



BORSA DI STUDIO  
FONDAZIONE PICCATTI MILANESE 2024

ALESSANDRO ANGEI  
LUCA MILANESIO

---

Curatori Scientifici:  
Davide Barberis  
Simone Nepote

# Strategie di prezzo per le prestazioni professionali dei Commercialisti e degli Esperti Contabili

---

Fondazione  
Piero Piccatti e  
Aldo Milanese  
ORDINE DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
ED ESPERTI CONTABILI  
TORINO



# **Prefazione**

**a cura di Davide Barberis e Simone Nepote**

La Fondazione Piero Piccatti e Aldo Milanese e L'ODCEC di Torino, consapevoli della rilevanza cruciale delle strategie di pricing nella gestione degli studi professionali, hanno sostenuto l'approfondimento di questa tematica mediante una borsa di studio. Il presente lavoro mira a esaminare in dettaglio le pratiche di determinazione dei compensi, l'evoluzione normativa e le dinamiche di mercato che influenzano il settore. In un contesto caratterizzato dalla liberalizzazione del mercato e dalla crescente competizione, l'obiettivo dello studio è fornire ai Commercialisti e agli Esperti Contabili la consapevolezza delle problematiche del pricing e gli strumenti efficaci per gestire i propri compensi, valorizzando il tempo e le competenze, e garantendo la sostenibilità economica degli studi.

# Introduzione

a cura di Valentina Chiaudano, Fabrizio Mosca, Christian Rainero

La determinazione del prezzo, o *pricing*, è uno dei processi più cruciali e complessi nella gestione dei servizi professionali, in particolare per i commercialisti e per gli esperti contabili<sup>1</sup>. In un mercato sempre più competitivo, stabilire un prezzo corretto per le prestazioni professionali richiede un approccio metodico, che tenga conto di variabili come *il costo del servizio, la domanda di mercato e la concorrenza*. Nonostante ciò, molti professionisti continuano a incontrare difficoltà nel fissare tariffe adeguate, influenzati da fattori come l'assenza di criteri oggettivi, la mancanza di riferimenti chiari e una pressione concorrenziale crescente.

Questo abstract esplora i principi teorici alla base del *pricing*, analizza le sfide pratiche che i professionisti affrontano nella determinazione delle tariffe e suggerisce alcuni strumenti per migliorare la gestione del *pricing*.

## ***I principi teorici del pricing***

Secondo la teoria generale del *pricing*, il prezzo di un servizio dovrebbe essere stabilito in base a tre fattori principali: costo, domanda e concorrenza. Altri fattori che giocano un ruolo importante nella determinazione del prezzo sono la reputazione del professionista e il valore percepito del servizio.

**Il Costo.** Il primo riferimento per determinare il prezzo di un servizio è il costo. Questo è generalmente determinato dal tempo necessario per completare una prestazione e dalla tariffa oraria che il professionista ritiene accettabile. Il costo rappresenta il limite minimo del prezzo, sotto il quale non è consigliabile scendere, a meno che non vi siano obiettivi strategici a lungo termine, come l'aumento della quota di mercato.

Il *costo del servizio* può essere determinato calcolando la quantità di tempo necessaria per eseguire un determinato compito e moltiplicando questa unità di tempo per una tariffa oraria. Questo costo orario dovrebbe coprire non solo i costi diretti (come il tempo dedicato), ma anche i costi indiretti (come il mantenimento dello studio e il personale di supporto) e garantire un margine di profitto.

La *tariffa oraria* può variare in base all'esperienza del professionista, alla complessità del lavoro e alla percezione del valore del servizio da parte del cliente.

È essenziale che il professionista *monitori con attenzione il tempo impiegato* in ogni attività e stabilisca dei parametri chiari per la remunerazione. Fissare un prezzo troppo basso rispetto al costo effettivo comporta un rischio di perdita economica per lo studio professionale.

**La Domanda.** Il secondo fattore da considerare nella determinazione del prezzo è la domanda. Questo parametro si riferisce a quanto il mercato (e quindi i clienti) è disposto a pagare per un determinato servizio. La domanda rappresenta il limite massimo del prezzo, al di sopra del quale è difficile o impossibile vendere il servizio.

---

1 Di seguito "Professionisti"

Superare il limite massimo stabilito dalla domanda può portare a una perdita di competitività, in quanto i clienti potrebbero scegliere alternative più economiche. D'altra parte, fissare un prezzo troppo basso rispetto al valore percepito dal mercato può dare un'immagine di bassa qualità del servizio.

Tra il limite minimo (costo) e il limite massimo (domanda), esiste uno spazio in cui è possibile fissare un prezzo corretto e remunerativo. È in questo intervallo che si decide gran parte della strategia di *pricing*.

La capacità di comprendere quanto il mercato sia disposto ad assorbire in termini di costi per un servizio è fondamentale per fissare il giusto prezzo. Il prezzo deve riflettere il valore percepito del servizio e l'utilità che il cliente ne trarrà.

**La Reputazione.** La reputazione è uno degli aspetti più preziosi per un professionista: una solida esperienza, un forte brand o una riconoscibilità consolidata nel mercato può permettere l'applicazione di tariffe superiori. La fiducia e la percezione del cliente, infatti, giocano un ruolo fondamentale nella scelta di affidarsi a un professionista piuttosto che a un altro, anche a fronte di prezzi più elevati.

**Il Valore Percepito.** Il valore percepito è un concetto cruciale nel *pricing*. Si riferisce a quanto il cliente percepisce di ottenere in termini di valore dal servizio offerto, piuttosto che a un semplice costo. Un professionista in grado di comunicare chiaramente il valore del proprio lavoro può giustificare prezzi più elevati rispetto ai concorrenti.

### ***Le sfide del pricing per i Commercialisti e gli Esperti Contabili***

Nonostante le basi teoriche siano chiare, nella pratica molti professionisti incontrano difficoltà nel determinare correttamente il prezzo dei loro servizi. Dalle analisi empiriche condotte emerge che una delle maggiori criticità è la quantificazione del tempo e dello sforzo necessari per completare una determinata prestazione. Senza una stima accurata, i prezzi possono risultare troppo bassi, compromettendo la sostenibilità economica dello studio. Molti professionisti fissano i prezzi basandosi sul buon senso o sull'esperienza pregressa, senza utilizzare criteri oggettivi o metodologie precise. Questo porta spesso a discrepanze tra le tariffe di diversi studi professionali e può creare confusione tra i clienti.

Per affrontare questa criticità, è importante individuare un modello operativo utile per la definizione di una strategia di *pricing* che valorizzi adeguatamente il lavoro dei professionisti.

A partire da una survey di analisi di un campione di studi di diverse dimensioni (piccoli, medi e grandi), occorrerà quantificare il tempo medio necessario per svolgere le attività professionali, definendo così un range di riferimento all'interno del quale operare per valorizzare congruamente la prestazione professionale.

# Sommario

|   |    |
|---|----|
| <u>CAPITOLO 1 - IL RUOLO DEL DOTTORE COMMERCIALISTA E DEGLI ESPERTI CONTABILI IN ITALIA</u> .....   | 1  |
| 1.1 <u>STORIA DELLA FIGURA DEL COMMERCIALISTA – BREVI CENNI</u> .....   | 1  |
| 1.2 <u>GLI STUDI PROFESSIONALI IN ITALIA</u> .....  | 2  |
| 1.2.1 <u>ORGANIZZAZIONE DELLO STUDIO PROFESSIONALE – IL COMMERCIALISTA</u> .....  | 3  |
| 1.3 <u>I CAMBIAMENTI E IL FUTURO DELLA PROFESSIONE</u> .....  | 5  |
| <u>CAPITOLO 2 – TARIFFA PROFESSIONALE PREVIGENTE E ATTUALE</u> .....  | 7  |
| 2.1 <u>LA TARIFFA PROFESSIONALE OBBLIGATORIA</u> .....  | 7  |
| 2.2 <u>IL CONTESTO NORMATIVO COMUNITARIO</u> .....  | 10 |
| 2.3 <u>INTRODUZIONE DEL D.M. 140/2012 “I NUOVI PARAMETRI”</u> .....   | 12 |
| 2.4 <u>L’OBBLIGO DEL PREVENTIVO IN FORMA SCRITTA</u> .....  | 18 |
| 2.5 <u>GLI EFFETTI DELLA LIBERALIZZAZIONE DEL MERCATO PROFESSIONALE</u> .....   | 20 |
| <u>CAPITOLO 3 - ANALISI DI MERCATO DEGLI STUDI PROFESSIONALI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E<br/>DEGLI ESPERTI CONTABILI IN ITALIA</u> ..... | 23 |
| 3.1 <u>IL CONTRIBUTO E IL RUOLO DELLE PMI</u> .....   | 23 |
| 3.2 <u>LE GRANDI IMPRESE: L’ECCEZIONE CHE CONFERMA LA REGOLA</u> .....  | 25 |
| 3.3 <u>IL POSIZIONAMENTO DEL PROFESSIONISTA NEL MERCATO</u> .....   | 25 |
| 3.4 <u>POTERE CONTRATTUALE E LE CAUSE DELLA SUA RIDUZIONE</u> .....   | 31 |
| <u>CAPITOLO 4 - IL PROFESSIONISTA NEGLI ALTRI PAESI DELL’UNIONE EUROPEA</u> .....   | 36 |
| 4.1 <u>LE PROFESSIONI ORDINISTICHE IN EUROPA</u> .....  | 36 |
| 4.2. <u>IL COMMERCIALISTA NEGLI ALTRI PAESI DELL’UE, LE ATTIVITA’ SVOLTE E LA TIPOLOGIA DI<br/>CLIENTELA SERVITA</u> .....                | 38 |
| 4.3 <u>LE TARIFFE VIGENTI IN EUROPA ALLA LUCE DEL PRINCIPIO DI LIBERA CONCORRENZA</u> .....   | 41 |
| <u>CAPITOLO 5 – LE DIFFERENZE CON LE ALTRE CATEGORIE PROFESSIONALI IN AMBITO NAZIONALE</u> .....  | 46 |
| 5.1 <u>GLI ORDINAMENTI PROFESSIONALI DELL’AREA GIURIDICO ECONOMICA IN ITALIA</u> .....  | 46 |
| 5.2 <u>DETERMINAZIONE DEI COMPENSI E L’EQUO COMPENSO DEI PROFESSIONISTI FORENSI</u> .....   | 49 |

|   |  |    |
|---|--|----|
| 5.3   | <a href="#">ORDINANZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE 9266/2023</a>  | 51 |
| <a href="#">CAPITOLO 6 – LE STRATEGIE DI PRICING DELL’OPERA INTELLETTUALE</a>                               |  | 54 |
| 6.1   | <a href="#">DEFINIZIONE DI PRICING</a>   | 54 |
| 6.2   | <a href="#">LE PRINCIPALI STRATEGIE DI PREZZO</a>  | 56 |
| 6.3   | <a href="#">LE CARATTERISTICHE PECULIARI DEL SETTORE PROFESSIONALE</a>   | 58 |
| 6.4   | <a href="#">DALLA TARIFFA PROFESSIONALE AL PREZZO ORARIO</a>   | 59 |
| 6.5   | <a href="#">IL CASO DELLA REVISIONE LEGALE</a>   | 61 |
| <a href="#">CAPITOLO 7 - EQUO COMPENSO PER I PROFESSIONISTI</a>   |  | 63 |
| 7.1   | <a href="#">QUANDO E’ NATA L’ESIGENZA DI STABILIRE UN EQUO COMPENSO: INCREMENTO DELLE TUTELE DEI LAVORATORI AUTONOMI</a> | 63 |
| 7.2   | <a href="#">LA LEGGE 49/2023 E LA SUA ENTRATA IN VIGORE</a>  | 64 |
| 7.2.1   | <a href="#">AMBITO DI APPLICAZIONE E SOGGETTI COINVOLTI</a>  | 65 |
| 7.2.2   | <a href="#">PARAMETRI DI DEFINIZIONE DEI COMPENSI E DELLE SANZIONI</a>   | 66 |
| 7.2.3   | <a href="#">NULLITA’ DELLE CLAUSOLE DI INIQUITA’ DEI COMPENSI E STRUMENTI A TUTELA DEL PROFESSIONISTA</a>                | 69 |
| 7.3   | <a href="#">LE POTENZIALITA’, I LIMITI E LE MODIFICHE DA APPORTARE ALLA LEGGE SULL’EQUO COMPENSO</a>                     | 70 |
| <a href="#">CAPITOLO 8 - ALLA RICERCA DI RISPOSTE: TRA L’INCERTEZZA DEL PRESENTE E LO SGUARDO AL FUTURO</a> |  | 75 |
| 8.1   | <a href="#">LA PRESENTAZIONE DEL QUESTIONARIO SOTTOPOSTO</a>   | 75 |
| 8.2   | <a href="#">LA RICERCA DELLA CONFERMA DEGLI STRUMENTI UTILIZZATI NELLA DEFINIZIONE DEI PREZZI</a>                        | 81 |
| 8.3   | <a href="#">MODALITA’ DI DETERMINAZIONE DEI PREZZI</a>   | 83 |
| 8.4   | <a href="#">DIFFICOLTA’ RISCONTRABILI NELLA DEFINIZIONE DEI PREZZI</a>   | 84 |
| 8.5   | <a href="#">OBIETTIVI E SFIDE</a>  | 86 |
| 8.6   | <a href="#">UNO SGUARDO AL FUTURO</a>  | 87 |

# CAPITOLO 1 - IL RUOLO DEL DOTTORE COMMERCIALISTA E DEGLI ESPERTI CONTABILI IN ITALIA

a cura di Luca Milanesio

## 1.1 STORIA DELLA FIGURA DEL COMMERCIALISTA – BREVI CENNI

La figura professionale del commercialista ha origini antiche; le prime annotazioni contabili, infatti, risalgono all'epoca dei Sumeri a cui sono attribuite tavolette di argilla con annotazioni di dati commerciali e agli Egizi nelle cui tombe spesso sono stati ritrovati degli inventari di beni. Nel 1494 venne esposto per la prima volta il metodo della partita doppia ancora oggi ampiamente utilizzato, mentre si ritiene che il 1581 sia l'anno di nascita della professione del commercialista.

Proprio nel 1581, nella Repubblica di Venezia, venne istituito il Collegio de' Rasonati composto da professionisti esperti nella gestione della finanza pubblica, la cui abilità divenne nota in tutta Italia ed Europa, al punto da attirare nel capoluogo veneto numerosi studiosi desiderosi di apprendere il metodo veneziano.

Successivamente, in diverse città italiane, furono costituiti vari "Collegi dei Ragionati" per poi giungere, nel 1879 a Roma, al "Primo Congresso Nazionale dei Ragionieri".

Nel 1869 con la legge Cambray – Digny nacque il sistema delle ragionerie, che prevedeva ragionerie centrali in ogni ministero e una ragioneria generale presso il Ministero delle finanze. Le prime dovevano sottoporre i risultati mensili alla Ragioneria generale, il cui compito era redigere il bilancio e compilare la situazione dei conti nel suo libro mastro.

Tuttavia, questo sistema venne fortemente criticato per la sua complessità; la svolta si ebbe nel 1906 con la legge n. 327 del 18 luglio con cui si stabilì che l'esercizio dell'attività di ragioniere spettasse unicamente agli iscritti agli omonimi collegi.

Con la successiva riforma del 1953 nacquero le professioni di Dottore commercialista (D.P.R. n. 1067 del 27 ottobre 1953) e di Ragioniere ed Economista d'Impresa (D.P.R. n. 1068 del 27 ottobre 1953).

La figura del commercialista, però, ha riscontrato qualche difficoltà ad inserirsi tra le già note professioni di avvocato e ragioniere e solo nel 2005 è stato approvato un ordinamento specifico per la professione e dal 2008 è stato istituito l'Ordine dei commercialisti a cui si accede solo

dopo aver conseguito una laurea in Economia, aver svolto il praticantato per almeno 18 mesi ed aver superato un esame di stato.

## 1.2 GLI STUDI PROFESSIONALI IN ITALIA

Quello delle professioni regolamentate rappresenta, ad oggi, un punto cardine del nostro Paese; gli organi istituzionali di controllo e coordinamento, gli ordini e Collegi professionali, infatti, sono una guida nel processo di cambiamento ed evoluzione verso l'innovazione e il consolidamento di un modello nuovo e adatto ad affrontare le sfide future.

