,23	774,69

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. La determinazione degli onorari gradualmente per la rappresentanza tributaria è effettuata sulla scorta del tempo impiegato, applicando gli importi previsti dalla richiamata Tabella 4 per ogni ora o frazione di ora di contraddittorio con gli uffici tributari, le commissioni tributarie o gli organi di polizia tributaria; i tempi di trasferimento sono presi in considerazione per non più di quattro ore, ma ad essi si applicano i compensi orari minimi.

2. Stabilisce il parametro per la determinazione del valore della pratica mutuandolo, anche se non per richiamo, dalla lettera e) dell'articolo 47 ed individuandolo nelle somme che, in assenza di interventi difensivi, sarebbero state complessivamente dovute a seguito dell'azione accertatrice dell'amministrazione finanziaria. Non esistono problemi per la quantificazione del valore della pratica relativamente agli interventi presso le commissioni tributarie per la discussione dei ricorsi, ovvero presso gli uffici finanziari, sia per la definizione con adesione (cosiddetto "concordato") di accertamenti notificati o da notificare sia per la definizione di controversie in atto attraverso l'istituto della "conciliazione giudiziale". In assenza di documenti in cui siano formalizzate le possibili pretese degli uffici, più difficile è la quantificazione del valore della pratica relativamente ad interventi presso gli uffici finanziari o in occasione di verifiche tributarie non solo sino a quando l'attività di controllo non si è ancora tradotta nella verbalizzazione di rilievi, ma anche dopo, perché la mancata verbalizzazione può essere proprio il risultato ottenuto attraverso l'intervento professionale. Per questi casi, la seconda parte del comma sancisce come il valore della pratica debba essere determinato con riferimento all'importo delle somme che avrebbero potuto essere oggetto di accertamento. Al riguardo, tenuto conto dell'opinabilità del parametro, appare consigliabile procrastinare l'emissione della parcella in attesa dell'eventuale manifestarsi della richiesta tributaria.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Si ricorda che gli onorari minimi, risultanti dalla tabella 4, possono essere derogati in forza della disposizione di cui all'articolo 4.

Circa le modalità applicative dei compensi spettanti per la rappresentanza tributaria in sede di difesa tecnica nei procedimenti dinanzi alle commissioni tributarie, a completamento delle considerazioni sopra svolte, si rimanda alle considerazioni contenute nel documento riportato dopo il commento dell'ultimo articolo della Tariffa in esame, quale descritto nel commento generale dell'articolo 46.

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Non sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 per effetto di quanto disposto dall'articolo 25.

Articolo 49

Consulenza tributaria

1. Al dottore commercialista per la consulenza tributaria, oltre agli onorari indicati ai precedenti articoli per le eventuali prestazioni di assistenza e rappresentanza tributaria, competono onorari determinati tra l'1% ed il 5% del valore della pratica secondo i principi

indicati alla lettera e) del comma 3 dell'articolo 47 avendo riguardo sia all'importanza e complessità della questione esaminata, sia ancora a tutti i possibili riflessi connessi ed ai criteri di cui all'articolo 3.

2. Nella determinazione dell'onorario, particolare considerazione deve essere posta alla risoluzione di questioni di diritto, specie quando esse si concludano con esito favorevole per il cliente.

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Regola la determinazione degli onorari spettanti per le prestazioni individuate nel terzo comma dell'articolo 46, al cui commento si rimanda. Dalla lettura emerge chiaramente che la consulenza tributaria può essere fine a se stessa, cioè non resa in concomitanza con prestazioni di assistenza e rappresentanza tributaria, anche se, generalmente, è propedeutica alle stesse, come conferma la ribadita espressa cumulabilità con gli onorari specifici e graduali previsti dall'articolo 47 e con quelli gradualmente previsti dall'articolo 48.

E' da precisare, peraltro, che non sempre si deve ritenere che sia resa una prestazione di consulenza quando è resa una prestazione di assistenza o rappresentanza tributaria. In particolare, gli onorari per la consulenza non possono essere applicati in occasione di prestazioni di assistenza che si limitino alla predisposizione di documenti di "routine" (redatti senza che vi sia stata una specifica attività di valutazione delle implicazioni fiscali per il cliente), o di rappresentanza che si limitino ad interventi di sola presenza. Così, ad esempio, gli onorari per la consulenza non sono applicabili per la predisposizione di dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche con soli redditi di lavoro dipendente o di fabbricati, ovvero di ricorsi "standard". Viceversa, sono applicabili, per esempio, in occasione della predisposizione di istanze in cui la materiale compilazione di un documento standardizzato è preceduta dall'analisi dei costi e dei benefici per il singolo cliente, quali sono state le istanze per la chiusura delle liti fiscali pendenti o per il cosiddetto "concordato di massa".

E' da evidenziare come gli onorari per la consulenza possano, in ogni caso, essere addebitati una sola volta quando più prestazioni di assistenza e/o rappresentanza (che possono seguire anche in tempi di molto successivi) siano riconducibili al medesimo evento. In tali casi è opportuno procedere, nel corso dello svolgimento della pratica, al solo addebito degli onorari di cui agli articoli 47 e 48, con riserva, una volta conclusa la pratica, valutato l'esito della stessa, di procedere alla parcellazione degli onorari per la consulenza.