Tuttavia, non è affatto semplice quantificare il contributo e l'importanza di queste professioni nel processo evolutivo di cui sopra. Certo è il loro contributo di natura economica alla formazione della ricchezza nazionale ma, ancor più rilevante, è il valore della rete strutturata tra soggetti che, oltre a svolgere un importante ruolo sociale, culturale ed economico, costituisce un fondamentale strumento di guida nel cambiamento e nell'innovazione.

La suddetta rete è un sistema strutturato che comprende organi centrali il cui compito è il coordinamento, organi regionali che godono di autonomia in relazione alle specificità del contesto locale e organi periferici interessati all'attuazione di disposizioni e iniziative definiti ai livelli superiori.

Come già anticipato in precedenza, questa rete costituita da professionisti quali commercialisti, avvocati, notai, consulenti del lavoro, ha dato un grande contributo all'innovazione del nostro Paese; basti pensare, ad esempio, al processo di informatizzazione della Pubblica Amministrazione, all'introduzione della gestione telematica di pratiche fiscali e contributive o alla digitalizzazione di procedure giuridiche, immobiliari e societarie.

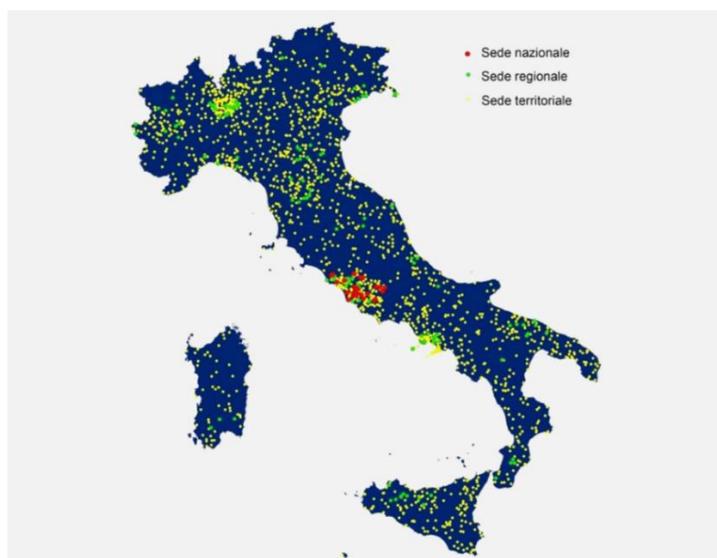


Figura 1 – Rappresentazione grafica della diffusione territoriale dei centri di coordinamento degli ordini professionali. (Fonte: *Elaborazioni Cresme*)

## 1.2.1 ORGANIZZAZIONE DELLO STUDIO PROFESSIONALE – IL COMMERCIALISTA

Il successo di uno studio professionale è riconducibile a 3 aspetti chiave: conoscenze tecniche, competenze e organizzazione. È di primaria importanza focalizzare l'attenzione sull'assetto organizzativo dello stesso, per cui il modello adottato deve essere adeguato ad ogni tipologia di studio.

Varie sono le attività svolte dal dottore commercialista quali, ad esempio, gestione contabile e fiscale del cliente, assistenza tributaria, consulenza aziendale o societaria, consulenza finanziaria e revisione ma, l'obiettivo di fondo, è creare valore e sostenere la propria clientela. Il professionista, dunque, deve cercare di massimizzare il risultato per avere uno studio che funzioni, soddisfacendo le esigenze dei clienti, del personale e della struttura stessa.

Il Commercialista nell'esercizio della propria attività professionale, può optare per 3 modelli organizzativi: studio individuale, studio associato, studio aggregato.

### 1. Studio individuale

Caratteristica principale di questa tipologia di studio è la piena autonomia del professionista che si occupa della sua gestione e organizzazione a 360 gradi. Tutte le responsabilità sono in capo al professionista, unico titolare dello studio, che definisce le metodologie di lavoro, stabilisce la gamma di servizi offerti alla clientela e investe nella propria attività.

Tra i vantaggi di tale modello abbiamo sicuramente la piena autonomia, la semplicità decisionale (la maggior parte delle scelte e delle decisioni sono assunte dal singolo anche se, talvolta, il professionista può ricorrere all'ausilio di specifici consulenti, esperti o collaboratori) e il non dover dividere i profitti con altri soci/professionisti.

Per contro, vi sono anche svantaggi legati a competenze di cui il titolare non dispone ma necessarie per la gestione dello studio, e difficoltà per lo stesso di aggiornarsi costantemente.

Infine, altro importante svantaggio, è rappresentato dai costi elevati e dalle risorse finanziarie spesso inadeguate, la cui diretta conseguenza è l'impossibilità di effettuare tutti gli investimenti necessari alla crescita dell'attività professionale.

## 2. Studio professionale associato

Questa tipologia di studio prevede più figure professionali perciò, alla base del modello organizzativo, deve esservi un forte spirito di collaborazione.

Tra i vantaggi offerti da questo modello organizzativo abbiamo la suddivisione delle attività e scambio di informazioni tra i vari associati, possibilità di soddisfare il cliente a 360 gradi, sviluppo di specifiche competenze e flessibilità del modello stesso. La collaborazione tra i vari professionisti, infatti, permette loro di confrontarsi quotidianamente, accrescere le proprie conoscenze e competenze per poi supportare al meglio la clientela.

Diversi sono anche gli svantaggi del modello; basti pensare, ad esempio, alle difficoltà che possono insorgere nelle relazioni tra gli associati, alle difficoltà nel processo decisionale o al fatto che ciascun socio è responsabile per le azioni compiute dagli altri.

## 3. Studio aggregato

Lo studio aggregato si basa sull'unione di studi professionali di piccole dimensioni che si uniscono per creare uno studio più grande con l'obiettivo di ripartire i costi per una maggiore efficienza operativa.

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

Tabella 1 – TIPOLOGIA DI STUDIO PROFESSIONALE (Fonte: *L'evoluzione della professione di Commercialista*)

La tabella 1 riporta alcuni dei dati raccolti con un'indagine statistica nazionale, condotta nel 2022, sull'evoluzione della professione del commercialista e ci permette di notare che la

maggior parte dei professionisti continua ad esercitare la propria professione in forma individuale.

### 1.3 I CAMBIAMENTI E IL FUTURO DELLA PROFESSIONE

Nel corso degli ultimi decenni, la figura del Commercialista è stata oggetto di grandi cambiamenti; in primo luogo il commercialista ha visto ridursi l'esclusività in determinati ambiti della propria attività caratteristica. Basti pensare che associazioni, Patronati e società di servizi negli ultimi anni hanno aumentato la proposta di servizi fiscali e contabili a discapito del professionista.

Mentre altre figure professionali come gli avvocati, pur non avendo una formazione contabile, possono essere iscritti nell'elenco dei revisori legali e altre figure tecniche possono svolgere attività di natura contabile, attraverso la mera appartenenza ad associazioni riconosciute dal Ministero dello Sviluppo Economico.

Occorre riflettere attentamente sulla progressiva marginalizzazione che la figura del Commercialista ha subito e continua a subire, in termini di rilevanza sul territorio, nel tessuto economico nazionale e dal punto di vista dei compensi.

È evidente, che nell'ultimo decennio, il fulcro della professione sia diventato lo svolgimento di adempimenti fiscali e civilistici, spesso subordinati ai primi, abbandonando sempre di più un ruolo di supporto consulenziale al mondo imprenditoriale.

In uno scenario di complessità e competitività crescente, la professione non può essere definitivamente etichettata come superata o, al limite, necessaria al fine di ottemperare ai soli adempimenti giuridicamente necessari allo svolgimento dell'attività aziendale dei clienti di studio.

La complessità presuppone l'esigenza di una più intensa attività intellettuale e di una coordinazione tra le varie fasi della gestione aziendale.

Essere commercialista oggi vuol dire essere complementare al proprio cliente, saperlo assistere non solo dal punto di vista giuridico e fiscale ma, soprattutto, nell'adozione di nuove strategie da mettere a punto per migliorare il proprio business; il che può avvenire solo ampliando le competenze per fornire migliori servizi consulenziali quali, ad esempio, la gestione della crisi d'impresa e la business intelligence.

Si tratta di un ritorno alle origini; infatti, fino agli anni Settanta, il dottore commercialista rivestiva la funzione di esperto aziendale affiancando l'imprenditore che muoveva i primi passi in un sistema economico moderno in continua evoluzione. Ciò lo rendeva una figura con competenze trasversali che assisteva l'azienda nella sua organizzazione produttiva e finanziaria in cui, nettamente marginale, era la soluzione di problematiche tributarie.

Parallelamente all'ampliamento delle competenze, sarebbe necessaria una crescita degli studi professionali valutando, talvolta, anche l'aggregazione e collaborazione con altri studi/professionisti in modo da poter offrire assistenza e consulenza a 360 gradi.

Invece, a livello economico, negli ultimi anni il concetto di valore aggiunto nella professione è entrato prepotentemente tra gli argomenti di convention e incontri professionali. Offrire un valore aggiunto significa essere responsabili degli effetti della propria prestazione professionale e verificare in maniera oggettiva e misurabile gli effetti che la stessa produce nella sfera del cliente.

Tale responsabilità e le competenze acquisite, sono state negli ultimi anni oggetto di corretta valutazione economica e monetizzate in maniera congrua ed equa? Non sembrerebbe.

Infatti tra il 2008 e il 2019, in 12 anni, il valore aggiunto pro-capite del comparto libero professionale si è ridotto del 20% e, nello stesso periodo, il reddito professionale medio dei commercialisti si è ridotto di circa l'11%.

Questo brusco calo è conseguenza della liberalizzazione del mercato professionale e dell'abolizione delle tariffe professionali che ha generato una cannibalizzazione del mercato, a cui nemmeno la recentissima legge sull'equo compenso ha saputo porre un freno.

È, dunque, impensabile immaginare una concreta evoluzione professionale senza, al contempo, un corretto riconoscimento economico delle competenze e delle responsabilità a cui il Dottore Commercialista è sottoposto quotidianamente.

# CAPITOLO 2 – TARIFFA PROFESSIONALE PREVIGENTE E ATTUALE

a cura di Luca Milanesio

## 2.1 La Tariffa professionale obbligatoria

La determinazione del compenso dei professionisti, parti di un contratto d'opera intellettuale, è stato un tema oggetto di numerosi interventi legislativi e che, ancor oggi, è al centro di un ampio dibattito.

Fulcro della disciplina è, in primo luogo, l'articolo 2233 del Codice Civile:

*“Il compenso, se non è convenuto dalle parti e non può essere determinato secondo le tariffe o 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.”*

L'art. 2233 C.C. al primo comma detta quella che, da più parti, è stata definita una gerarchia di carattere preferenziale per la determinazione del compenso del professionista:

1. L'accordo delle parti;
2. Le tariffe o gli usi;
3. La determinazione da parte del giudice, sentito il parere dell'associazione professionale di appartenenza.

Il comma 2 dello stesso articolo sancisce, poi, la necessità che il compenso del professionista sia in ogni caso adeguato all'importanza dell'opera e al decoro della professione. E', dunque, una regola di proporzionalità atta ad impedire la corresponsione di somme praticamente simboliche.

Secondo la giurisprudenza il ricorso ai criteri sussidiari, tariffe professionali, usi o decisioni giudiziali, è precluso al giudice quando esista uno specifico accordo tra le parti, le cui pattuizioni risultano preminenti su ogni altro criterio di liquidazione.

La gerarchia esposta nell'articolo 2233 C.C. è sempre stata sostanzialmente sovvertita dalla previsione, ad opera di svariate leggi professionali, delle c.d. "tariffe", inderogabili nei massimi e/o nei minimi.

La tariffa si definisce: *“serie di prezzi di beni e soprattutto di servizi, qualitativamente o quantitativamente differenziati, che non si formano liberamente sul mercato volta per volta, ma vengono fissati una volta per tutte da pubbliche imprese in condizioni di monopolio, da produttori vincolati da un cartello o da altra forma di accordo, da un contratto collettivo, da un ordine professionale”*<sup>1</sup>

Le tariffe costituiscono un'evidente alterazione del modello di mercato stabilito dal legislatore comunitario e basato sull'applicazione del principio di concorrenza, in quanto impediscono che il prezzo di un bene o servizio sia determinato liberamente dai meccanismi di domanda e offerta.

Il codice deontologico dei Dottori Commercialisti a proposito della tariffa professionale affermava: *“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 dei minimi tariffari.”*

Il decreto del presidente della repubblica 22 ottobre 1973, n. 936<sup>2</sup> e le successive modificazioni, stabiliva attraverso tabelle e linee guida, i criteri per la determinazione degli onorari, delle indennità e per la liquidazione delle spese spettanti ai dottori commercialisti.

---

<sup>1</sup> Fonte Dizionario Treccani.

<sup>2</sup> Fonte Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.

|   | VALORE DELLA PRATICA   |                                |                                      |                                       |                                       |                  |
|---|--|--------------------------------|--------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|------------------|
|   | fino a 1 milione   | da oltre 1 milione a 5 milioni | da oltre 5 milioni fino a 10 milioni | da oltre 10 milioni fino a 25 milioni | da oltre 25 milioni fino a 50 milioni | oltre 50 milioni |
| <b>1) Interventi personali:</b>   |  |                                |                                      |                                       |                                       |                  |
| <b>a) Consultazione unica:</b>  |  |                                |                                      |                                       |                                       |                  |
| minimo . . . . .  | 5.000  | 8.000                          | 12.000                               | 20.000                                | 30.000                                | 40.000           |
| massimo . . . . .   | 8.000  | 12.000                         | 20.000                               | 30.000                                | 40.000                                | 60.000           |
| <b>b) Sessioni informative all'inizio e nel corso della pratica col cliente o con terzi per ogni ora o frazione di ora:</b>   |  |                                |                                      |                                       |                                       |                  |
| minimo . . . . .  | 5.000  | 5.000                          | 6.000                                | 8.000                                 | 10.000                                | 15.000           |
| massimo . . . . .   | 6.000  | 7.000                          | 8.000                                | 10.000                                | 13.000                                | 20.000           |
| <i>N. B. — Qualora gli interventi medesimi vengano svolti a mezzo di telefono, gli anzidetti onorari saranno opportunamente ridotti, anche sino al 75% degli onorari sopraindicati in relazione all'effettivo contenuto delle prestazioni in tal modo svolte.</i> |  |                                |                                      |                                       |                                       |                  |
| <b>c) Congressi e conferenze (riunioni di più parti) e partecipazioni a riunioni di procedure concorsuali:</b>  |  |                                |                                      |                                       |                                       |                  |
| minimo . . . . .  | 6.000  | 8.000                          | 10.000                               | 12.000                                | 15.000                                | 25.000           |
| massimo . . . . .   | 10.000   | 12.000                         | 15.000                               | 18.000                                | 20.000                                | 40.000           |
| <b>d) Partecipazione ad adunanze ed assemblee:</b>  |  |                                |                                      |                                       |                                       |                  |
| minimo . . . . .  | 10.000   | 12.500                         | 15.000                               | 20.000                                | 30.000                                | 60.000           |
| massimo . . . . .   | 15.000   | 20.000                         | 30.000                               | 40.000                                | 60.000                                | 120.000          |
| <b>e) Interventi assistenza e discussione avanti autorità e commissioni amministrative:</b>   |  |                                |                                      |                                       |                                       |                  |
| minimo . . . . .  | 12.500   | 17.500                         | 25.000                               | 35.000                                | 50.000                                | 75.000           |
| massimo . . . . .   | 25.000   | 35.000                         | 50.000                               | 70.000                                | 100.000                               | 150.000          |
| <i>N. B. — Per gli interventi di cui alle predette lettere c), d) ed e), è escluso il lavoro preparatorio e si terrà conto della durata dei medesimi e della difficoltà che la prestazione richiede.</i>  |  |                                |                                      |                                       |                                       |                  |
| <b>2) Prestazioni tecniche varie:</b>   |  |                                |                                      |                                       |                                       |                  |
| <b>a) Esame e studio della pratica e di documenti:</b>  |  |                                |                                      |                                       |                                       |                  |
| minimo . . . . .  | 5.000  | 7.500                          | 10.000                               | 20.000                                | 25.000                                | 35.000           |
| massimo . . . . .   | 10.000   | 15.000                         | 20.000                               | 40.000                                | 50.000                                | 70.000           |
| <b>b) Ricerche in archivi pubblici e privati, ispezione di luoghi:</b>  |  |                                |                                      |                                       |                                       |                  |
| minimo . . . . .  | 5.000  | 5.000                          | 7.500                                | 10.000                                | 12.500                                | 15.000           |
| massimo . . . . .   | 8.000  | 10.000                         | 15.000                               | 20.000                                | 25.000                                | 30.000           |
| <b>c) Pareri scritti, preparazione e redazione di atti, esposti, ricorsi e memorie, redazione di verbali di assemblea, consiglio e simili:</b>  |  |                                |                                      |                                       |                                       |                  |
| minimo . . . . .  | 10.000   | 15.000                         | 20.000                               | 30.000                                | 50.000                                | 70.000           |
| massimo . . . . .   | 30.000   | 45.000                         | 60.000                               | 90.000                                | 150.000                               | 250.000          |
| <b>d) Redazione di atti statutari e costitutivi e di regolamenti:</b>   |  |                                |                                      |                                       |                                       |                  |
| minimo . . . . .  | 15.000   | 17.500                         | 25.000                               | 40.000                                | 50.000                                | 75.000           |
| massimo . . . . .   | 40.000   | 45.000                         | 60.000                               | 70.000                                | 100.000                               | 150.000          |
| <i>N. B. — Va tenuto conto delle difficoltà e dello studio che la pratica richiede.</i>   |  |                                |                                      |                                       |                                       |                  |
| <b>3) Prestazioni di attuazione:</b>  |  |                                |                                      |                                       |                                       |                  |
| a) Convocazione di assemblee . . . . .  | 5.000  | 7.500                          | 10.000                               | 12.500                                | 15.000                                | 20.000           |
| b) Deposito e pubblicazione di bilancio e di atti da iscrivere nel registro delle imprese . . . . .   | 15.000   | 20.000                         | 25.000                               | 30.000                                | 40.000                                | 50.000           |
| c) Pagamenti di imposte, tasse, contributi e di somme a qualsiasi titolo a terzi . . . . .  | 3.000  | 5.000                          | 7.500                                | 10.000                                | 12.500                                | 15.000           |
| d) Custodia di valori . . . . .   | 1,75% sul valore effettivo dei beni, per i primi sei mesi e 0,10% in più per ogni mese successivo. |                                |                                      |                                       |                                       |                  |

*N.B. — Tutti gli onorari massimi previsti ai numeri 1 e 2 della tabella che precede, possono essere raddoppiati se il valore della pratica supera L. 200.000.000 e triplicati se supera L. 500.000.000.*

Figura 1 Estratto Tariffe DPR 936/73 (Fonte - Gazzetta ufficiale)

Il ruolo delle tariffe era motivato principalmente da due funzioni:

1. Determinare in modo uniforme le richieste di compensi da parte di professionisti appartenenti ad una stessa categoria;

2. Assicurare il decoro della professione, la qualità della prestazione e l'aggiornamento del professionista, nell'interesse degli utenti

Una tariffa adeguata all'importanza del ruolo svolto dal dottore commercialista nell'assistenza delle imprese, si collocava quale condizione non trascurabile per lo sviluppo dell'economia nazionale. Negli anni, gli onorari della tariffa sono stati modificati in linea con l'aumento del costo della vita.

## 2.2 Il contesto normativo Comunitario

Le istituzioni comunitarie a lungo si sono interrogate sull'incompatibilità delle tariffe con la libertà di concorrenza e con la libera prestazione di servizi e sulla loro possibile qualificazione come decisione di associazione di imprese e quindi vietate secondo l'art.81 Trattato C.E. (precedentemente articolo 85, ora articolo 101 TFUE).

Il presente articolo vieta le tariffe se dirette a *“impedire, restringere o falsare le regole della concorrenza all'interno del mercato comune”*.

Tuttavia, le particolarità del procedimento di formazione delle tariffe che prevede la partecipazione di un organo pubblico, quale l'ordine professionale e la rilevanza economico sociale che ricoprono le stesse, hanno portato la giurisprudenza comunitaria ad assumere una posizione non del tutto contraria alle stesse.

La commissione europea si è occupata del problema delle tariffe professionali, con due sentenze relative agli spedizionieri doganali italiani e ai consulenti spagnoli in materie di proprietà industriale.

In entrambe le questioni, le tariffe predisposte dai rispettivi collegi professionali, sono state ritenute illegittime in quanto incompatibili con il principio di concorrenza.

Di spicco, è stata la sentenza del caso Arduino<sup>3</sup> che ha confermato un indirizzo di intenti del legislatore verso il superamento delle tariffe per la definizione dei compensi professionali, non dichiarandole illegittime bensì compatibili con il diritto comunitario.

---

<sup>3</sup> Sentenza della Corte del 19 Febbraio 2002 – “Tariffa obbligatoria degli onorari d'avvocato – Deliberazione del Consiglio Nazionale Forense – Approvazione da parte del Ministero di Grazia e Giustizia – Artt 5 e 85 del Trattato CE (divenuti art. 10 CE e 81 CE)”.

Nel caso Arduino, il dibattito riguardava la corretta applicazione delle tariffe forensi italiane.

Il contenzioso verteva sull'operato del Pretore di Pinerolo che, in sede di liquidazione delle spese giudiziali a carico di un imputato, il sig. Arduino, di un procedimento penale, aveva fissato gli onorari in un importo inferiore al minimo previsto, disapplicando la tariffa professionale corrispondente alla tabella degli onorari previsti in Italia per le prestazioni degli avvocati emanata con il D.M. n. 585/1994.

La corte di cassazione ha in seguito dichiarato illegittima tale disapplicazione rimandando il caso al medesimo giudice, il quale lo portò all'attenzione della Corte di Giustizia delle Comunità Europee.

La Corte di Giustizia delle Comunità Europee, dunque, doveva verificare la compatibilità col diritto comunitario del sistema delle tariffe minime e massime previste dall'ordinamento italiano con riferimento agli onorari degli avvocati.

Innanzitutto, la Corte osservò che uno Stato incorre in una violazione delle norme del Trattato sulla concorrenza in due casi:

- quando imponga o agevoli la conclusione di accordi in contrasto con il divieto di intese restrittive o rafforzi gli effetti di questi accordi;
- quando tolga il carattere pubblico alla normativa, delegando ad operatori privati la responsabilità di adottare decisioni d'intervento in materia economica.

È proprio sull'insussistenza di quest'ultimo punto, che si basa il percorso logico dei giudici nel caso Arduino, che sfocia nella decisione di ritenere il sistema delle tariffe in linea con i principi comunitari. Infatti, prendendo in considerazione il procedimento di approvazione della tariffa, il Consiglio Nazionale Forense è incaricato soltanto di approntare un progetto di tariffa non vincolante,

fino ad approvazione da parte del Ministero della Giustizia.

In considerazione del ruolo sussidiario del Consiglio dell'ordine professionale in oggetto, la Corte nel valutare la compatibilità tra disciplina nazionale che vietava di derogare ai minimi onorari con il principio della libera prestazione dei servizi tra stati membri, sottolineava che, il

divieto di derogare ai minimi tariffari è illegittimo, ma può essere giustificato “*qualora risponda a ragioni imperative di interesse pubblico e purché sia idoneo a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non vada oltre quanto necessario per il raggiungimento di questo.*”

Quindi, spetta al giudice la verifica di proporzionalità delle misure di deroga al principio di concorrenza.

In linea con questa sentenza, il legislatore italiano, con il decreto-legge del 4 Luglio 2006, poi convertito in legge n.248 il 4 Agosto 2006, nelle disposizioni urgenti per la tutela della concorrenza nel settore dei servizi professionali va, nella lettera A dell’articolo 2, ad abrogare le disposizioni legislative che prevedono l’obbligatorietà di tariffe fisse o minime.

Una soluzione dunque, che prende una direzione definita verso un mercato libero e concorrenziale per la professione del Dottore Commercialista e delle altre professioni regolamentate, nonostante la Corte di Giustizia non imponesse lo smantellamento del precedente sistema tariffario la cui applicazione era subordinata alla presenza dei requisiti sopra richiamati ovvero:

- iter pubblicistico per la loro approvazione;
- rispondenza a ragioni imperative di interesse generale;
- test di necessità e proporzionalità.

### 2.3 Introduzione del D.M. 140/2012 “i nuovi parametri”

Dopo diversi interventi normativi, le tariffe venivano definitivamente soppresse con l’Articolo 9, comma 1 Decreto Legge. 1/2012<sup>4</sup>, con contestuale abrogazione di tutte le norme che ad esse facessero rinvio per la determinazione dei compensi.

Con l’abrogazione delle tariffe professionali sono state emanate, successivamente, delle specifiche leggi professionali che hanno riformato la materia di determinazione dei compensi; con il Decreto Ministeriale n. 140/2012 si individuarono, quindi, i parametri per le professioni ordinistiche vigilate dal Ministero della Giustizia.

---

<sup>4</sup> Comma 1 : “Sono abrogate le tariffe delle professioni regolamentate nel sistema ordinistico” – Fonte: Normattiva, il portale della legge Vigente.

Secondo tale decreto, il compenso, liberamente determinato dalle parti, deve essere commisurato all'importanza dell'incarico, alle conoscenze tecniche e all'impegno richiesti, alla difficoltà della prestazione, tenuto conto anche del risultato economico conseguito e dei vantaggi, anche non patrimoniali, derivati al cliente.

Il D.M n. 140/2012 ha definito inoltre i parametri per la liquidazione da parte del tribunale dei compensi in caso di contenzioso. Si tratta di una modalità per stabilire i compensi per varie categorie professionali utilizzata dal giudice in caso di contenzioso, che può essere utilizzato anche come parametro per la determinazione di un preventivo di spesa di massima.

È eliminato ogni riferimento alla tariffa professionale, sostituita dai più generici "parametri" abbandonando in toto le predeterminate griglie liquidatorie per fare spazio a semplici parametri numerici.

Le professioni prese in esame sono state suddivise nelle seguenti categorie: avvocati, commercialisti ed esperti contabili, notai, professioni dell'area tecnica, altre professioni vigilate.

Le tipologie di attività per le quali sono previsti i nuovi parametri sono undici, contro le ventinove previste nella tariffa professionale abrogata.

I criteri per la determinazione del valore della pratica vengono quindi ridotti, lasciando ampio margine di valutazione e discrezionalità nell'applicazione di una percentuale da un minimo a un massimo.

In nessun caso *"le soglie numeriche indicate, anche a mezzo di percentuale, sia nei minimi che nei massimi, per la liquidazione del compenso, nel presente decreto e nelle tabelle allegate sono vincolanti per la liquidazione della stessa"*<sup>5</sup>.

Di seguito i parametri riportati in Tabella C del DM 140/2012 per gli iscritti nell'albo professionale dei Dottori Commercialisti e gli Esperti Contabili.

---

<sup>5</sup> Art.1 Comma 7: Ambito di applicazione e regole generali - Decreto 140/2012 - Fonte: Normattiva, il portale della legge Vigente

### **Riquadro 1 [Art. 19]<sup>6</sup>**

sulla sommatoria dei componenti positivi di reddito lordi e delle attività:

- fino ad euro 10.000 dal 3% al 4%
- sul maggior valore fino ad euro 50.000 dal 2% al 3%
- sul maggior valore oltre euro 50.000 dall'1% al 2%

### **Riquadro 2 [Art. 20]<sup>7</sup>**

a) sul totale dell'attivo realizzato:

- fino ad euro 400.000 dal 4% al 6%
- sul maggior valore e fino a euro 4.000.000 dal 2% al 3%
- oltre euro 4.000.000 dallo 0,75% al 1%

b) sul passivo accertato: dallo 0,50% allo 0,75%

### **Riquadro 3 [Art. 21]<sup>8</sup>**

sul valore della perizia o della valutazione:

- fino ad euro 1.000.000 dallo 0,80% al 1%
- per il di più fino ad euro 3.000.000 dallo 0,50% allo 0,70%
- per il di più oltre 3.000.000 dallo 0,025% allo 0,050%

### **Riquadro 4 [Art. 22]<sup>9</sup>**

a) sul totale dei componenti positivi di reddito lordi: dallo 0,10% allo 0,15%

b) sul totale delle attività: dallo 0,050% allo 0,075%

c) sull'ammontare delle passività dallo 0,050% allo 0,075%

---

<sup>6</sup> Amministrazione e custodia - Il valore della pratica per la liquidazione relativa a incarichi di amministrazione e custodia di aziende è determinato dalla sommatoria dei componenti positivi di reddito lordo e delle attività, e il compenso è liquidato, di regola, in misura pari a quanto indicato dal riquadro 1 della tabella C-Dottori commercialisti ed esperti contabili. – Fonte: Decreto 140/2012.

<sup>7</sup> Liquidazioni di aziende - Il valore della pratica per la liquidazione concernente incarichi di liquidatore ai sensi degli articoli 1977, 2275, 2309 e 2487 del codice civile, ovvero di liquidatore giudiziale, è determinato dalla sommatoria sul totale dell'attivo realizzato e sul passivo accertato e il compenso è liquidato, di regola, in misura pari a quanto indicato dal riquadro 2 della tabella C - Dottori commercialisti ed esperti contabili. - Fonte: Decreto 140/2012.

<sup>8</sup> Valutazioni, perizie e pareri - Il valore della pratica per la liquidazione concernente perizie, pareri motivati, consulenze tecniche di parte, valutazioni di singoli beni, di diritti, di aziende o rami d'azienda, di patrimoni, di partecipazioni sociali non quotate e per la redazione delle relazioni di stima richieste da disposizioni di legge o di regolamenti, è determinato in funzione del valore risultante dalla perizia o dalla valutazione, e il compenso è liquidato, di regola, secondo quanto indicato dal riquadro 3 della tabella C - Dottori commercialisti ed esperti contabili.– Fonte: Decreto 140/2012.

<sup>9</sup> Revisioni contabili - Il valore della pratica per la liquidazione relativa a incarichi di revisioni amministrative e contabili, di ispezioni, nonché per il riordino di contabilità, per l'accertamento dell'attendibilità dei bilanci, previsti dalla legge o eseguiti su richiesta del cliente, dell'autorità giudiziaria o amministrativa, anche ai fini della erogazione di contributi o finanziamenti pubblici, anche comunitari, nonché per l'accertamento della rendicontazione dell'impiego di risorse finanziarie pubbliche, è determinato in funzione dei componenti positivi di reddito lordo e delle attività e il compenso liquidato, di regola, secondo quanto indicato nel riquadro 4 della tabella C - Dottori commercialisti ed esperti contabili. . - Fonte: Decreto 140/2012.

### **Riquadro 5.1 [Art. 23, comma 1]<sup>10</sup>**

- a) sui componenti positivi di reddito lordi: dallo 0,30% allo 0,50%;
- b) sul totale delle attività: dallo 0,020% allo 0,060%
- c) sul totale delle passività risultanti dal bilancio di fine esercizio: dallo 0,020 allo 0,065%

### **Riquadro 5.2 [Art. 23, comma 2]<sup>11</sup>**

- sulla sommatoria dei componenti positivi di reddito lordi:

- fino a euro 50.000 dal 4% al 3%
- sul maggior valore e fino a euro 100.000 dal 2% al 1%
- oltre euro 100.000 dal 1% allo 0,5%

### **Riquadro 6 [Art. 24]<sup>12</sup>**

a) sul totale dei componenti positivi di reddito lordi:

- dallo 0,020% allo 0,030% fino a 20.000.000 di euro
- per il di più oltre 20.000.000 dallo 0.005% allo 0.010%

b) sul totale delle attività: dallo 0,050% allo 0,060%

c) sull'ammontare delle passività: dallo 0,020% allo 0,030%

### **Riquadro 7.1 [Art. 25, comma 1]<sup>13</sup>**

- sul capitale sottoscritto:

- fino ad euro 1.000.000 dallo 0,75% al 1,50%
- per il di più oltre euro 15.000.000 dallo 0,50% allo 0,75%
- oltre euro 15.000.000 dallo 0,25% allo 0,50%

---

<sup>10</sup> Tenuta della contabilità - Il valore della pratica per la liquidazione di incarichi di tenuta della contabilità ordinaria, è determinato in funzione dei componenti positivi di reddito lordi, delle attività e delle passività risultanti dal bilancio di fine esercizio, e il compenso è liquidato, di regola, secondo quanto indicato dal riquadro 5.1 della tabella C - Dottori commercialisti ed esperti contabili. - Fonte: Decreto 140/2012.

<sup>11</sup> Tenuta della contabilità - Il valore della pratica per la liquidazione di incarichi di tenuta della contabilità semplificata, è determinato in funzione dei componenti positivi di reddito lordi, e il compenso è liquidato, di regola, secondo quanto indicato dal riquadro 5.2 della tabella C - Dottori commercialisti ed esperti contabili. Fonte: Decreto 140/2012.