Il valore della pratica è sempre, e solo, quello individuato dalla lettera e) del terzo comma dell'articolo 47. Il suddetto rinvio non pone dubbi interpretativi quando la consulenza è resa congiuntamente a prestazioni di assistenza o rappresentanza in sede contenziosa. Più problematica è l'individuazione del valore della pratica quando la consulenza tributaria è resa disgiuntamente da prestazioni di assistenza e/o rappresentanza ovvero quando è resa congiuntamente a prestazioni di assistenza in sede di predisposizione di dichiarazioni fiscali o di documenti di cui al n. 3 della Tabella 3. Si ritiene che:

- in caso di prestazioni di sola consulenza (diretta, per esempio, a individuare il carico tributario di una specifica operazione o all'analisi dei differenti oneri derivanti da scelte alternative), si debba fare riferimento alle sole imposte che sono, o sarebbero, dovute nel caso esaminato, con la precisazione che, se si tratta di imposte o tasse ricorrenti, pare ragionevole riferirsi a quelle stimate dovute per un anno;
- in caso di consulenza resa congiuntamente a prestazioni di assistenza per la predisposizione di dichiarazioni fiscali, si debba fare riferimento alle sole imposte risultanti dovute nelle dichiarazioni medesime; in assenza di imposte dovute, si possono esclusivamente applicare (se applicabili ai sensi di quanto precisato nel commento al settimo comma dell'articolo 46) gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26;
- in caso di consulenza resa congiuntamente a prestazioni di assistenza in sede di predisposizione di comunicazioni, denunce, esposti, istanze, memorie, risposte a questionari, si debba fare riferimento, dove possibile, alle imposte dovute risultanti dai documenti predisposti; in assenza di imposte dovute, si possono esclusivamente applicare (se applicabili ai sensi di quanto precisato nel commento dell'ultimo comma dell'articolo 46) gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26.

La prevista ampia divaricazione tra la percentuale minima e quella massima da applicare al valore della pratica consente la concreta quantificazione degli onorari in misura sufficientemente differenziata per tenere conto della "importanza e complessità della questione

esaminata”, di “tutti i possibili riflessi connessi” (individuabili nella convenienza economica delle legittime linee di comportamento fiscale suggerite) e dei “criteri di cui all’articolo 3” (tra i quali è da ritenere di particolare rilevanza il valore della pratica, poiché non è prevista la sua suddivisione in scaglioni).

2. Costituisce una integrazione dei principi esposti al comma precedente imponendo di considerare espressamente, nella determinazione degli onorari, la “risoluzione di questioni di diritto, specie quando esse si concludano con esito favorevole per il cliente”. Si ritiene che tale esplicitazione separata sia finalizzata ad evidenziare l'elemento che è da prendere in considerazione in via pressoché esclusiva nel caso di consulenza prestata in sede di difesa contenziosa innanzi le commissioni tributarie che rappresenta il caso tipico in cui “l'esito favorevole” può essere indubitabilmente dimostrato. La recente introduzione, nella regolamentazione del contenzioso, dell'istituto della condanna al rimborso delle spese della parte soccombente rafforza questa conclusione.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Circa le modalità applicative dei compensi spettanti per la consulenza tributaria in sede di difesa contenziosa, si rimanda alle considerazioni contenute nel documento riportato dopo il commento dell'ultimo articolo della Tariffa in esame, quale descritto nel commento generale dell'articolo 46.

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26, con la limitazione prevista al secondo comma dell'articolo 21 nel solo caso in cui la consulenza sia prestata separatamente dall'assistenza e/o rappresentanza.

Articolo 50

Sistemazioni tra eredi

1. *Per le prestazioni inerenti alla esecuzione di disposizioni testamentarie, all'accertamento dell'asse ereditario, ai progetti di divisione e di assegnazione di beni, alla lottizzazione dell'asse ereditario, all'assegnazione di beni, alla determinazione e sistemazione di diritti di usufrutto con o senza affrancazione, alla sistemazione di questioni tra eredi o presunti tali, spettano onorari determinati, a seconda dell'attività prestata, tenuto conto anche del numero degli eredi, dei legatari e degli usufruttuari, in misura compresa tra lo 0,50% ed il 3% del totale della massa attiva ereditaria. Onorario minimo € 1.032,91.*
2. *Per le prestazioni relative alla denuncia di successione e liquidazione della relativa imposta si applicano gli onorari di cui alla sezione XI della presente tariffa.*
3. *Sono altresì cumulabili gli onorari previsti agli articoli 27, 28 e 30 della presente tariffa per le prestazioni eventualmente svolte, quali in detti articoli singolarmente previste.*
4. *Allorquando il dottore commercialista assiste un coerede, un legatario od un usufruttuario, gli onorari sono determinati con i criteri sopra esposti in relazione all'ammontare della quota di spettanza del cliente.*
5. *Gli onorari specifici previsti dal presente articolo non sono cumulabili con gli onorari gradualmente di cui all'art. 26.*

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Le prestazioni qui previste riguardano attività svolte a seguito dell'apertura di una successione. L'opera del dottore commercialista, di carattere specificatamente tecnico-contrattuale e giuridico, può essere più o meno intensa a seconda dei casi. La collocazione degli onorari nell'ampia forbice fra il minimo ed il massimo (dallo 0,50% al 3% del totale della massa attiva ereditaria) è determinata in funzione:

- a) delle specifiche attività prestate effettivamente, e
- b) del numero degli eredi, dei legatari e degli usufruttuari.

Occorre peraltro anche tenere conto dei criteri generali per la determinazione dei compensi precisati nell'articolo 3 e, in particolare, del valore della pratica.

E' da evidenziare come il valore della pratica sia costituito dalla massa attiva ereditaria e non dal netto patrimoniale e l'onorario minimo assoluto sia fissato in € 1.032,91.

2. Per la stesura della denuncia di successione e per la liquidazione dell'imposta si rinvia alla Sezione XI della Tariffa (assistenza, rappresentanza e consulenza tributaria). Queste prestazioni sono quindi parcellate autonomamente.