<sup>12</sup> Il valore della pratica per la liquidazione relativa a incarichi per la formazione del bilancio, è determinato in funzione dei componenti positivi di reddito lordi, delle attività e delle passività, e il compenso è liquidato, di regola, secondo quanto stabilito dal riquadro 6 della tabella C - Dottori commercialisti ed esperti contabili. - Fonte: Decreto 140/2012.

<sup>13</sup> Operazioni societarie - Il valore della pratica di liquidazione di incarichi per la costituzione e per le successive variazioni dello statuto sociale, incluse le trasformazioni, di qualunque tipo di società, ente o associazione, è determinato in funzione del capitale sottoscritto ed è liquidato, di regola, secondo quanto indicato dal riquadro 7.1 della tabella C - Dottori commercialisti ed esperti contabili. Fonte: Decreto 140/2012.

### **Riquadro 7.2 [Art. 25, comma 2]<sup>14</sup>**

- sul totale delle attività delle situazioni patrimoniali utilizzate:

- fino ad euro 4.000.000 dal 1% al 1,50%
- oltre euro 4.000.000 dallo 0,5% al 1%

### **Riquadro 8.1 [Art. 26, comma 1]<sup>15</sup>**

- sul corrispettivo pattuito:

- fino a euro 2.000.000 dallo 0,75% al 2%
- oltre euro 2.000.000 dallo 0,50% allo 0,75%

### **Riquadro 8.2 [Art. 26, commi 2 e 3]<sup>16</sup>**

- sul capitale mutuato o erogato, ovvero sui capitali e valori economico-finanziari oggetto della prestazione:

- fino a euro 2.000.000 dallo 0,75% al 1,00%
- oltre euro 2.000.000 dallo 0,50% allo 0,75%

### **Riquadro 9 [Art. 27]<sup>17</sup>**

- sul totale delle passività:

- fino a euro 1.000.000 dal 1% al 2%
- oltre euro 1.000.000 dallo 0,70% allo 0,90%

### **Riquadro 10.1 [Art. 28, comma 1]<sup>18</sup>**

---

<sup>14</sup> Operazioni societarie - Il valore della pratica per la liquidazione di incarichi per le fusioni, scissioni e altre operazioni straordinarie di qualunque tipo di società, ente o associazione, è determinato in funzione del totale delle attività delle situazioni patrimoniali utilizzate per l'attività professionale svolta, e il compenso è liquidato, di regola, secondo quanto indicato dal riquadro 7.2 della tabella C - Dottori commercialisti ed esperti contabili. - Fonte: Decreto 140/2012.

<sup>15</sup> Consulenza e assistenza contrattuale e consulenza economico-finanziaria - Il valore della pratica per la liquidazione di incarichi di consulenza o assistenza nella stipulazione di tutti i tipi di contratti, anche preliminari, atti, scritture private, è determinato in funzione del corrispettivo pattuito al lordo delle eventuali passività accollate dal cessionario, e il compenso è liquidato, di regola, secondo quanto indicato dal riquadro 8.1 della tabella C - Dottori commercialisti ed esperti contabili. - Fonte: Decreto 140/2012.

<sup>16</sup> Consulenza e assistenza contrattuale e consulenza economico-finanziaria - Il valore della pratica per la liquidazione di incarichi riguardanti contratti di mutuo, di finanziamento e contributi a fondo perduto, sono determinati in funzione del capitale mutuato o erogato, e il compenso è liquidato, di regola, secondo quanto indicato dal riquadro 8.2 della tabella C - Dottori commercialisti ed esperti contabili.

Il valore della pratica per la liquidazione di incarichi di consulenza economica e finanziaria è determinato in funzione dei capitali o dei valori economico-finanziari oggetto della prestazione, e il compenso è liquidato, di regola, secondo quanto indicato nel riquadro 8.2 della tabella C - Dottori commercialisti ed esperti contabili. - Fonte: Decreto 140/2012.

<sup>17</sup> Assistenza in procedure concorsuali - Il valore della pratica per la liquidazione di incarichi di assistenza al debitore nel periodo pre-concorsuale e, altresì, nel corso di una procedura di concordato preventivo, accordo di ristrutturazione di debiti e di amministrazione straordinaria, è determinato in funzione del totale delle passività, e il compenso è liquidato, di regola, secondo quanto indicato dal riquadro 9 della tabella C - Dottori commercialisti ed esperti contabili. Le percentuali di liquidazione indicate in tabella per l'ipotesi del comma 1 sono ridotte fino alla metà nel caso in cui le procedure si concludono con esito negativo. - Fonte: Decreto 140/2012.

<sup>18</sup> Assistenza, rappresentanza e consulenza tributaria - Il compenso per gli adempimenti dichiarativi e le prestazioni connesse è liquidato, di regola, secondo quanto indicato nel riquadro 10.1 della tabella C - Dottori commercialisti ed esperti contabili.

- Dichiarazione dei redditi delle persone fisiche euro 150
- Dichiarazione dei redditi con o senza studi di settore delle persone fisiche con partita iva euro 450
- Dichiarazione dei redditi con o senza studi di settore delle società di persone euro 550
- Dichiarazione dei redditi con o senza studi di settore delle società di capitali euro 650
- Dichiarazioni IRAP euro 200
- Dichiarazioni IVA euro 250
- Dichiarazione dei sostituti di imposta euro 150
- Dichiarazione di successione euro 350
- Altre dichiarazioni e comunicazioni euro 100
- Invio telematico euro 20

#### **Riquadro 10.2 [Art. 28, comma 2]<sup>19</sup>**

- sull'importo complessivo delle imposte, tasse, contributi, sanzioni, interessi dovuti: dal 1% al 5%

#### **Riquadro 10.3 [Art. 28, comma 3]<sup>20</sup>**

- sull'importo complessivo delle imposte, tasse, contributi, sanzioni, interessi dovuti: dal 1% al 5%

#### **Riquadro 11 [Art. 29]<sup>21</sup>**

- sulla sommatoria dei componenti positivi di reddito lordi e delle attività:

- fino a euro 5.000.000,00 da euro 6.000 a euro 8.000

---

<sup>19</sup> Il valore della pratica per la liquidazione di incarichi di predisposizione di ricorsi, appelli e memorie alle commissioni tributarie e ad altri organi giurisdizionali, nonché per la rappresentanza tributaria, è determinato, per ogni grado di giudizio, in funzione dell'importo complessivo delle imposte, tasse, contributi, sanzioni, interessi che sarebbero dovuti sulla base dell'atto impugnato o in contestazione oppure dei quali è richiesto il rimborso, e il compenso è liquidato, di regola, secondo quanto indicato dal riquadro 10.2 della tabella C - Dottori commercialisti ed esperti contabili.

<sup>20</sup> Il valore della pratica per la liquidazione di incarichi di consulenza tributaria è determinato in funzione dell'importo complessivo delle imposte, tasse, contributi, sanzioni, interessi che sarebbero dovuti sulla base dell'atto impugnato o in contestazione oppure dei quali è richiesto il rimborso, e il compenso è liquidato, di regola, secondo quanto indicato dal riquadro 10.3 della tabella C - Dottori commercialisti ed esperti contabili.

<sup>21</sup> Sindaco di società - 1. Il valore della pratica per la liquidazione della funzione di sindaco di società che svolge i controlli di legalità e sull'amministrazione della società è determinato in funzione della sommatoria dei componenti positivi di reddito lordi e delle attività, e il compenso è liquidato, di regola, secondo quanto indicato nel riquadro 11 della tabella C - Dottori commercialisti ed esperti contabili. 2. Quando la funzione di sindaco è svolta in società di semplice amministrazione di beni immobili di proprietà, in società dedicate al solo godimento di beni patrimoniali, in società in liquidazione o in procedura concorsuale, le percentuali di liquidazione stabilite in tabella per l'ipotesi del comma 1 sono ridotte fino alla metà. 3. Quando il professionista riveste la carica di sindaco unico le percentuali di liquidazione stabilite in tabella per l'ipotesi del comma 1 sono aumentate fino al 100 per cento. Quando il professionista riveste la carica di presidente del collegio sindacale le percentuali di liquidazione stabilite in tabella per l'ipotesi del comma 1 sono aumentate fino al 50 per cento.

- per il di più fino a euro 100.000.000 dallo 0,009% allo 0,010%
- per il di più fino a euro 300.000.000 dallo 0,0060% allo 0,009%
- per il di più fino a euro 800.000.000 dallo 0,005% allo 0,006%
- per ogni euro 100.000.000 di valore in più o frazione, rispetto a
- euro 800.000.000 una maggiorazione da euro 7.500 ad euro 10.000

## 2.4 L'Obbligo del preventivo in forma scritta

La legge 4 Agosto 2017 n. 124, Legge annuale per il mercato e la concorrenza, entrata in vigore il 29 Agosto 2017, rende obbligatoria la forma scritta o digitale del preventivo, soprattutto come atto di maggior tutela del professionista e seguendo l'indirizzo tracciato con il Decreto Legge 1/2012.

La legge stabilisce che la misura del compenso è pattuita per iscritto all'atto del conferimento dell'incarico professionale con preventivo di massima comprensivo di spese, oneri e contributi.

Il compenso può essere in parte costituito da una componente variabile, anche fissata in percentuale, commisurata al risultato dell'incarico professionale. In nessun caso il compenso richiesto dal professionista può essere sproporzionato all'attività svolta o da svolgere.

Nello specifico il documento deve:

- rendere noto al cliente il grado di complessità dell'incarico, fornendo tutte le informazioni utili circa gli oneri ipotizzabili dal momento del conferimento fino alla conclusione dell'incarico;
- indicare i dati della polizza assicurativa per i danni eventualmente provocati nell'esercizio dell'attività professionale;
- concordare la misura del compenso con il cliente formulando un preventivo di massima che riporti, per le singole prestazioni, tutte le voci di costo, comprensive di eventuali spese viaggio, vitto, alloggio, oneri e contributi.

Infatti dal 29 Agosto 2017 il professionista *“deve rendere noto obbligatoriamente, in forma scritta o digitale, al cliente il grado di complessità dell'incarico, fornendo tutte le informazioni utili circa gli oneri ipotizzabili dal momento del conferimento fino alla conclusione dell'incarico*

*e deve altresì indicare i dati della polizza assicurativa per i danni provocati nell'esercizio dell'attività professionale. In ogni caso la misura del compenso è previamente resa nota al cliente obbligatoriamente, in forma scritta o digitale, con un preventivo di massima, deve essere adeguata all'importanza dell'opera e va pattuita indicando per le singole prestazioni tutte le voci di costo, comprensive di spese, oneri e contributi.”<sup>22</sup>*

Quindi, all'atto del conferimento dell'incarico, il professionista deve redigere in forma scritta:

- il mandato professionale;
- preventivo di massima di spesa.

Sull'obbligo del preventivo in forma scritta è intervenuto il CNDCEC con il PO 292/2017 del 05/02/2018, precisando che *“il mancato rispetto delle disposizioni di cui all'articolo 24<sup>23</sup> del codice deontologico, in relazione alla stipula per iscritto del mandato professionale rileva solo sotto il profilo disciplinare, mentre la mancata redazione del preventivo in forma scritta costituisce anche violazione di legge”*

Molto spesso, è nel preventivo che si concentrano le maggiori difficoltà dei professionisti. Non è, infatti, semplice riuscire ad elaborare un preventivo che tenga conto di tutte le possibili fattispecie future e, soprattutto, del grado di complessità che potrebbe prospettarsi nello svolgimento dell'incarico.

Sarebbe quindi corretto ritenere che l'obbligo non si esaurisca con la semplice consegna del preventivo scritto, essendo necessario un suo continuo aggiornamento per tener conto delle diverse fattispecie che nel concreto rapporto con il cliente possono prospettarsi.

Sempre il codice deontologico, all'articolo 21 comma 4, dispone che *“Il professionista deve informare tempestivamente il cliente in merito ai nuovi avvenimenti in grado di incidere sul mandato affidato”*.

---

<sup>22</sup> Art. 9 comma 4, D.L. 1/2012.

<sup>23</sup> Il PO 292/2017 indicava l'articolo 25, sostituito dall'articolo 24 con il nuovo Codice Deontologico approvato in data 21 marzo 2024 dal CNDCEC

Ad esempio: un nuovo adempimento, o una maggiore difficoltà nello svolgimento dell'incarico rappresentano sicuramente avvenimenti essenziali che devono essere tempestivamente comunicati al cliente, con eventuale formulazione del maggior compenso.

Il preventivo scritto richiede quindi una certa attenzione nella sua redazione e, una volta sottoscritto per accettazione dal cliente, rappresenta un utile strumento nell'eventuale fase di recupero giudiziale del credito.

Altra problematica di non poco conto sono gli effetti di una sua eventuale mancata predisposizione e/o consegna al cliente. Il primo effetto, di carattere disciplinare, consiste nell'irrogazione di una sanzione per violazione del codice deontologico.

Come ribadito dal CNDCEC con il richiamato PO 292/2017, infatti *“la mancata forma scritta del contratto e del preventivo di massima, in fase di conferimento dell'incarico, costituisce violazione del principio contenuto nell'articolo 24. Di conseguenza, come indicato dall'Ordine, al professionista dovrà essere inflitta la sanzione disciplinare della censura come previsto dall'articolo 21 del Codice delle sanzioni disciplinari”*.

Dal punto di vista civilistico, invece, il legislatore non ha previsto specifiche sanzioni, e deve escludersi che la mancata consegna del preventivo scritto possa comportare la nullità o l'annullabilità del contratto o la nullità del compenso stesso. Essendo però previsto un preciso obbligo in capo al professionista, non rispettato, in contenzioso il giudice potrebbe quantificare i compensi applicando i parametri nella loro misura minima.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 6, D.M. 140/2012, *“l'assenza di prova del preventivo di massima di cui all'articolo 9, comma 4, terzo periodo, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, costituisce elemento di valutazione negativa da parte dell'organo giurisdizionale per la liquidazione del compenso”*.

Il professionista, inoltre, dinanzi al giudice dovrebbe provare l'effettiva prestazione svolta ed il soddisfacimento delle sue pretese e potrebbe rilevarsi estremamente difficoltoso, nel caso in cui il cliente riuscisse a dimostrare l'esistenza di accordi verbali in forza dei quali il compenso era dovuto in misura minore o, addirittura, non era dovuto.

## 2.5 Gli effetti della liberalizzazione del mercato professionale

I provvedimenti visti evidenziano una direzione, riguardo la professione, che si distacca sempre di più dall'essere una “categoria protetta”, a favore di una professione che compete nel libero

mercato in balia delle leggi di domanda e offerta e della libera concorrenza, in cui anche il prezzo e l'attività di marketing, per la prima volta, giocano un ruolo decisivo nel il successo dello studio.

Queste scelte dall'altro lato rischiano di aumentare la concorrenza sleale, che, molto spesso, gioca proprio sul fattore prezzo per attirare più clienti e di "svilire" la preparazione del professionista che passerebbe in secondo piano rispetto ad altri fattori.

Le associazioni di categoria da tempo si interrogano su quale futuro può riservare la professione visto che, dati alla mano, non risulta più così appetibile e i giovani interessati ad intraprenderla si riducono drasticamente.

I rapporti con le istituzioni e l'amministrazione finanziaria sono sempre più lontani e la politica non riconosce l'importanza del ruolo e la collaborazione nella redazione delle norme fiscali.

Si chiede alle istituzioni il riconoscimento del lavoro svolto, non per forza con delle esclusive ma con dei segnali di attenzione alla categoria.

Molti studi professionali abbassano i prezzi pur di non perdere i clienti, i quali fanno di tutto per risparmiare. Associazioni e Patronati propongono in aggiunta servizi fiscali e contabili a prezzi irrisori cercando spesso di sostituirsi al professionista.

La perdita continua di clienti, l'acquisizione di nuovi collaboratori per far fronte ai continui nuovi adempimenti o la necessità di ricercare nuove collaborazioni comportano la riduzione del fatturato e un aumento delle spese con ulteriore svilimento di un mercato già impoverito e saturo.

Per contrasto le norme sull'aggiornamento continuo e la recente riforma della crisi d'impresa, evidenziano invece come le competenze tecniche siano ancora il punto forte della professione a cui non si vuole rinunciare anzi, sono "la certificazione" dell'importanza del Dottore Commercialista rispetto ad altri esperti, un consulente, una guida per l'imprenditore, che sappia accompagnare l'impresa in tutte le sue fasi di vita.



# CAPITOLO 3 - ANALISI DI MERCATO DEGLI STUDI PROFESSIONALI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI IN ITALIA

a cura di Alessandro Angei

## 3.1 IL CONTRIBUTO E IL RUOLO DELLE PMI

Il mercato nazionale si è sempre caratterizzato per la presenza di un insieme di piccole e medie imprese (PMI)<sup>24</sup>, a conduzione prevalentemente familiare, estremamente variegato ed eterogeneo, in quanto al suo interno si riscontra la contemporanea presenza di piccole realtà e di vere e proprie eccellenze del tessuto economico del paese.

Per meglio comprendere il peso delle PMI all'interno del quadro economico nazionale è bene soffermarsi sui numeri aggiornati; infatti, secondo gli ultimi dati diffusi dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT)<sup>25</sup>, aggiornati all'anno 2021, su un numero totale di 4.540.634 imprese attive in Italia, le microimprese che occupano meno di 10 addetti sono pari a 4.314.961, rappresentando il 95,03% del totale. Al contrario, le grandi imprese occupano solamente il 0,9% del totale. In mezzo si collocano le PMI, vale a dire le imprese che occupano il restante 4,88% del tessuto economico imprenditoriale del paese.

Tabella 1 – Numero di imprese attive in Italia per numero di addetti nell'anno 2021

| Numero di addetti | Definizione     | Numero di imprese | Quota di imprese |
|-------------------|-----------------|-------------------|------------------|
| 0-9               | Microimpresa    | 4.314.961         | 95,03%           |
| 10-49             | Piccola Impresa | 196.855           | 4,34%            |
| 50-249            | Media Impresa   | 24.526            | 0,54%            |
| 250 e più         | Grande Impresa  | 4.292             | 0,09%            |

<sup>24</sup> La Raccomandazione della Commissione Europea 2003/361/CE ha definito i seguenti parametri per la definizione di piccole e medie imprese (PMI):

- micro imprese => imprese che occupano meno di 10 addetti e conseguono un fatturato annuo o un totale di attivo di bilancio inferiore ai 2 milioni di euro;
- piccole imprese => imprese che occupano tra i 10 e i 49 addetti e conseguono un fatturato annuo o un totale attivo di bilancio inferiore ai 10 milioni di euro;
- medie imprese => imprese che occupano tra i 50 e i 249 addetti e conseguono un fatturato annuo o un totale attivo di bilancio inferiore ai 50 milioni di euro.

<sup>25</sup> I dati aggiornati all'anno 2021 sono consultabili sul sito istituzionale dell'ISTAT [http://dati.istat.it/Index.aspx?DataSetCode=DICA\\_ASIAUE1P](http://dati.istat.it/Index.aspx?DataSetCode=DICA_ASIAUE1P).

|               |  |                  |                |
|---------------|--|------------------|----------------|
| <b>Totale</b> |  | <b>4.540.634</b> | <b>100,00%</b> |
|---------------|--|------------------|----------------|

Negli ultimi anni il trend non si è modificato, se non per la registrazione di un incremento del numero delle PMI a discapito di un calo del numero delle microimprese, a conferma di un aumento della dimensione media delle imprese italiane.

Per effetto dell'enorme peso specifico occupato dalle PMI presenti in Italia sul numero totale delle imprese attive in Italia, le stesse sono responsabili di circa il 41% dell'intero fatturato generato in Italia e del 33% degli occupati.

Le PMI si caratterizzano inoltre per essere costituite prevalentemente in forma individuale e in forma di società a responsabilità limitata, prevalentemente per ragioni di convenienza fiscale e normativa.

Stando ai recentissimi dati elaborati da Unioncamere-Infocamere<sup>26</sup> sulla base delle società iscritte al Registro delle Imprese al 31 dicembre 2023, le società a responsabilità limitata, specialmente le società a responsabilità limitata semplificate, queste ultime molto amate per via delle procedure semplificate e i costi bassissimi di costituzione, rappresentano in assoluto la forma societaria in maggior crescita rispetto all'intero universo delle società italiane, crescono infatti di anno in anno a discapito di una sempre più netta decrescita del numero delle ditte individuali.

Diminuiscono sempre più anche le imprese costituite nella forma di società di persone, mentre rimane pressoché invariato il numero di società per azioni, queste ultime caratterizzate da un'alta complessità di gestione che mal si sposa con le piccole realtà delle società italiane.

*Tabella 2 – Numero di imprese attive in Italia nell'anno 2021 per forma giuridica e per classe di addetti*

| Forma giuridica   | Numero di addetti |        |        |           |           | Quota  |
|---|-------------------|--------|--------|-----------|-----------|--------|
|   | 0-9               | 10-49  | 50-249 | 250 e più | Totale    |        |
| Imprenditore individuale, libero professionista e lavoratore autonomo | 2.863.935         | 12.997 | 57     | 0         | 2.876.989 | 63,36% |
| Società di persone  | 530.879           | 27.451 | 398    | 15        | 558.743   | 12,31% |

<sup>26</sup> L. De Angelis, C. Feriozzi, "E' boom di srl semplificate. In calo le imprese individuali", ItaliaOggi, 21 aprile 2024.

|  |           |         |        |       |           |         |
|--|-----------|---------|--------|-------|-----------|---------|
| Società a responsabilità limitata              | 859.994   | 137.018 | 13.386 | 1.280 | 1.011.678 | 22,28%  |
| Società per azioni e in accomandita per azioni | 8.688     | 7.621   | 7.283  | 2.293 | 25.885    | 0,57%   |
| Altre forme d'impresa <sup>27</sup>            | 51.465    | 11.768  | 3.402  | 704   | 67.339    | 1,48%   |
| Totale   | 4.314.961 | 196.855 | 24.526 | 4.292 | 4.540.634 | 100,00% |

### 3.2 LE GRANDI IMPRESE: L'ECCEZIONE CHE CONFERMA LA REGOLA

Il settore economico italiano è molto povero di grandi imprese, ossia di quelle che occupano più di 250 addetti e che conseguono un fatturato annuo e/o risultano possedere un totale attivo di bilancio annuo superiore ai 50 milioni euro.

Si contano, infatti, nell'anno 2021 appena 4.292 grandi imprese in Italia, a tal proposito possiamo quindi tranquillamente affermare che le stesse rappresentano di fatto l'eccezione che conferma la regola!

Nonostante il piccolo numero di grandi imprese in Italia, queste rivestono comunque un ruolo di primaria importanza nel settore economico italiana visto il contributo fornito in termini di fatturato e nel numero di occupati.

Le più grandi imprese in Italia sono rappresentate dalle aziende statali di diritto privato, nate in seguito alle privatizzazioni dei gruppi bancari ed assicurativi avvenute nel corso degli anni '90. Le multinazionali e le grandi imprese italiane occupano invece una posizione secondaria.

### 3.3 IL POSIZIONAMENTO DEL PROFESSIONISTA NEL MERCATO

Il contesto economico italiano attuale che circonda il Professionista influenza notevolmente il suo lavoro, le sue decisioni, soprattutto in merito alle aree professionale nelle quali specializzarsi, e, conseguentemente, i servizi d'opera professionale che può offrire e spendere sul mercato di riferimento. Infatti, la presenza sul territorio italiano di un numero considerevole di microimprese e di PMI, che operano prevalentemente in forma individuale o nella forma

<sup>27</sup> Nella forma giuridica "altre forme d'impresa", così come definita dall'ISTAT, vi rientrano le società cooperative, le società consortili e le altre forme giuridiche di cooperazione tra imprese (associazione o gruppo temporaneo di imprese, gruppo europeo di interesse economico).

societaria a responsabilità limitata, piuttosto che di grandi imprese o di gruppi societari, è assolutamente condizionante e conducono il professionista a protendere per un'area di specializzazione piuttosto che un'altra.

Il mercato italiano si differenzia notevolmente in base all'area geografica di riferimento del professionista; non vi è dubbio infatti che vi siano forti differenze tra Nord e Sud d'Italia, differenze che si traducono in un vero e proprio divario socio-economico che caratterizza l'economia italiana.

L'area settentrionale del paese è caratterizzata dalla presenza di filiere produttive maggiormente strutturate con imprese di medie dimensioni, le quali sono solite presenziare ed intrattenere rapporti con altre imprese nel mercato internazionale, devono sopportare una maggiore pressione concorrenziale, e, nel tempo, hanno permesso il dispiegarsi di un sistema socio-economico più evoluto rispetto a quello caratterizzante e presente nel meridione.

Infatti, la stragrande maggioranza delle grandi imprese territorialmente residenti in Italia hanno la propria sede ed il centro dei propri interessi nell'area settentrionale del paese; ben 2.907 grandi imprese sulle 4.292 (quindi il 67,73%) totali hanno la propria sede nel Nord d'Italia. Inoltre, dalla tabella seguente, si può notare come il Nord Italia inglobi anche un alto numero di PMI; infatti, quasi la metà delle imprese attive attualmente in Italia ha la sede nel Nord del paese, l'altra metà si divide in tutto il resto d'Italia.

*Tabella 3 – Numero di imprese presenti nelle diverse aree territoriali italiane nell'anno 2021, divise per numero di addetti*

| Numero di addetti | Sud e isole | Centro Italia | Nord Italia | Totale    |
|-------------------|-------------|---------------|-------------|-----------|
| 0-9               | 1.244.818   | 937.602       | 2.132.541   | 4.314.961 |
| 10-49             | 46.000      | 40.647        | 110.208     | 196.855   |
| 50-249            | 4.310       | 4.616         | 15.600      | 24.256    |
| 250 e più         | 553         | 832           | 2.907       | 4.292     |
| Totale            | 1.295.681   | 983.697       | 2.261.256   | 4.540.364 |

Ciò si traduce, inevitabilmente, nella formazione di una domanda di servizi contabili e fiscali e di consulenza aziendale, societaria e finanziaria molto più strutturata, sia in termini quantitativi sia, soprattutto, in termini qualitativi (cd. attività specialistiche), nel Nord del paese.

Percorrendo lo stivale, la tipologia di clientela a cui il professionista è chiamato ad offrire i propri servizi cambia drasticamente, in quanto si riscontra una minore presenza di grandi imprese, a vantaggio, invece, di una maggiore presenza di microimprese e di enti pubblici. Ciò conduce alla richiesta di servizi contabili e fiscali nonché consulenze aziendali differenti, decisamente meno specialistiche (cd. attività di base), conducendo il professionista a preferire differenti ambiti di specializzazione rispetto ai propri colleghi del Nord per poter esercitare la professione.

Analizzando la forma giuridica attraverso cui le imprese attive sono costituite ed operano in ciascuna area territoriale cui è suddivisa l'Italia, possiamo notare come nel Sud e nelle Isole sia elevata l'incidenza degli imprenditori individuali, liberi professionisti e lavoratori autonomi (67,41%) sul numero totale delle imprese attive nell'area, incidenza che scende di vari punti percentuali al Centro (61,48%) e al Nord (61,85). Queste ultime due aree si caratterizzano, invece, per l'elevata incidenza di imprese costituite in forma societaria (considerando congiuntamente le società di persone e le società di capitali) che raggiungono la quota del 36,95% e del 37,05% rispettivamente al Nord e al Centro dell'Italia, mentre scendono al 30,59% al Sud e nelle Isole.

*Tabella 4 – Forme giuridiche delle imprese attive in Italia nell'anno 2021 per area territoriale*

| Forma giuridica   | Sud e isole | Centro Italia | Nord Italia | Totale    |
|---|-------------|---------------|-------------|-----------|
| Imprenditore individuale, libero professionista e lavoratore autonomo | 873.409     | 604.786       | 1.398.794   | 2.876.989 |
| Società di persone  | 114.015     | 112.276       | 332.452     | 558.743   |
| Società a responsabilità limitata                                     | 279.369     | 247.275       | 485.034     | 1.011.678 |
| Società per azioni e in accomandita per azioni                        | 3.029       | 4.875         | 17.981      | 25.885    |

|                       |           |         |           |           |
|-----------------------|-----------|---------|-----------|-----------|
| Altre forme d'impresa | 25.859    | 14.485  | 26.995    | 67.339    |
| Totale                | 1.295.681 | 983.697 | 2.261.256 | 4.540.634 |

L'ambiente circostante perciò guida ed influenza il professionista nella scelta delle aree professionali in cui specializzarsi, che possano consentire al professionista di offrire prestazioni d'opera differenti dalle "attività di base", quest'ultime intese come il complesso di attività di assistenza contabile e fiscale svolte a carattere continuativo finalizzate al rispetto della molteplicità di adempimenti contabili e fiscali delle imprese, caratterizzate da processi standardizzabili e a scarso valore aggiunto.

Il professionista nel meridione è chiamato ad offrire maggiormente attività di base, servizi agli enti pubblici, contenzioso tributario, e, in misura maggiore al resto d'Italia, ad offrire consulenza di economia e fiscalità del lavoro. Al contrario, l'area settentrionale del paese rappresenta terreno fertile per le specializzazioni nelle più diverse aree professionali. Infatti, il professionista che esercita la professione al Nord trae maggiori opportunità nello specializzarsi in attività specialistiche, tant'è vero che vi è un alto numero di professionisti che, oltre ad offrire servizi consulenziali di contabilità e bilancio, offrono servizi di pianificazione fiscale, valutazione d'azienda e di corporate governance.

Tabella 5 – Aree professionali di specializzazione suddivise per zona territoriale<sup>28</sup>

| Aree professionali                  | Sud e isole | Centro Italia | Nord Italia | Totale |
|-------------------------------------|-------------|---------------|-------------|--------|
| Contabilità e bilancio              | 91,60%      | 89,50%        | 90,20%      | 89,2%  |
| Consulenza e pianificazione fiscale | 46,00%      | 54,8%         | 59,45%      | 54,80% |
| Revisione Legale                    | 54,40%      | 54,70%        | 54,45%      | 53,80% |
| Valutazioni d'azienda               | 31,30%      | 42,80%        | 44,90%      | 40,90% |
| Contenzioso tributario              | 40,80%      | 46,30%        | 34,75%      | 38,70% |

<sup>28</sup> Tommaso di Nardo, "L'evoluzione della professione del Commercialista", Fondazione Nazionale dei Commercialisti, anno 2022.

|                                    |        |        |        |        |
|------------------------------------|--------|--------|--------|--------|
| Consulenza e<br>finanza aziendale  | 37,00% | 38,90% | 37,25% | 37,60% |
| Crisi di impresa                   | 16,50% | 22,70% | 16,20% | 17,90% |
| Enti del terzo<br>settore          | 14,70% | 19,20% | 14,95% | 15,80% |
| Enti locali                        | 22,30% | 12,80% | 11,35% | 14,50% |
| Economia e<br>fiscalità del lavoro | 18,70% | 16,50% | 9,50%  | 1,50%  |
| Funzioni<br>giudiziarie            | 15,60% | 15,70% | 10,70% | 13,20% |
| Corporate<br>governance            | 5,20%  | 9,30%  | 11,35% | 9,20%  |
| Altre                              | 1,40%  | 1,10%  | 1,20%  | 1,30%  |

La tabella 5 indica le aree professionali nelle quali i rispondenti al sondaggio condotto dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ritengono di aver maturato una specifica esperienza professionale nell'anno 2018.

L'area professionale più presente, come prevedibile, è quella relativa alla *“contabilità e bilancio”* con l'89,2% di preferenze, seguita dalla *“consulenza e pianificazione fiscale”*, anche se a debita distanza, con il 54,8%. Molto vicina a quest'ultima si trova l'area della *“revisione legale”* e del *“controllo di legalità”* con il 53,8%. Un po' più distanti troviamo quelle inerenti le *“valutazioni d'azienda”* con il 40,9%, il *“contenzioso tributario”* con il 38,7% e la *“consulenza e finanza aziendale”* con il 37,6%. Ancora più distanti, quasi a prefigurare aree professionali di nicchia, troviamo le aree professionali riguardanti la *“crisi d'impresa”* con il 17,9%, gli *“enti del terzo settore”* con il 15,8%, gli *“enti locali”* con il 14,5%, l' *“economia e fiscalità del lavoro”* con il 13,5%, le *“funzioni giudiziarie”* con il 13,2% e, infine, la *“corporate governance”* con il 9,2%. Ovviamente, per quanto affermato prima, le aree di specializzazione cambiano a seconda dell'ambiente e della zona territoriale di riferimento del professionista.

In tema di specializzazione professionale è interessante rilevare come le differenze osservate in relazione alle aree professionali nelle quali il professionista ha maturato una specifica esperienza si riflettono nel numero di iscritti negli altri registri ed elenchi di professionisti abilitati all'esercizio di una specifica materia (revisione legale, esperto indipendente in materia di crisi d'impresa, ecc.).