3. Viene espressamente consentito il cumulo con gli onorari previsti dagli articoli 27 (amministrazione di aziende), 28 (amministrazione di patrimoni e di beni) e 30 (liquidazione di aziende).

4. Nel caso in cui il dottore commercialista assista un solo erede, un legatario od un usufruttuario, gli onorari si determinano con riferimento alla quota di spettanza. Se si assistono due o più coeredi, legatari o usufruttuari, gli onorari si determinano in rapporto alla quota di ciascuno di essi senza la riduzione di cui all'articolo 12.

5. L'esclusione della cumulabilità con gli onorari gradualmente di cui all'articolo 26 è una logica conseguenza dell'ampia escursione tra gli onorari minimi e gli onorari massimi, che rende superflua una remunerazione integrativa in funzione delle singole prestazioni svolte per l'adempimento dell'incarico.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Appare ragionevole affermare che gli onorari minimi, per analogia con quanto previsto per i compensi regolati dall'articolo 45, possano essere derogati in forza della disposizione di cui al terzo comma dell'articolo 4.

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Non sono cumulabili gli onorari graduali di cui all'articolo 26 per effetto dell'esplicita esclusione prevista al quinto comma.

Articolo 51

Sistemazioni patrimoniali

1. Gli onorari relativi alle sistemazioni patrimoniali, alle divisioni ed assegnazioni di patrimoni e di beni, alla compilazione dei relativi progetti e piani di liquidazione, sono commisurati all'ammontare complessivo delle attività accertate con applicazione delle percentuali e dei criteri previsti nell'art. 50, ovvero delle passività se superiori.

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Le prestazioni elencate nell'articolo in rassegna - l'elencazione è esemplificativa e non tassativa - sono simili a quelle previste dal precedente articolo 50; le due ipotesi differiscono fra loro principalmente per essere la prima relativa a situazioni originate da una successione ereditaria e la seconda, invece, relativa a situazioni originate dalla volontà del cliente.

Circa i criteri per la concreta determinazione degli onorari si rinvia a quanto precisato nel commento al primo comma dell'articolo 50, esplicitamente richiamato. Ne consegue che l'onorario minimo assoluto è di € 1.032,91.

Occorre evidenziare come il valore sul quale commisurare l'onorario sia dato dalla somma delle attività o - se superiore - dal totale delle passività, con conseguente implicito riconoscimento che il valore della pratica non è costituito dal netto patrimoniale.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Appare ragionevole affermare che gli onorari minimi, per analogia con quanto previsto per i compensi regolati dall'articolo 45, possano essere derogati in forza della disposizione di cui al terzo comma dell'articolo 4.

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione degli onorari di cui all'articolo 23. Non sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 per effetto del rinvio indiretto all'articolo 50.

Articolo 52

Sistemazioni tra familiari

1. Per le sistemazioni di interessi tra familiari, allorché non soccorra l'applicazione, anche analogica, di altra specifica voce della presente tariffa, gli onorari sono determinati secondo quanto previsto dall'art. 51.

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Il rinvio al precedente articolo 51 comporta l'applicazione delle percentuali e dei criteri previsti dall'articolo 50 per tutte quelle prestazioni finalizzate alla regolamentazione attuale e prospettica dei diritti dei singoli familiari in relazione al patrimonio complessivo della famiglia, che non siano specificamente previste da altre norme tariffarie. Ne consegue che l'onorario minimo assoluto è di € 1.032,91.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Appare ragionevole affermare che gli onorari minimi, per analogia con quanto previsto per i compensi regolati dall'articolo 45, possano essere derogati in forza della disposizione di cui al terzo comma dell'articolo 4.

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione degli onorari di cui all'articolo 23. Non sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 per effetto del rinvio indiretto all'articolo 50.

Articolo 53

Consulenza economico – finanziaria

1. Al dottore commercialista, spettano onorari determinati tra lo 0,50% ed il 2% del valore dei capitali oggetto delle prestazioni tenendo conto del tempo impiegato e delle specifiche prestazioni relative alla struttura finanziaria delle aziende, quali per esempio:

- a) studi relativi al rapporto tra il capitale proprio e di terzi;
- b) studi relativi alla scelta delle diverse forme tecniche di finanziamento: mutui, prestiti obbligazionari, debiti bancari, leasing, factoring, etc.;
- c) studi e adempimenti per la collocazione di titoli sul mercato;
- d) ogni altra prestazione di carattere economico-finanziario.

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Riguarda un'ampia gamma di prestazioni per la consulenza economico-finanziaria che si esplica nell'esecuzione di studi utilizzabili dal cliente per la diagnosi della struttura e della situazione finanziaria dell'azienda o per scegliere tra le diverse forme tecniche di finanziamento. Le prestazioni previste alle lettere a) e b) si realizzano con lo studio dei problemi finanziari sottoposti dal cliente, le cui conclusioni devono risultare da una relazione scritta.

Le prestazioni della lettera c) riguardano gli studi di fattibilità per la collocazione dei titoli sul mercato.

La lettera d) allarga l'applicazione dell'articolo ad ogni altra prestazione di carattere economico-finanziario non compresa in quelle previste dalle lettere a), b) e c).

Non si applica l'articolo in rassegna, ma il secondo e quinto comma dell'articolo 45, alla consulenza ed assistenza prestata per la stipulazione di contratti di mutuo e delle altre forme di finanziamento.

Il valore della pratica è costituito dai capitali oggetto delle prestazioni di consulenza. Per la concreta determinazione degli onorari si deve tener conto anche del tempo impiegato.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 (con la limitazione prevista al secondo comma dell'articolo 21).