In termini di fatturato complessivo del professionista, il divario tra i valori del Sud del Nord è molto ampio. Infatti, dall'analisi della tabella 6, la percentuale dei professionisti del Sud e delle isole che conseguono complessivamente un fatturato complessivo superiore a 100 mila euro sono il 21,4% contro il 67,20% del Nord. I professionisti del Sud che superano il milione di euro di fatturato complessivo sono lo 0,4% contro l'8,4% del Nord.

La maggioranza dei professionisti del Sud, il 58,3%, ha un fatturato complessivo annuo che non supera i 60 mila euro.

*Tabella 6 – classi di fatturato per area territoriale*

| Fatturato                         | Nord   | Centro | Sud    |
|-----------------------------------|--------|--------|--------|
| <i>Fino a<br/>100.000 euro</i>    | 32,80% | 48,50% | 78,20% |
| <i>Da 100.001 a<br/>500.000</i>   | 46,70% | 42,70% | 20,00% |
| <i>Da 500.001 a<br/>1.000.000</i> | 12,10% | 5,70%  | 1,40%  |
| <i>Oltre<br/>1.000.000</i>        | 8,40%  | 3,1%   | 0,40%  |

La differenza di fatturato è riconducibile sostanzialmente al posizionamento del professionista nel mercato e alle sue aree di specializzazione; le “attività di base”, svolte soprattutto nelle aree meridionali del Paese, hanno provocato un divario particolarmente significativo con il Nord, perché caratterizzato dalla presenza di professionisti “*despecializzati*”, ovvero di professionisti che hanno conseguito una quota molto elevata di fatturato tramite l'espletamento delle “attività di base”. Per contro, presentano la percentuale più bassa di studi “*specializzati*”, cioè di studi che hanno una quota discreta di fatturato da “attività di base”.

Al contrario, il Nord si caratterizza per una maggiore presenza di professionisti specializzati, la cui conseguenza naturale è il conseguimento e la dichiarazione di maggiori compensi e di maggiori fatturati rispetto ai propri colleghi del Sud.

### 3.4 POTERE CONTRATTUALE E LE CAUSE DELLA SUA RIDUZIONE

L'abolizione delle tariffe professionali del settore ordinistico, avvenute con l'approvazione del Decreto Legge 24 gennaio 2012, n. 1, ribattezzato "*Decreto liberalizzazioni*", convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 marzo 2012, n. 27, ha scardinato un sistema di determinazione dei prezzi dei servizi professionali fondato sull'osservanza della tariffa e ha dato avvio ad un mercato di libera concorrenza.

Di fatto, i Dottori Commercialisti, e non solo, si sono trovati improvvisamente orfani di un proprio tariffario professionale, catapultati in una situazione a loro estranea, ossia in quella di dover attivare un contraddittorio con il proprio cliente per la determinazione del proprio compenso.

D'altro canto, il cliente ha iniziato ad assumere una diversa veste, un diverso potere contrattuale nel rapporto con il proprio consulente, potendo partecipare attivamente e, soprattutto, non dovendo più subire passivamente, alla determinazione del compenso del professionista.

I Dottori Commercialisti e gli Esperti Contabili si sono quindi trovati ad assumere la veste di "*contraente debole*" nel rapporto con i propri clienti e committenti, dovuta essenzialmente alle seguenti cause:

- a) Alto numero di professionisti in rapporto al numero di imprese attive in Italia;
- b) Mancata comprensione delle attività professionali svolte;
- c) Svolgimento di alcune attività tipiche "*riservate*" dalla Legge da parte di soggetti non iscritti ad alcun ordine professionale;
- d) Presenza di accordi e/o convenzioni tra committenti e professionisti "*sproporzionate*" a favore dei primi.

Una prima causa è riconducibile all'alto numero dei Dottori Commercialisti iscritti nei vari ordini territoriali in Italia, il cui numero si attesta a circa 120.000, che, considerato in rapporto al numero di imprese attive in Italia, ci consente di intuire che ogni Commercialista può offrire i propri servizi professionali in media a circa 43,3 imprese.

Chi vive quotidianamente la realtà professionale svolgendo l'attività di base, l'attività di assistenza contabile e fiscale svolta a carattere continuativo finalizzata al rispetto delle molteplicità di adempimenti contabili e fiscali delle imprese, sa perfettamente quanto è difficile concordare con il cliente un compenso che possa ritenersi adeguato all'importanza dell'opera e che possa remunerare adeguatamente il professionista, tenuto conto di quanto

profuso per l'acquisizione delle competenze specialistiche e di quelle strutturali per l'esercizio dell'attività professionale. Tenendo conto che più del 90% dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in tutta Italia ritiene di essere specializzato e di aver acquisito notevole esperienza nell'attività di base, attività considerata come *“despecializzata”* e purtroppo a basso valore aggiunto, si conviene ad una drastica riduzione dei compensi medi del professionista, in quanto il cliente (che, non dimentichiamolo, ha ormai assunto una posizione di contraente forte) va alla ricerca del prezzo più basso.

Ovviamente, per tanti che si sono visti ridurre il proprio potere contrattuale, altri hanno acquisito mercato, clienti, potere contrattuale, grazie alle specializzazioni in altre aree professionali, quali la consulenza tributaria, societaria e aziendale, la revisione legale, difficilmente scardinabile dall'abrogazione delle tariffe, poiché difficilmente quest'ultima riuscirebbe a scatenare una guerra al ribasso del prezzo.

La mancata comprensione, da parte del committente, del valore delle attività professionali di base rese dal professionista, in particolar modo quelle relative alla comprensione del ruolo svolto dal professionista nel collegamento con il sistema fiscale e l'amministrazione finanziaria, di norma esplicitate per iscritto da quest'ultimo al momento del conferimento dell'incarico, indurrà il cliente a cercare, individuare e scegliere il professionista che applica il prezzo più basso sul mercato.

Non è nemmeno inconsueto imbattersi in committenti che abbiano scelto di affidarsi a portali online e/o ad affidarsi a soggetti *“abusivi”*, che offrono i servizi di base, quali la tenuta della contabilità e l'elaborazione delle dichiarazioni, senza avere alcun titolo per poterlo fare, ad un prezzo decisamente inferiore a quello richiesto da un professionista ordinistico al solo scopo di accaparrarsi il cliente. Ed è anche a questi ultimi che può e deve essere imputata la causa di una drastica riduzione dei compensi, per effetto di una continua pratica di concorrenza sleale e, aggiungere, illegale, nei confronti dei professionisti ordinistici.

Al Dottore Commercialista e l'Esperto Contabile è infatti riconosciuta, ai sensi dell'art. 1 del D.lgs n. 139/2005<sup>29</sup> *“competenza specifica nelle materie economiche, finanziarie, tributarie, societarie ed amministrative”*, nonché l'esercizio delle seguenti attività:

---

<sup>29</sup> Decreto Legislativo riguardante la *“Costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, a norma dell'articolo 2 della legge 24 febbraio 2005, n. 34”*.

- a) la revisione e la formulazione di giudizi o attestazioni in merito ai bilanci di imprese ed enti, pubblici e privati, non soggetti al controllo legale dei conti, ove prevista dalla legge o richiesta dall'autorità giudiziaria, amministrativa o da privati, anche ai fini dell'accesso e del riconoscimento di contributi o finanziamenti pubblici, anche comunitari, nonché l'asseverazione della rendicontazione dell'impiego di risorse finanziarie pubbliche;
- b) le valutazioni di azienda;
- c) l'assistenza e la rappresentanza davanti agli organi della giurisdizione tributaria di cui al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545;
- d) l'incarico di curatore, commissario giudiziale e commissario liquidatore nelle procedure concorsuali, giudiziarie e amministrative, e nelle procedure di amministrazione straordinaria, nonché l'incarico di ausiliario del giudice, di amministratore e di liquidatore nelle procedure giudiziali;
- e) le funzioni di sindaco e quelle di componente di altri organi di controllo o di sorveglianza, in società o enti, nonché di amministratore, qualora il requisito richiesto sia l'indipendenza o l'iscrizione in albi professionali;
- f) le funzioni di ispettore e di amministratore giudiziario nei casi previsti dall'articolo 2409 del Codice civile;
- g) la predisposizione e diffusione di studi e ricerche di analisi finanziaria aventi a oggetto titoli di emittenti quotate che contengono previsioni sull'andamento futuro e che esplicitamente o implicitamente forniscono un consiglio d'investimento;
- h) la valutazione, in sede di riconoscimento della personalità giuridica delle fondazioni e delle associazioni, dell'adeguatezza del patrimonio alla realizzazione dello scopo;
- i) il compimento delle operazioni di vendita di beni mobili e immobili, nonché la formazione del progetto di distribuzione, su delega del giudice dell'esecuzione, secondo quanto previsto dall'articolo 2, comma 3, lettera e), del decreto legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, e con decorrenza dalla data indicata dall'articolo 2, comma 3-quater, del medesimo decreto;
- j) l'attività di consulenza nella programmazione economica negli enti locali;
- k) l'attività di valutazione tecnica dell'iniziativa di impresa e di asseverazione dei business plan per l'accesso a finanziamenti pubblici;
- l) il monitoraggio e il tutoraggio dell'utilizzo dei finanziamenti pubblici erogati alle imprese;

- m) la redazione e l'asseverazione delle informative ambientali, sociali e di sostenibilità delle imprese e degli enti pubblici e privati;
- n) la certificazione degli investimenti ambientali ai fini delle agevolazioni previste dalle normative vigenti;
- o) le attività previste per gli iscritti nella Sezione B Esperti contabili dell'Albo (tenuta e redazione dei libri contabili, fiscali e del lavoro, controllo della documentazione contabile, revisione e certificazione contabile di associazioni, persone fisiche o giuridiche diverse dalle società di capitali; elaborazione e predisposizione delle dichiarazioni tributarie e cura degli ulteriori adempimenti tributari; rilascio dei visti di conformità, asseverazione ai fini degli studi di settore e certificazione tributaria, nonché esecuzione di ogni altra attività di attestazione prevista da leggi fiscali; la funzione di revisione o di componente di altri organi di controllo contabile nonché, sempre che sussistano i requisiti di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, il controllo contabile ai sensi dell'articolo 2409-bis del Codice civile; la revisione dei conti, sempre che sussistano i requisiti di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, nelle imprese ed enti che ricevono contributi dallo Stato, dalle Regioni, da Province, Comuni ed enti da essi controllati o partecipati; il deposito per l'iscrizione presso enti pubblici o privati di atti e documenti per i quali sia previsto l'utilizzo della firma digitale, ai sensi della legge 15 marzo 1997, n. 59, e del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e loro successive modificazioni.
- p) assistenza fiscale nei confronti dei contribuenti non titolari di redditi di lavoro autonomo e di impresa, di cui all'articolo 34, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Dalla lettera o) si evince che l'esercizio delle attività contabili e tributarie rientra quindi tra le attività che l'ordinamento professionale ritiene tipiche e caratteristiche della professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile, ma nella realtà quotidiana normalmente si riscontra l'esercizio di tali attività da altri soggetti, con modalità tali che, per continuità, onerosità e organizzazione, creino oggettive apparenze di un'attività professionale svolta da un soggetto regolarmente abilitato.

La questione si collega direttamente anche al divieto imposto dall'art. 2, comma 3, della Legge n. 4/2013, di svolgere le attività contabili e tributarie in forma coordinata e continuativa ai "tributaristi" iscritti alle associazioni di categoria, ai quali non è appunto consentito lo

svolgimento di attività professionali riservate per Legge a specifiche categorie di soggetti, salvo il caso in cui si dimostri il possesso dei requisiti e l'iscrizione al relativo albo professionale.

Al verificarsi di queste situazioni, nell'ambito della tutela della professione e della lotta all'abusivismo, ed al fine di promuovere l'attività di vigilanza dei Consigli degli Ordini territoriali per il legale esercizio dell'attività professionale, sancita dall'art. 12, comma 1, lett. f) del D.lgs n. 139/2005, vi sono i presupposti per segnalare la condotta di presunto esercizio abusivo della professione, utile al fine delle valutazioni e delle iniziative che gli Ordini possono intraprendere con riferimento ad eventuali condotte che possono integrare gli estremi del reato di esercizio abusivo dell'attività professionale ordinistica.

In ultima analisi, non si può non attribuire una parte della colpa anche alle grandi imprese e alle pubbliche amministrazioni. Ancora oggi, nonostante l'entrata in vigore della disciplina dell'equo compenso, le grandi imprese acquistano i servizi d'opera professionali dei professionisti, compresi quelli forniti dai Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, attraverso delle vere e proprie convenzioni, con cui le imprese hanno potuto imporre ai professionisti candidati delle vere e proprie clausole vessatorie e condizioni sfavorevoli ad esclusivo svantaggio del professionista.

Negli ultimi anni si sono susseguite diverse verifiche, svolte principalmente dagli Ordini forensi<sup>30</sup>, delle convenzioni che i grandi committenti, clienti forti come le banche e le assicurazioni, propongono ai professionisti per lo svolgimento delle attività di consulenza professionale, le quali hanno fatto emergere la presenza di numerose clausole vessatorie, non rispettose della proporzione tra il compenso previsto e la quantità e qualità del lavoro svolto su mandato dell'impresa.

Ciò detto, se da un lato hanno contribuito a svilire la dignità professionale e a ridurre il potere contrattuale dei professionisti, con contestuale abbattimento dei compensi a loro riconosciuti, dall'altro sono stati i principali motori di un cambiamento di rotta concretizzato con la tanto attesa emanazione ed entrata in vigore della legge sull'equo compenso.

---

<sup>30</sup> Gli Ordini forensi sono stati infatti i primi ad avvertire l'esigenza di introdurre la disciplina dell'equo compenso all'interno del proprio regolamento professionale a tutela dei propri iscritti.

# CAPITOLO 4 - IL PROFESSIONISTA NEGLI ALTRI PAESI DELL'UNIONE EUROPEA

a cura di Alessandro Angei

## 4.1 LE PROFESSIONI ORDINISTICHE IN EUROPA

Tramite un'indagine comparatistica dell'OCSE<sup>31</sup>, si è riscontrato che le professioni economico-contabili esistono in molti paesi, non solo in Italia quindi, prestate da un gruppo particolarmente eterogeneo di professioni, tra cui contabili, commercialisti e consulenti fiscali, con forti differenze nella modalità con le quali queste professioni sono organizzate e regolamentate nei diversi Stati membri dell'Unione Europea.

Il diritto comunitario non prevede norme di armonizzazione dei requisiti per l'accesso ad una professione regolamentata o per il suo esercizio, e rimette alla competenza degli Stati membri decidere se e come regolamentare una professione nel rispetto dei principi di libera concorrenza e di stabilimento.

Sulla base della direttiva europea 2018/958<sup>32</sup>, al ricorrere di determinate condizioni è possibile:

- prevedere un sistema basato su ordini professionali;
- prevedere esclusive e riserve di attività per i professionisti iscritti nei rispettivi ordini professionali;
- introdurre tariffe per la remunerazione dell'attività dei professionisti iscritti agli ordini professionali.

La professione è attualmente regolamentata in ben 19 Stati Membri dell'Unione Europea; questi si distinguono per:

- prevedere la protezione del titolo e prevedere delle esclusive e riserve di attività (Austria, Belgio, Croazia, Francia, Germania, Grecia, Italia, Lussemburgo, Malta, Polonia, Portogallo, Romania, Slovacchia). In questi Paesi l'esercizio di determinate attività d'opera professionale non possono essere esercitate da chiunque ma solo da chi detiene il titolo professionale, essendo considerato uno specialista in materia;

---

<sup>31</sup> "Communication from the commission to the European parliament, the council, the European economic and social committee and the committee of the regions - On taking stock of and updating the reform recommendations for regulation in professional services of 2017", Commissione Europea, 9 luglio 2021.

<sup>32</sup> "Le proposte dei Commercialisti", Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, incontro del 2 febbraio 2023.

- prevedere solamente le esclusive e le riserve di attività, senza alcuna protezione del titolo (Bulgaria, Repubblica Ceca, Ungheria, Irlanda). In questi Paesi, il titolo professionale non viene protetto in alcun modo, averlo conseguito conferisce esclusivamente la possibilità di esercitare alcune attività riservate esclusivamente ai professionisti ordinistici;
- protezione del solo titolo professionale (Olanda). Nella sola nazione olandese aver conseguito il titolo professionale conferisce all'esterno garanzia di un'elevata competenza professionale in materia ma le attività professionali possono essere esercitate da chiunque.

Nonostante le peculiarità che caratterizzano ciascun Paese dell'unione Europea, le professioni economico-contabili normativamente regolamentate sono prevalentemente accomunate dalle seguenti caratteristiche:

- a) Le professioni sono regolate da ordini e/o collegi professionali che custodiscono gli albi o registri professionali, stabiliscono regole etiche e deontologiche, disciplinando la condotta degli iscritti.
- b) Ci sono dei requisiti di ammissione per poter esercitare una professione ordinistica; è necessario conseguire uno specifico titolo di studio (laurea), intraprendere un percorso di pratica professionale, con durata predeterminata da ciascun stato membro, e superare un esame di stato atto a verificare l'effettiva acquisizione delle competenze necessarie all'esercizio della professione.
- c) Sono previsti dei limiti al ricorso di forme pubblicitarie e di propaganda dell'esercizio dell'attività professionale;
- d) Sono previsti dei limiti all'utilizzo di qualsivoglia forma giuridica di esercizio della professione.

Benché non poche siano le diversità esistenti tra stato e stato, si possono rintracciare le sopradette caratteristiche costanti in ciascun Paese dell'Unione Europea in cui la professione è normativamente regolamentata.

Al contrario, in nove Stati membri la professione non viene in alcun modo regolamentata (Cipro, Danimarca, Estonia, Finlandia, Lituania, Lettonia, Slovenia, Spagna e Svezia). Desta sicuramente stupore il fatto che in Spagna, un Paese molto simile al nostro, la professione non sia stata in alcun modo regolamentata, e sia stato lasciato al mercato l'onere di verificare e

constatare quali soggetti abbiano acquisito adeguate competenze ed esperienze professionali in materia.

## 4.2. IL COMMERCIALISTA NEGLI ALTRI PAESI DELL'UE, LE ATTIVITA' SVOLTE E LA TIPOLOGIA DI CLIENTELA SERVITA

In Europa possiamo riscontrare la presenza dei seguenti due modelli tipici di raggruppamento delle professioni economico-contabili:

- Modello anglossassone;
- Modello italo-francese-tedesco.

Il primo modello, si caratterizza per riconoscere e riservare l'esercizio di talune attività professionali esclusivamente a chi ha acquisito il titolo professionale, e, conseguentemente, è iscritto all'ordine e/o collegio professionale, ma non riconosce alcuna protezione del titolo.

Il secondo si caratterizza, al contrario, per riconoscere e riservare l'esercizio di talune attività professionali esclusivamente a chi ha acquisito il titolo professionale, proteggendone il relativo valore. È perciò normativamente vietato per legge utilizzare uno specifico titolo professionale se non si è in possesso.

Nell'analizzare le prestazioni d'opera professionali dalle figure direttamente assimilabili al Dottore Commercialista e all'Esperto Contabile in Europa, abbiamo considerato solo ed esclusivamente gli Stati membri, e, conseguentemente, i professionisti che vi esercitano l'attività, in cui la professione è normativamente regolamentata, è prevista una riserva di attività ed il cui titolo è normativamente protetto (modello italo-francese-tedesco).

Ricordiamo che in Italia, le attività riservate al Dottore Commercialista e all'Esperto Contabile, ai quali è riconosciuta competenza specifica nelle materie economiche, finanziarie, tributarie, societarie ed amministrative, sono elencate nell'art. 1 del Decreto Legislativo n. 139/2005. In particolare, al Dottore Commercialista, il comma 3 dell'art. 1 del D.lgs n. 139/2005 riserva l'esercizio delle seguenti attività:

- a) la revisione e la formulazione di giudizi o attestazioni in merito ai bilanci di imprese ed enti, pubblici e privati, non soggetti al controllo legale dei conti, ove prevista dalla legge o richiesta dall'autorità giudiziaria, amministrativa o da privati, anche ai fini dell'accesso e del riconoscimento di contributi o finanziamenti pubblici, anche comunitari, nonché l'asseverazione della rendicontazione dell'impiego di risorse finanziarie pubbliche;
- b) le valutazioni di azienda;

- c) l'assistenza e la rappresentanza davanti agli organi della giurisdizione tributaria di cui al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545;
- d) l'incarico di curatore, commissario giudiziale e commissario liquidatore nelle procedure concorsuali, giudiziarie e amministrative, e nelle procedure di amministrazione straordinaria, nonché l'incarico di ausiliario del giudice, di amministratore e di liquidatore nelle procedure giudiziali;
- e) le funzioni di sindaco e quelle di componente di altri organi di controllo o di sorveglianza, in società o enti, nonché di amministratore, qualora il requisito richiesto sia l'indipendenza o l'iscrizione in albi professionali;
- f) le funzioni di ispettore e di amministratore giudiziario nei casi previsti dall'articolo 2409 del Codice civile;
- g) la predisposizione e diffusione di studi e ricerche di analisi finanziaria aventi a oggetto titoli di emittenti quotate che contengono previsioni sull'andamento futuro e che esplicitamente o implicitamente forniscono un consiglio d'investimento;
- h) la valutazione, in sede di riconoscimento della personalità giuridica delle fondazioni e delle associazioni, dell'adeguatezza del patrimonio alla realizzazione dello scopo;
- i) il compimento delle operazioni di vendita di beni mobili e immobili, nonché la formazione del progetto di distribuzione, su delega del giudice dell'esecuzione, secondo quanto previsto dall'articolo 2, comma 3, lettera e), del decreto legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, e con decorrenza dalla data indicata dall'articolo 2, comma 3-quater, del medesimo decreto;
- l) l'attività di consulenza nella programmazione economica negli enti locali;
- m) l'attività di valutazione tecnica dell'iniziativa di impresa e di asseverazione dei business plan per l'accesso a finanziamenti pubblici;
- n) il monitoraggio e il tutoraggio dell'utilizzo dei finanziamenti pubblici erogati alle imprese;
- o) la redazione e l'asseverazione delle informative ambientali, sociali e di sostenibilità delle imprese e degli enti pubblici e privati;
- p) la certificazione degli investimenti ambientali ai fini delle agevolazioni previste dalle normative vigenti;
- q) le attività previste per gli iscritti nella Sezione B Esperti contabili dell'Albo;
- r) assistenza fiscale nei confronti dei contribuenti non titolari di redditi di lavoro autonomo e di impresa, di cui all'articolo 34, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Mentre, le attività riservate all'Esperto Contabile, nonché al Dottore Commercialista per effetto di quanto previsto alla lettera q) del comma 3 dell'art. 1, sono le seguenti:

- a) tenuta e redazione dei libri contabili, fiscali e del lavoro, controllo della documentazione contabile, revisione e certificazione contabile di associazioni, persone fisiche o giuridiche diverse dalle società di capitali;
- b) elaborazione e predisposizione delle dichiarazioni tributarie e cura degli ulteriori adempimenti tributari;
- c) rilascio dei visti di conformità, asseverazione ai fini degli studi di settore e certificazione tributaria, nonché esecuzione di ogni altra attività di attestazione prevista da leggi fiscali;
- d) la funzione di revisione o di componente di altri organi di controllo contabile nonché, sempre che sussistano i requisiti di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, il controllo contabile ai sensi dell'articolo 2409-bis del Codice civile;
- e) la revisione dei conti, sempre che sussistano i requisiti di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, nelle imprese ed enti che ricevono contributi dallo Stato, dalle Regioni, da Province, Comuni ed enti da essi controllati o partecipati;
- f) il deposito per l'iscrizione presso enti pubblici o privati di atti e documenti per i quali sia previsto l'utilizzo della firma digitale, ai sensi della legge 15 marzo 1997, n. 59, e del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e loro successive modificazioni.

Limitando la nostra analisi agli Stati membri a noi più affini, per vicinanza geografica e per importanza economica, quali la Francia e la Germania, possiamo facilmente individuare, rispettivamente, le figure professionali dell'*Expert-comptable*<sup>33</sup> e del *Steuerberater*<sup>34</sup>, assimilabili alla figura del Dottore Commercialista e dell'Esperto Contabile in Italia.

In entrambi gli Stati membri l'accesso alla professione è subordinato all'acquisizione del titolo professionale, alla necessaria acquisizione delle competenze professionali tramite un periodo

---

<sup>33</sup> Per approfondimenti relativi alla figura professionale dell'*Expert-comptable* in Francia è possibile consultare il seguente link <https://ec.europa.eu/growth/tools-databases/regprof/regprof/257>.

<sup>34</sup> Per approfondimenti relativi alla figura professionale del *Steuerberater* in Germania è possibile consultare il seguente link <https://ec.europa.eu/growth/tools-databases/regprof/regprof/991>.

di pratica stabilito ( tirocinio ) e al superamento di un esame di stato abilitante all'esercizio della professione.

Da una lettura dell'ordinamento professionale francese e tedesco, abbiamo potuto facilmente verificare che le attività riservate normativamente ai colleghi francesi e tedeschi, ed effettivamente prestate alla clientela di riferimento, riguardano essenzialmente le stesse materie economiche, finanziarie, tributarie, societarie ed amministrative riservate agli italiani, riguardanti, per citarne alcune, la contabilità, la certificazione dei bilanci, le valutazioni d'azienda e le dichiarazioni fiscali.

La tipologia di clientela servita dai colleghi francesi e tedeschi è facilmente accomunabile a quella italiana; infatti, in un sistema imprenditoriale europeo caratterizzato da una lunga prevalenza di micro, piccole e medie imprese (PMI), come definite dalla Raccomandazione 96/280/CE del 30 aprile 1996, le stesse occupano un ruolo di importanza primario nella comunità europea.

Nello scenario europeo, considerando i dati Eurostat, le imprese italiane sono numericamente inferiori solo a quelle francesi, seguite poi da quelle tedesche. Ciò che rileva maggiormente è però la percentuale di micro, piccole e medie imprese francesi e tedesche sul numero totale di imprese attive negli stessi Stati membri considerati, in quanto occupano più del 99% del totale delle imprese complessivamente attive nel territorio. Considerando congiuntamente tutti e tre le Nazioni europee, l'Italia, la Francia e la Germania, il 99,74% il totale delle imprese operanti in questi Stati membri sono costituite da micro, piccole e medie imprese.

Possiamo riscontrare alcune differenze esclusivamente nella dimensione delle imprese straniere; infatti, in Francia e in Germania si riscontra una minore presenza di micro imprese, le quali occupano annualmente meno di 10 dipendenti e conseguono un fatturato annuo inferiore ai due milioni di euro, cui si contrappone una maggiore diffusione di piccole e medie imprese, le quali occupano annualmente un numero di dipendenti compreso tra i 10 e i 249 dipendenti e conseguono un fatturato annuo compreso tra i 2 milioni e i 50 milioni di euro.

### **4.3 LE TARIFFE VIGENTI IN EUROPA ALLA LUCE DEL PRINCIPIO DI LIBERA CONCORRENZA**

La riforma italiana delle tariffe professionali, culminata anni fa con la loro abrogazione avvenuta ad opera del Decreto Legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni, dalla Legge 24 marzo 2012, n. 27, è stata guidata dal principio secondo cui il loro mantenimento

sarebbe risultato incompatibile con il principio di libera concorrenza, di libertà di prestazione di servizi e di stabilimento, di matrice comunitaria.

Il principio di libera concorrenza delle professioni intellettuali in ambito comunitario trae origine dall'assimilazione del professionista all'impresa; pur riconoscendo le diversità del fenomeno delle libere professioni<sup>35</sup> se ne afferma la natura economica racchiudendo le attività offerte dai professionisti nell'ambito applicativo del diritto della concorrenza, al pari delle prestazioni di servizi diverse da quelle intellettuali offerte dalle imprese.

La nozione di impresa in ambito comunitario, in assenza di un'espressa definizione normativa, si individua sulla base di un criterio economicistico; è infatti considerata impresa *“qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e a prescindere dalle sue attività di finanziamento”*, costituendo attività economica *“l'offerta, in un determinato mercato, di beni o servizi, dietro corrispettivo, al fine di ottenere un profitto”*<sup>36</sup>. Sulla base di tali premesse è stato facile argomentare che, poiché i professionisti intellettuali offrono servizi sul mercato e sopportano il rischio di eventuali perdite, essi devono essere considerati, ai fini del diritto comunitario, come imprese<sup>37</sup>.

Col passare del tempo, in Europa, la disciplina delle libere professioni ha trovato ampio spazio anche normativamente, in particolar modo con l'avvenuta introduzione dell'art. 57 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), il quale ha espressamente stabilito che *“sono considerate come servizi le prestazioni fornite normalmente dietro retribuzione”*, specificando che le attività delle libere professioni, così come le attività delle imprese, costituiscono servizi. L'art. 101 dello stesso trattato TFUE afferma l'incompatibilità di qualunque accordo tra le imprese (e, per assimilazione, tra i professionisti) che possano pregiudicare il principio di libera concorrenza. Infatti, ai sensi del primo comma dell'art. 101 è fatto divieto *“fissare direttamente o indirettamente i prezzi d'acquisto o di vendita”* di uno specifico servizio.

---

<sup>35</sup> L'esistenza di dette diversità è riscontrabile, infatti, prendendo in esame la stessa Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che regola in due differenti articoli, il 15 e 16, rispettivamente la libertà professionale e la libertà di impresa tenendole ben distinte.

<sup>36</sup> In tal senso si è espressa la Corte di Giustizia, 12 settembre 2000, causa C-180/98, caso Pavlov and others, la quale ha affermato: «it has also been consistently held that any activity consisting in offering goods or services on a given market is an economic activity».

<sup>37</sup> *“La natura intellettuale di un servizio, la necessità di un'autorizzazione o il rispetto di determinate condizioni, la combinazione di elementi personali, materiali ed immateriali non sono tali, secondo la Corte, da escludere un'attività professionale dalla sfera di applicazione delle norme in materia di concorrenza”*, così si è espresso Bruno Nascimbene, *Professionisti e ordini professionali nel diritto dell'Unione Europea*, rivista.eurojus.it, fascicolo n. 3-2019.

Pertanto, il rispetto del principio di libera concorrenza nei servizi professionali costituisce uno degli obiettivi prioritari a livello comunitario, in quanto essenziale per perseguire l'obiettivo della costruzione di un mercato unico a livello comunitario. A tale scopo il legislatore europeo è intervenuto per favorire il rispetto del principio di libertà di prestazione di servizi, che garantisce ai cittadini comunitari di esercitare la propria attività autonoma, a titolo temporaneo e occasionale, in uno Stato membro diverso da quello di origine, e il principio di libertà di stabilimento, che si traduce nel diritto dei cittadini e delle società di un Paese membro di esercitare in modo stabile e permanente la propria attività autonoma in un altro Paese membro. In tale direzione sono orientati tutti gli interventi volti a favorire il mutuo riconoscimento delle qualifiche, dei titoli e dei diplomi e l'armonizzazione dell'iter formativo delle varie figure professionali.

Alla luce di tale principio, in Italia e nel resto d'Europa sono state eliminate le tariffe professionali e/o i parametri minimi di determinazione dei compensi di remunerazione delle prestazioni d'opera professionale dei professionisti ordinistici, mentre risultano tutt'ora in vigore e regolarmente applicati in alcuni paesi extra-comunitari, quali la Russia e il Brasile<sup>38</sup>.

Non sono mancate varie pronunce e contributi da parte della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in merito, intervenuta nel corso degli anni in tema di tariffe fisse e sulle relative eccezioni previste dalle autorità nazionali in caso di sussistenza di motivi di interesse generale, le quali hanno fatto giurisprudenza avendo influito sull'interpretazione di gran parte dei giudici nazionali.

La Corte di Giustizia Europea ha riconosciuto l'importanza fondamentale dei servizi professionali nell'ambito dell'economia degli Stati membri dell'Unione Europea e la necessità di non sottrarre gli stessi dall'applicazione delle norme in materia di concorrenza. La giurisprudenza della Corte in materia di concorrenza ha riguardato le imprese, i servizi professionali e, soprattutto, gli stati membri, in quanto questi ultimi si intendono responsabili della violazione delle normative comunitarie sulla leale cooperazione se adottano o mantengono in vigore norme che rendono praticamente inefficaci le regole di concorrenza applicabili.