Articolo 54

Consulenze aziendali particolari

1. Per le diagnosi aziendali (analisi di bilanci; indici e flussi; analisi del profilo strategico; diagnosi organizzative); per le diagnosi sulla corretta osservanza delle disposizioni legislative anche in materia tributaria; per gli impianti di sistemi direzionali (calcolo dei costi di prodotto; calcoli di convenienza di breve termine; analisi della redditività dei prodotti; scelta del tipo: acquistare o produrre, etc.; razionalizzazione di metodi o procedure organizzative; assistenza nelle scelte relative alla configurazione di nuovi sistemi di elaborazione elettronica); per gli impianti per la programmazione ed il controllo economico-finanziario delle aziende (bilanci di previsione economici, finanziari e degli investimenti); per la valutazione della convenienza economico-finanziaria ad effettuare investimenti; per l'assistenza ed ogni altra prestazione in materia di lavoro e per ogni altra consulenza particolare al dottore commercialista competono onorari determinati tra lo 0,50% ed il 2% del valore della pratica stabilito a norma dell'articolo 4 con opportuno riguardo alla natura ed alla importanza dell'azienda, nonché ai criteri indicati all'art. 3 della presente tariffa.

2. Sono cumulabili gli onorari per le prestazioni accessorie eventualmente occorse per l'espletamento della pratica.

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Contiene un elenco dettagliato di prestazioni molto varie e differenti, che rendono estremamente complessa l'individuazione di un unico criterio da seguire per la determinazione dei compensi.

Il criterio adottato, di applicare percentuali largamente differenziate su un valore della pratica per cui sono indicati parametri (natura e importanza dell'azienda) di non agevole quantificazione numerica, non sempre consente la determinazione di compensi appropriati. Si ricorda che, quando il valore della pratica non è determinabile, si rende applicabile il disposto del secondo comma dell'articolo 4 che determina in € 154.937,07 il valore di riferimento. Appare, in ogni caso, opportuno preconcordare il compenso, ai sensi di quanto consentito dall'articolo 22.

2. Si precisa che le prestazioni accessorie (non strettamente connesse all'esecuzione della prestazione principale) sono parcellabili in via autonoma; peraltro, nel caso che gli onorari di cui al primo comma siano stati preconcordati, il disposto del presente comma si rende applicabile solo se le prestazioni accessorie sono state espressamente escluse dal preconcordato.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18, le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23. Sono cumulabili gli onorari di cui all'articolo 26 (con la limitazione prevista al secondo comma dell'articolo 21).

Articolo 55

Consulenza aziendale continuativa e generica

1. Per la consulenza aziendale continuativa e generica al dottore commercialista competono onorari che devono essere preconcordati con il cliente, avuto riguardo alla durata ed al contenuto delle prestazioni.

Considerazioni e precisazioni sui singoli commi

1. Le prestazioni regolate dalle disposizioni dell'articolo in rassegna vanno individuate nel complesso di attività di consulenza e assistenza all'impresa, relative all'azienda nello sviluppo dei suoi rapporti nei vari aspetti contrattuali, tributari, amministrativi, commerciali etc.; si tratta cioè di tutte quelle prestazioni, continuativamente rese, che non sono comprese fra le prestazioni di cui al precedente articolo 42, che regola l'assistenza societaria continuativa e generica.

Gli onorari devono essere preconcordati con il cliente, avuto riguardo alla durata ed al contenuto delle prestazioni e tenuto comunque conto dei criteri generali indicati negli articoli 3, 6 e, in particolare, 7. Valgono, in ogni caso, le considerazioni svolte nel commento dell'articolo 22.

Se non diversamente pattuito nell'accordo preventivo, essendo, di norma, indeterminata la durata dell'incarico, sono applicabili le disposizioni di cui all'articolo 9, al commento del quale si rimanda.

Nel caso che gli onorari non siano stati preconcordati, si rendono eventualmente applicabili gli onorari, specifici o gradualmente, spettanti per ciascuna delle specifiche prestazioni effettuate, nonché le indennità di cui all'articolo 19 e, se ne ricorrono i presupposti, la maggiorazione di cui all'articolo 23.

Considerazioni e precisazioni sull'articolo nel suo complesso

Nella pratica professionale i compensi per la consulenza aziendale continuativa e generica sono spesso preconcordati congiuntamente con quelli per l'assistenza societaria continuativa e generica di cui all'articolo 42.

Spettano i rimborsi di spese di cui all'articolo 18. Salvo diverso accordo, non spettano le indennità di cui all'articolo 19 e la maggiorazione degli onorari di cui all'articolo 23. Non sono

cumulabili gli onorari gradualali di cui all'articolo 26 (per effetto di quanto disposto dal primo comma dell'articolo 22).

TITOLO V

NORME FINALI E TRANSITORIE

Articolo 56

Disposizioni transitorie

1. *Per le prestazioni in corso al momento dell'entrata in vigore della presente tariffa i compensi sono determinati:*

- a) per gli onorari specifici secondo le norme previste nella presente tariffa;*
- b) per gli onorari gradualali, per le indennità e per le spese di viaggio e di soggiorno, secondo le norme previste dalla tariffa in vigore nel momento in cui si è verificato il presupposto per la loro applicabilità.*

La norma in rassegna regola le modalità di determinazione e quantificazione dei corrispettivi in relazione ai mutamenti intervenuti nella Tariffa in esame rispetto a quella previgente, prevedendo quanto segue:

- a) relativamente alle prestazioni professionali, per le quali si rendono applicabili le disposizioni di cui al Capo III del Titolo IV, trattandosi di onorari specifici [il cui diritto alla percezione matura unitariamente all'avvenuta esecuzione della pratica (primo comma, lettera a) dell'articolo 20)], si deve fare riferimento alla Tariffa in vigore alla conclusione della pratica;
- b) relativamente alle prestazioni professionali di attuazione, trattandosi di onorari gradualali di cui alla Tabella 1 dell'articolo 26 ed alle Tabelle 3 e 4 rispettivamente degli articoli 47 e 48 [il cui diritto alla percezione matura alla conclusione della singola prestazione (primo comma, lettera b) dell'articolo 20)], si deve fare riferimento alla Tariffa vigente nel momento dell'esecuzione della specifica prestazione, a nulla importando che tali onorari possano essere cumulati con onorari specifici eventualmente determinati, come chiarito alla precedente lettera a), applicando una Tariffa diversa;
- c) relativamente alle indennità (articolo 19) ed alle spese di viaggio e di soggiorno (articolo 18), per lo stesso principio enunciato nel precedente punto b) in merito agli onorari gradualali, si deve fare esclusivo riferimento a quanto previsto dalla Tariffa in vigore nello specifico momento in cui si è verificato il presupposto per la loro applicazione.

Quanto previsto dall'articolo in rassegna può trovare applicazione anche nell'ipotesi di successivi aggiornamenti della Tariffa in esame in cui non siano state regolamentate le modalità di applicazione dei nuovi compensi.

APPENDICE

CRITERI DI COMPORTAMENTO DEI DIFENSORI ISCRITTI ALL'ALBO DEI DOTTORI COMMERCIALISTI IN RELAZIONE AL RIMBORSO DELLE SPESE DEL GIUDIZIO POSTO A CARICO DELLA PARTE SOCCOMBENTE SECONDO QUANTO DISPOSTO DALL'ART. 15 DEL D.LGS. 31 DICEMBRE 1992, N. 546

Premesse esplicative della presente nota

L'art. 15 del D.Lgs. 546/92 dispone: "La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. La Commissione Tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'art. 92, secondo comma del codice di procedura civile. I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali". Sulla base delle segnalazioni inviate da numerosi Ordini locali a seguito di richieste pervenute dalle Commissioni Tributarie competenti per territorio, ma anche sulla base di quanto è di comune esperienza nei processi civili, è certo che la condanna al rimborso delle spese a carico dell'Amministrazione Finanziaria soccombente sarà comminata e quantificata nelle sentenze delle Commissioni soltanto nel caso che il difensore del contribuente abbia prodotto (depositato) nel fascicolo della controversia una "nota delle spese" riportante il dettaglio dei compensi spettanti al difensore e delle spese vive sostenute dal cliente.

Ciò consegue anche dall'applicazione, nella fattispecie in oggetto, dell'art. 75 delle Disposizioni di attuazione del codice di procedura civile per effetto del richiamo di cui all'art. 49 del D.Lgs. 546/92. Si rammenta che l'art. 75 delle Disposizioni di attuazione del codice di procedura civile (Regio decreto 1368/41) prevede: "Il difensore al momento del passaggio in decisione della causa deve unire al fascicolo di parte la nota delle spese indicando in modo distinto e specifico gli onorari e le spese, con riferimento all'articolo della tariffa dal quale si desume ciascuna partita". Si rende pertanto opportuno, per il decoro della categoria e nell'interesse dei clienti, pur nel rispetto della libertà degli Ordini locali e dei singoli iscritti, individuare criteri di comportamento uniformi, che siano applicabili nella maggior parte dei casi. Questo è lo scopo di queste note che si suddividono in tre parti: "Considerazioni generali", "Principi di comportamento proposti per gli iscritti nell'Albo dei Dottori Commercialisti", "Suggerimenti per gli Ordini locali".

Considerazioni generali

1. Le prestazioni svolte dal dottore commercialista per la difesa tecnica nei procedimenti dinanzi alle Commissioni Tributarie comportano la maturazione di compensi individuati ai seguenti articoli della Tariffa Professionale di cui al D.P.R. 643/94:

Rimborsi di spese

a) Spese di viaggio e di soggiorno:

Norma tariffaria art. 18

Indennità

a) Per l'assenza dallo studio:

Norma tariffaria art. 19 lett. a), n. 1 e 2

b) Per la formazione del fascicolo e la rubricazione:

Norma tariffaria art. 19 lett. b)

c) Per la predisposizione di copie di documenti di lavoro:

Norma tariffaria art. 19 lett. c)

Onorari

a) Per l'assistenza tributaria (cioè, come precisato al primo comma dell'art. 46 della Tariffa Professionale, "la predisposizione di atti e documenti aventi rilevanza tributaria sulla base dei dati e delle analitiche informazioni trasmesse dal cliente, che non richiedano particolare elaborazione"):

Norma tariffaria art. 47 comma 1, tab. 2

Norma tariffaria art. 47 comma 2, tab. 3

b) Per la rappresentanza tributaria (cioè, come precisato al secondo comma dell'art. 46 della Tariffa Professionale, "l'intervento professionale quale mandatario del cliente presso gli uffici tributari, presso le commissioni tributarie, ..."):

Norma tariffaria art. 48, tab. 4

c) Per la consulenza tributaria (cioè, come precisato al terzo comma dell'art. 46 della Tariffa Professionale, "la consulenza... ..prestata in sede di analisi della legislazione, della giurisprudenza e delle interpretazioni dottrinarie e dell'amministrazione finanziaria,in sede di assistenza tributaria ed in sede di scelta dei comportamenti e delle difese... ..anche in sede contenziosa"):

Norma tariffaria art. 49

Norma tariffaria art. 26 n.1 lett. b) e c)

Norma tariffaria art. 26 n.2 lettera a)

Maggiorazione degli onorari

a) In parziale compensazione dei compensi per il rimborso delle spese generali di studio non più previsti dalla attuale Tariffa:

Norma tariffaria art. 23

2. Circa l'applicazione dei suddetti articoli tariffari, è opportuno fornire alcuni chiarimenti.

a) I compensi per la consulenza tributaria sono applicabili nella quasi totalità dei casi, in quanto sono esclusi solamente se gli atti predisposti (ricorsi, memorie, costituzioni in giudizio, appelli, etc.) non richiedono particolare elaborazione.

b) Le indennità per l'assenza dallo studio sono applicabili nella misura prevista al n. 1) della lettera a) dell'articolo 19 solo nel caso che la prestazione non possa essere svolta da altri che il difensore (per esempio, intervento all'udienza); altrimenti (per esempio, presentazione di atti) si rendono applicabili le indennità previste dal n. 2) della lettera a) dell'articolo 19, anche se la prestazione è stata svolta dal difensore tecnico.

c) Le indennità per la predisposizione di copie di documenti di lavoro potranno essere incluse nella "nota delle spese" soltanto se la copia del documento è prevista come obbligo normativo (per esempio, copie degli atti per la controparte o per la Commissione), in quanto la sentenza non potrà condannare la parte soccombente al rimborso delle indennità per altre copie eventualmente richieste per suo uso.

3. Gli onorari specifici di cui all'articolo 49 e gli onorari graduali di cui agli articoli 47, comma 2, e 48 prevedono una larga escursione tra i compensi minimi e massimi. Gli onorari specifici di cui all'art. 47, comma 1, sono determinati in misura fissa, con conseguente applicabilità della maggiorazione del 50% prevista dall'articolo 5 per la determinazione degli

onorari massimi. Gli onorari graduali di cui all'articolo 26 n. 1 lett. b) e c) e n. 2 lett. a), applicabili in via di cumulo (e, pertanto, con il rispetto del limite di cui all'articolo 21, comma 2), prevedono una non rilevante, ma apprezzabile, escursione tra il minimo ed il massimo.

4. L'articolo 3, comma 2, della Tariffa prevede che, "per la concreta determinazione degli onorari previsti ... tra un minimo ed un massimo, si deve far riferimento alla natura, alle caratteristiche, alla durata ed al valore della pratica. Si deve inoltre tenere conto del risultato economico conseguito, nonché dei vantaggi anche non patrimoniali derivati al cliente."

In relazione alla fattispecie esaminata, tenuto conto che:

- a) la natura e le caratteristiche della pratica (cioè, delle prestazioni svolte per l'esecuzione dell'incarico ricevuto) sono tra le più qualificanti e qualificate dell'attività professionale, in quanto, per effetto di quanto previsto dall'art. 12, comma 2, del D.Lgs. 546/92, sono tra le poche previste dall'Ordinamento Professionale per cui è stabilita una esclusiva (sia pure in comune con altre categorie professionali) e che la nuova regolamentazione del Contenzioso Tributario (molto più impegnativa di quella precedente) non era ancora entrata in vigore al momento della formazione e pubblicazione della Tariffa;
- b) la durata della pratica è un elemento che non rileva nella fattispecie;
- c) il valore della pratica è un riferimento di cui gli articoli 26, 47, 48, e 49 tengono automaticamente conto, trattandosi di onorari determinati in funzione del suo valore, suddiviso in scaglioni, ovvero con applicazione di aliquote percentuali;
- d) il risultato economico conseguito è certamente massimo, in quanto, con la condanna al rimborso delle spese a carico della parte soccombente, viene annullata la pretesa tributaria, ma anche azzerato o, comunque, ridotto il costo della difesa;
- e) i vantaggi anche non patrimoniali derivati al cliente sono certamente massimi, essendo la sentenza utilizzabile, sia in sede di difesa in eventuali procedimenti penali, sia per la rettifica di eventuali notizie screditanti diffuse al momento dell'accertamento fiscale;

non può che concludersi che i compensi da indicare nella "nota delle spese" debbono essere quantificati nella misura massima prevista dagli articoli tariffari applicabili alle prestazioni rese. Nell'Allegato 1 si indicano, per ciascuno articolo, i compensi applicabili nella "nota delle spese" secondo il descritto principio.

5. Va da sé che, nel caso di soccombenza del cliente, la "nota delle spese" prodotta in giudizio non ha alcuna rilevanza agli effetti della quantificazione dei compensi dovuti dal cliente, in quanto la mancanza del conseguimento di un positivo risultato economico e di altri vantaggi non patrimoniali impongono la determinazione di compensi inferiori ai massimi.

Ma la quantificazione dei compensi formulata nella "nota delle spese" può essere legittimamente disattesa anche nel caso che la liquidazione dei compensi da parte della Commissione Tributaria avvenga in misura inferiore ai compensi massimi richiesti, ovvero nel caso che sia stata decisa la compensazione delle spese in applicazione di quanto disposto dall'articolo 92 del codice di procedura civile, ovvero nel caso che la sentenza comporti una vittoria parziale.

6. E' comunque da sottolineare come, in ogni caso, la "nota delle spese" non costituisca un addebito a carico di chicchessia e, pertanto, non abbia alcuna rilevanza fiscale.

Essa costituisce certamente una nota tecnica per agevolare la liquidazione dell'ammontare delle spese e degli onorari della difesa, in quanto il giudice condanna la parte soccombente "al rimborso delle spese a favore dell'altra parte" (e non a favore del difensore dell'altra parte), come chiaramente si evince dalle disposizioni dell'articolo 91 del codice di procedura civile. Ne consegue che nella "nota delle spese":

- a) non deve essere evidenziata l'IVA dovuta se il contribuente difeso è un soggetto passivo di tale imposta in quanto fruisce della detraibilità della stessa, mentre deve essere evidenziata se il contribuente non è un soggetto passivo;
- b) deve essere sempre evidenziato il contributo oggettivo del 2% a favore della "Cassa Nazionale dei Dottori Commercialisti" in quanto è oggetto di rivalsa nei confronti del cliente;
- c) non deve essere evidenziata la ritenuta d'acconto IRPEF, in quanto essa sarà operata dal cliente del difensore sui compensi addebitati in parcella e non deve essere operata

dalla parte soccombente sull'ammontare, liquidato dal giudice nella sentenza di condanna, che spetta integralmente al cliente del difensore.

Principi di comportamento per gli iscritti nell'Albo dei Dottori Commercialisti

1) In caso di vittoria, il mancato deposito della "nota delle spese" nel fascicolo della controversia reca, quasi certamente, grave nocumento al cliente, in quanto è molto probabile che la Commissione dichiari compensate le spese o, comunque, le liquidi in misura anche significativamente inferiore all'ammontare che poteva essere richiesto. E' quindi da raccomandare come particolarmente importante la sua produzione.

2) La "nota delle spese" può essere depositata in qualsiasi momento: anche nel corso dell'intervento nell'udienza pubblica, nel caso che la stessa sia stata richiesta. E' peraltro evidente che prima della trattazione della controversia in camera di consiglio o in pubblica udienza è impossibile conoscere con esattezza tutte le prestazioni svolte. Pertanto si raccomanda la presentazione della "nota delle spese" all'ultima occasione utile, per poter ricomprendere tutti gli adempimenti, atti, interventi, ricerche e, in generale, qualsiasi opera svolta per l'esecuzione dell'incarico ricevuto.

3) Nella "nota delle spese", per consentire un agevole controllo dell'esatta determinazione dei compensi, occorre sempre indicare il valore della pratica (ai fini della determinazione degli onorari di cui agli articoli 26, 47 comma 2, 48 e 49), il numero di ore impiegato per svolgere quelle specifiche prestazioni per cui è previsto un compenso commisurato al tempo impiegato (ai fini della determinazione delle indennità di cui all'articolo 19 lettera a) e degli onorari di cui agli articoli 48 e 26) ed il numero di facciate dei documenti per cui la legge prevede la predisposizione di copie (ai fini della determinazione delle indennità previste dall'articolo 19, lettera c)).

4) Ritenendo che l'impiego diffuso di modulistica uniforme possa agevolare una corretta compilazione della "nota delle spese", ma anche costituire un utile ausilio alle Commissioni per procedere alla liquidazione dei rimborsi delle spese, si suggerisce di utilizzare uno schema del tipo di quello che costituisce l'Allegato 2.

5) In merito al rapporto tra i compensi da addebitare ai clienti ed i compensi indicati nella "nota delle spese" si ritiene che:

- a) in caso di vittoria, con condanna dell'Amministrazione Finanziaria al rimborso delle spese:
 - non possano essere parcellati compensi inferiori a quelli determinati nella sentenza;
 - possano in ogni caso essere parcellati compensi superiori a quelli fissati nella sentenza, ma anche a quelli indicati nella "nota delle spese", qualora siano stati preconcordati compensi superiori ai massimi tariffari;
- b) in caso di vittoria con compensazione delle spese:
 - possano essere parcellati compensi inferiori a quelli indicati nella "nota delle spese";
 - debbano comunque essere parcellati onorari superiori ai minimi di tariffa, a meno che siano stati preconcordati compensi diversi;
 - possano essere parcellati compensi superiori a quelli indicati nella "nota delle spese", qualora siano stati preconcordati compensi superiori ai massimi di tariffa;
- c) in caso di vittoria parziale:
 - debbano essere parcellati compensi inferiori a quelli indicati nella "nota delle spese", a meno che non siano stati preconcordati compensi superiori;
 - debbano comunque essere parcellati onorari superiori ai minimi di tariffa, a meno che non siano stati preconcordati compensi diversi;
- d) in caso di soccombenza:
 - non possano essere parcellati onorari superiori ai minimi di tariffa, a meno che non siano stati preconcordati compensi superiori.

Si ricorda che per i rimborsi di spese e le indennità non si applica il comma 3 dell'articolo 7

della Tariffa, che prevede l'inderogabilità degli onorari minimi ma non degli altri compensi. Peraltro si ritiene che i compensi diversi dagli onorari debbano comunque essere parcellati se sono stati oggetto di liquidazione nella sentenza di condanna alle spese a carico dell'Amministrazione Finanziaria.

Suggerimenti per gli Ordini locali

1) In considerazione della novità e dell'importanza dell'argomento, si ritiene opportuno che gli Ordini locali prendano contatto con le Commissioni Provinciali e Regionali territorialmente competenti per illustrare il contenuto del presente documento (soprattutto con riferimento ai punti 4), 5) e 6) delle "Considerazioni generali") e per richiedere la puntuale applicazione delle disposizioni dell'articolo 15 del D.Lgs. 546/92.

2) E' auspicabile che in tale sede si possano concordare criteri applicativi generali comuni per tutte le sezioni delle Commissioni territorialmente competenti.

3) Nel caso che taluni Ordini locali definiscano accordi applicativi generali, è opportuno che il loro contenuto sia comunicato a codesta Commissione che si premurerà di informare gli altri Ordini locali nel tentativo di pervenire, nel tempo, ad una regolamentazione uniforme per tutte le Commissioni.

4) Si raccomanda di distribuire il presente documento a tutti gli iscritti.

ALLEGATO 1

QUANTIFICAZIONE DEI COMPENSI DA INDICARE NELLA "NOTA DELLE SPESE" CON RIFERIMENTO A CIASCUNA NORMA TARIFFARIA APPLICABILE

Articolo 18 (Rimborsi di spese)

Spese di viaggio con utilizzo di mezzi pubblici:

costo del biglietto di prima classe, maggiorato del 30%

Spese di viaggio con utilizzo di automezzo privato:

costo chilometrico risultante dalle tariffe ACI, maggiorato del 30%

Spese di soggiorno (pernottamento e vitto):

tariffa d'albergo a quattro stelle, maggiorata del 30%

Articolo 19 lettera a) num. 1) (Indennità)

Assenza dallo studio del dottore commercialista:

€ 51,65 per ora o frazione di ora, con il massimo di € 413,17 per giornata

Articolo 19 lettera a) num. 2) (Indennità)

Assenza dallo studio del collaboratore o sostituto:

€ 18,08 per ora o frazione di ora, con il massimo di € 139,44 per giornata

Articolo 19 lettera b) (Indennità)

Formazione del fascicolo e rubricazione:

€ 51,65

Articolo 19 lettera c) (Indennità)

Predisposizione di documenti di lavoro:

€ 2,58 per ogni facciata

Articolo 23

Maggiorazione degli onorari:

10% dei compensi per onorari, con il massimo di € 516,46 per parcella

Articolo 26 n. 1 lettera b) (Onorari graduati)

Riunioni con il cliente in sede di consulenza tributaria:

Valore della pratica sino a € 25.822,84:

€ 15,49 per ora o frazione di ora

Valore della pratica da € 25.822,84 a € 51.645,69: € 20,66 per ora
o frazione di ora

Valore della pratica da € 51.645,69 a € 1.032.913,80: € 25,82 per ora
o frazione di ora

Valore della pratica da € 1.032.913,80 a € 5.164.568,99: € 51,65 per ora
o frazione di ora

Valore della pratica oltre € 5.164.568,99:

€ 77,47 per ora o frazione di ora

Articolo 26 n. 1 lettera c) (Onorari graduati)

Riunioni con più parti in sede di consulenza tributaria:

Valore della pratica sino a € 25.822,84:

€ 25,82 per ora o frazione di ora

Valore della pratica da € 25.822,84 a € 51.645,69: € 30,99 per ora
o frazione di ora

Valore della pratica da € 51.645,69 a € 1.032.913,80: € 41,32 per ora
o frazione di ora

Valore della pratica da € 1.032.913,80 a € 5.164.568,99: € 82,63 per ora
o frazione di ora

Valore della pratica oltre € 5.164.568,99:

€ 123,95 per ora o frazione di ora

Articolo 26 n. 2 lettera a) (Onorari graduali)

Esame e studio della pratica e di documenti e ricerche in archivi pubblici e privati in sede di consulenza tributaria:

Valore della pratica sino a € 25.822,84:	
€ 10,33 per ora o frazione di ora	
Valore della pratica da € 25.822,84 a € 51.645,69:	€ 12,91 per ora
o frazione di ora	
Valore della pratica da € 51.645,69 a € 1.032.913,80:	€ 15,49 per ora
o frazione di ora	
Valore della pratica da € 1.032.913,80 a € 5.164.568,99:	€ 30,99 per ora
o frazione di ora	
Valore della pratica oltre € 5.164.568,99:	
€ 61,97 per ora o frazione di ora	

Articolo 47 comma 1 (Onorari specifici)

Predisposizione di documenti:

- Ricorsi, appelli e memorie:
€ 77,47
- Istanze, depositi di documenti, etc.:
€ 38,73

Articolo 47 comma 2 (Onorari graduali)

Predisposizione di documenti:

- Ricorsi, appelli e memorie
Valore della pratica fino a € 51.645,69:
€ 258,23
Valore della pratica da € 51.645,69 a € 516.456,90: € 2.065,83
Valore della pratica oltre € 516.456,90:
€ 5.164,57
- Istanze, depositi documenti, etc
Valore della pratica fino a € 51.645,69:
€ 154,94
Valore della pratica da € 51.645,69 a € 516.456,90: € 516,46
Valore della pratica oltre € 516.456,90:
€ 1.549,37

Articolo 48 (Onorari graduali)

Rappresentanza del cliente presso Commissioni Tributarie:

- per la durata dell'intervento in udienza:
Valore della pratica fino a € 10.329,14:
€ 103,29 per ora o frazione di ora
Valore della pratica da € 10.329,14 a € 51.645,69: € 154,94 per ora o frazione di ora
Valore della pratica da € 51.645,69 a € 516.456,90: € 258,23 per ora o frazione di ora
Valore della pratica oltre € 516.456,90:
€ 774,69 per ora o frazione di ora
- per i tempi di trasferimento, occorrenti per l'intervento:
Valore della pratica fino a € 10.329,14:
€ 77,47 per ora o frazione di ora

Valore della pratica da € 10.329,14 a € 51.645,69: € 103,29 per ora o frazione di ora

(per non più di 4 ore)

(per non più di 4 ore)

Valore della pratica da € 51.645,69 a € 516.456,90: ora o frazione di ora	€ 154,94 per (per non più di 4 ore)
Valore della pratica oltre € 516.456,90: € 258,23 per ora o frazione di ora	(per non più di 4 ore)

Articolo 49 (Onorari specifici)

Consulenza tributaria: 5% del valore della pratica.

N.B.: Il valore della pratica è sempre costituito dall'importo delle imposte, tasse, contributi, pene pecuniarie, soprattasse, multe, penali, interessi che sarebbero dovuti sulla base dell'atto impugnato o in contestazione oppure dei quali è richiesto il rimborso (art. 47, comma 3, lett. e).