L'Italia è stata più volte al centro delle pronunce della Corte sia per le azioni di inadempimento avviate dalla Commissione Ue sia per i rinvii pregiudiziali dei giudici nazionali. Facendo un

---

<sup>38</sup> Adriano Cancellari, *“La professione contabile nel mondo”*, Il commercialista veneto, numero 223 gennaio/febbraio 2015

passo indietro con gli anni, quando erano ancora in vigore le tariffe professionali dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, va ricordata la sentenza del 5 dicembre 2006, nelle cause Cipolla e Macrino - Capodarte (C-94/04 e C-202/04) che ha ispirato l'articolo 15 della direttiva 2006/123. Con tale sentenza è stato chiarito che il sistema italiano, che vedeva la partecipazione del Consiglio nazionale forense e l'approvazione del ministro della Giustizia nella determinazione delle tariffe minime e massime per le prestazioni professionali degli avvocati, non violava le regole Ue. La Corte aveva infatti voluto optare per una valutazione caso per caso, perché non si può escludere che una tariffa determinata secondo onorari minimi fissi, in alcuni contesti, come il mercato italiano, con «un numero estremamente elevato di avvocati iscritti ed in attività», serva a evitare che la concorrenza si traduca nell'offerta di prestazioni al ribasso e il rischio «di un peggioramento della qualità dei servizi forniti».

Quest'ultimo principio è venuto meno con il passar degli anni, in quanto la determinazione di una tariffa minima *“impedirebbe, restringerebbe o falserebbe il gioco della concorrenza all'interno del mercato interno”*<sup>39</sup>.

Infatti, in ambito europeo, possiamo evidenziare la recente sentenza della Corte di Giustizia Europea 4 luglio 2019, causa n. C-377/17, pronunciata a seguito di una verifica effettuata nei confronti della Germania, la quale sembrava venuta meno al rispetto del principio di libera concorrenza con l'introduzione di tariffe obbligatorie per gli architetti e gli ingegneri, le quali avrebbero impedito l'ingresso di nuovi fornitori provenienti da altri Stati membri sul territorio tedesco, violando al tempo stesso il principio di libera concorrenza e il principio di libertà di prestazione di servizi. O ancora, possiamo considerare la sentenza della Corte di Giustizia 8 dicembre 2016, cause riunite n. C-532/15 e C-538/15, pronunciatasi nuovamente sulla legittimità delle tariffe professionali minime fissate per legge per i professionisti forensi e i procuratori legali in Spagna. In entrambi i casi, la Corte di Giustizia Europea ha sollevato alcune questioni pregiudiziali, ponendo in dubbio la compatibilità delle tariffe vigenti con il principio di libera concorrenza sancito dall'Unione Europea.

Tramite queste pronunce si è giunti ad un punto di equilibrio tra chi invoca la completa eliminazione delle tariffe minime dei servizi professionali, perseguito dalla Commissione europea, e l'orientamento di alcuni Stati che, in linea con gli Ordini professionali nazionali, sono per il mantenimento di onorari minimi e massimi inderogabili. Se, quindi, in via generale,

---

<sup>39</sup> *Avvocati, tariffe minime obbligatorie da disapplicare*, Sole24Ore, 6 febbraio 2024.

gli Stati membri sono tenuti a eliminare, in base alle norme del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (dall'articolo 49 sul diritto di stabilimento all'articolo 56 sulla libera prestazione dei servizi, passando per l'articolo 101 sulla libera concorrenza) e alle direttive settoriali e generali come la 2006/123 relativa ai servizi nel mercato interno, recepita in Italia con il Dlgs 59/2010, ogni condizione che subordina l'accesso a un'attività di servizi o il suo esercizio a requisiti discriminatori, tra i quali vi sono le tariffe minime e/o massime (articolo 15), è anche vero che le autorità nazionali possono invocare, ad alcune condizioni, motivi di interesse generale per mantenerle in vigore.

Dal quadro tracciato, si ricava che il margine di intervento degli Stati è rimasto in piedi, con l'obbligo però di garantire che la limitazione alla libertà di fissazione delle tariffe sia giustificata dalla necessità di tutelare i consumatori e la buona amministrazione della giustizia, alla luce del principio di proporzionalità rispetto all'obiettivo perseguito.

Pertanto, in via generale, la predeterminazione di tariffe minime e massime, sottratta al libero mercato, è incompatibile con il diritto Ue (incluso quello primario), ma ragioni imperative di interesse pubblico, come la tutela dei consumatori, la trasparenza dei prezzi e la qualità dei servizi offerti, possono giustificare una deroga. Con l'onere della prova, però, come precisato nella sentenza del luglio 2019, posto a carico dello Stato, tenuto a mantenere il controllo del sistema, che non può essere affidato, come chiarito nella sentenza Arduino del 19 febbraio 2002 (C-35/99), a privati o a Ordini professionali forensi che possono presentare una proposta la cui adozione spetta però allo Stato.

# CAPITOLO 5 – LE DIFFERENZE CON LE ALTRE CATEGORIE PROFESSIONALI IN AMBITO NAZIONALE

a cura di Luca Milanesio

La spinta comunitaria al processo di liberalizzazione finalizzato al superamento dei tariffari, ha interessato tutte le professioni ordinistiche in Italia.

In generale gli obiettivi richiesti agli ordinamenti professionali dal legislatore comunitario ed enunciati inizialmente nel Decreto Legge n. 138/2011, prevedono che l'esercizio dell'attività professionale debba garantire alcuni principi chiave:

- presenza diffusa dei professionisti su tutto il territorio nazionale;
- libertà di concorrenza;
- differenziazione e pluralità di offerta, a garanzia di effettiva possibilità di scelta degli utenti nell'ambito della più ampia informazione relativamente ai servizi offerti.

Il D.M. 140/2012, come riportato all'interno del capitolo due, ha interessato e rivoluzionato la determinazione dei compensi per le professioni ordinistiche vigilate dal Ministero della Giustizia.

Insieme al D.M., 140/2012 sono state emanate specifiche leggi che hanno riformato la materia per le specifiche professioni, in particolare:

- D.M. 55/2014, a sua volta modificato dal D.M. 8 37/2018 per gli avvocati;
- D.M. 165/2016 per medici veterinari, farmacisti, psicologi, e altre professioni sanitarie;
- il D.M. 21 febbraio 2013, n. 46 per i consulenti del lavoro;
- il D.M. 17 giugno 2016, per architetti ed ingegneri.

## 5.1 Gli ordinamenti professionali dell'area giuridico economica in Italia

Nell'importante area professionale giuridico-economica, avvocati, commercialisti – esperti contabili e consulenti del lavoro sono le categorie professionali con il maggior numero di aspetti in comune come:

- l'obbligatorietà di iscrizione all'albo per poter esercitare la professione;

- previsione dei codici deontologici specifici per la professione;
- periodo di praticantato obbligatorio.

In tema di compensi tutte le categorie professionali sopra citate hanno espressi richiami alla determinazione dei compensi.

Il codice deontologico dei consulenti del lavoro approvato con delibera n. 101 del 14/07/2021, all'articolo 29 rimanda per la determinazione del compenso professionale tra il consulente e il cliente a "*...quanto previsto dall'art. 2, comma 1, 10 lettera b), della Legge 4 agosto 2006, n. 248, e dall'articolo 9, comma 1, della Legge 24 marzo 2012, n. 27, che hanno abrogato le disposizioni, legislative e regolamentari, che prevedono con riferimento alle attività libero professionali o intellettuali l'obbligatorietà di tariffe fisse o minime, e fatto salvo quanto previsto dalle leggi speciali. È opportuno che i preventivi siano resi per iscritto.*"

È, quindi, lasciata libera iniziativa tra consulente e cliente e non è fatto obbligo di preventivo in forma scritta ma semplice raccomandazione.

Per quanto concerne gli avvocati, il codice deontologico forense con l'articolo 25 determina che:

*"La pattuizione dei compensi, fermo quanto previsto dall'art. 29, quarto comma, è libera. È ammessa la pattuizione a tempo, in misura forfettaria, per convenzione avente ad oggetto uno o più affari, in base all'assolvimento e ai tempi di erogazione della prestazione, per singole fasi o prestazioni o per l'intera attività, a percentuale sul valore dell'affare o su quanto si prevede possa giovare il destinatario della prestazione, non soltanto a livello strettamente patrimoniale.*

*Sono vietati i patti con i quali l'avvocato percepisca come compenso, in tutto o in parte, una quota del bene oggetto della prestazione o della ragione litigiosa.*

*La violazione del divieto di cui al precedente comma comporta l'applicazione della sanzione disciplinare della sospensione dall'esercizio dell'attività professionale da due a sei mesi."*

E prosegue all'articolo 29:

*“L’avvocato, nel corso del rapporto professionale, può chiedere la corresponsione di anticipi, ragguagliati alle spese sostenute e da sostenere, nonché di acconti sul compenso, commisurati alla quantità e complessità delle prestazioni richieste per l’espletamento dell’incarico.*

*L’avvocato deve tenere la contabilità delle spese sostenute e degli acconti ricevuti e deve consegnare, a richiesta del cliente, la relativa nota dettagliata.*

*L’avvocato deve emettere il prescritto documento fiscale per ogni pagamento ricevuto.*

*L’avvocato non deve richiedere compensi o acconti manifestamente sproporzionati all’attività svolta o da svolgere.*

*L’avvocato, in caso di mancato pagamento da parte del cliente, non deve richiedere un compenso maggiore di quello già indicato, salvo ne abbia fatta riserva.*

*L’avvocato non deve subordinare al riconoscimento di propri diritti, o all’esecuzione di prestazioni particolari da parte del cliente, il versamento a questi delle somme riscosse per suo conto.*

*L’avvocato non deve subordinare l’esecuzione di propri adempimenti professionali al riconoscimento del diritto a trattenere parte delle somme riscosse per conto del cliente o della parte assistita.”*

Anche per i professionisti forensi è lasciata libertà di pattuizione del compenso con il cliente, prevedendo una pattuizione a tempo in misura forfettaria e facendo espresso richiamo al divieto di compensi sproporzionati rispetto all’incarico ricevuto.

Tra i professionisti dell’area giuridico-economica, i professionisti forensi sono stati i primi a introdurre la nozione di equo compenso nel proprio ordinamento facendo un espresso richiamo all’interno della legge professionale forense.

## 5.2 La determinazione dei compensi e l'equo compenso dei professionisti forensi

L'art. 13-bis<sup>40</sup> "*Equo compenso e clausole vessatorie*" della Legge professionale forense, introdotto dall'articolo 19-quaterdecies, del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148. stabiliva la nullità delle clausole vessatorie contenute nelle convenzioni stipulate con gli avvocati iscritti nell'albo che determinavano, anche in ragione della non equità del compenso, un significativo squilibrio contrattuale tra le parti.

La nullità delle clausole vessatorie poteva essere dichiarata soltanto quando il rapporto professionale intercorreva con imprese bancarie, assicurative o imprese non rientranti nella categoria delle microimprese o delle piccole e medie imprese e le clausole erano comprese all'interno di convenzioni unilateralmente predisposte dal cliente, o di contratti le cui clausole fossero interamente predisposte dall'impresa.

Le c.d. convenzioni rappresentano contratto-tipo in cui le clausole sono state interamente "predisposte" dall'impresa ed è sostanzialmente uguale per tutti i professionisti.

Suddette clausole non sono proposte agli avvocati ma utilizzate dalla società che se ne avvale e le impone alla controparte "debole".

Dette convenzioni, dall'introduzione dell'art. 13-bis si presumono unilateralmente predisposte ponendo a carico del committente forte l'onere di dimostrare la prova contraria ovvero che le clausole non siano state predisposte ma congiuntamente determinate e concordate con l'avvocato.

In particolare, l'art. 13-bis prevede che le clausole contenute nelle convenzioni si considerino vessatorie quando "*determinano, anche in ragione della non equità del compenso pattuito, un significativo squilibrio contrattuale a carico dell'avvocato*" come indicato al comma 4.

Tale squilibrio si verifica quando il rapporto tra le prestazioni non trova alcuna giustificazione dal punto di vista sinallagmatico ed è collegato alla condotta discrezionale e autoritaria del committente.

---

<sup>40</sup> Le clausole considerate vessatorie ai sensi dei commi 4, 5 e 6 sono nulle, mentre il contratto rimane valido per il resto. La nullità opera soltanto a vantaggio dell'avvocato. - Art. 13 bis, comma 8 della legge 247 del 2012 – Fonte Consiglio Nazionale Forense.

Il comma 5 dell'art. 13-bis considera concretamente vessatorie le clausole che consistono:

- nella riserva al cliente della facoltà di modificare unilateralmente le condizioni di contratto;
- nell'attribuzione al cliente della facoltà di pretendere prestazioni aggiuntive che l'avvocato deve eseguire a titolo gratuito;
- nell'anticipazione delle spese della controversia a carico dell'avvocato;
- nella previsione di clausole che impongono all'avvocato la rinuncia al rimborso delle spese direttamente connesse alla prestazione dell'attività professionale oggetto della convenzione.

L'articolo in esame consente all'avvocato contraente debole, che trae pregiudizio dallo squilibrio contrattuale verificatosi, di agire per far dichiarare nulla la convenzione. Tale azione non è soggetta a prescrizione ex art. 1422 C.C.

Essa può essere fatta valere in ogni momento dal professionista in quanto l'art. 1, comma 487, let. d), legge 27 dicembre 2017, n. 205, ha abrogato l'art. 13-bis, comma 9, in forza del quale l'azione diretta alla dichiarazione di nullità di una o più clausole della convenzione doveva essere "proposta, a pena di decadenza, entro ventiquattro mesi dalla data di sottoscrizione delle convenzioni medesime".

L'art. 13-bis, comma 8, della legge forense dispone che le clausole considerate vessatorie sono nulle, "*mentre il contratto rimane valido per il resto*". Questa previsione è espressione del principio generale di conservazione del contratto ex art. 1419 C.C..

A tal proposito, l'avvocato che ha rifiutato di sottoscrivere una ulteriore convenzione peggiorativa può dichiarare di volersi avvalere della previsione di cui all'art. 1419, comma 1, C.C. secondo cui la nullità delle singole clausole importa la nullità dell'intero contratto perché egli non lo avrebbe concluso senza quella parte del suo contenuto che è colpita da nullità.

Una volta dichiarata la nullità della convenzione l'avvocato potrà fatturare parcelle integrative nel rispetto delle tariffe previgenti o dei parametri del DM 55/2014 e potrà chiedere il risarcimento del danno.

Il “significativo squilibrio contrattuale”<sup>41</sup> ha consistito sia nell’imposizione di clausole cd. “capestro”<sup>42</sup>, quelle espressamente previste dal legislatore all’art. 13-bis, sia nella determinazione di un compenso non equo.

L’espressione “equo compenso”<sup>43</sup> con riguardo all’ammontare del compenso professionale va a sottolineare che quest’ultimo deve essere non irrisorio, ma soddisfacente e dignitoso e decoroso.

Perché sia “equo” il compenso deve rispondere a due requisiti concorrenti, non alternativi, come da comma 2 dell’art. 13-bis.

In base al predetto articolo, il compenso professionale non si considerava equo se non proporzionato:

- alla quantità e alla qualità del lavoro svolto;
- al contenuto e alle caratteristiche della prestazione legale e conforme ai parametri previsti dal D. M. n. 55/2014.

In mancanza anche uno soltanto di uno dei due requisiti il compenso è da considerarsi non è equo.

### 5.3 Ordinanza della corte di cassazione 9266/2023

Con la recente ordinanza 9266/2023 la Corte di Cassazione in tema di liquidazione dei compensi, è intervenuta enunciando che la liquidazione giudiziale del compenso professionale spettante al dottore commercialista per l’attività difensiva svolta innanzi agli organi della giustizia tributaria, deve avvenire sulla base delle tariffe previste per gli avvocati.

I compensi del dottore commercialista abilitato a esercitare il patrocinio legale innanzi alle Corti di giustizia tributaria, anche in favore di parte ammessa al patrocinio a spese dello Stato, devono essere liquidati in considerazione dell’attività concretamente svolta, pertanto applicandosi le tariffe relative agli avvocati e non quelle previste per i dottori commercialisti.

---

<sup>41</sup> Art. 13 bis comma 4 della legge 247 del 2012 – Fonte Consiglio Nazionale Forense.

<sup>42</sup> agg. invar., che impone condizioni molto dure – Fonte: Dizionario Treccani

<sup>43</sup> Art. 19-quaterdecies, Legge 4 dicembre 2017, n. 172 - Fonte Consiglio Nazionale Forense.

Nel caso di specie un dottore commercialista ha assunto la difesa di una Cooperativa, dichiarata fallita, nell'ambito di un giudizio avente a oggetto un avviso di accertamento volto al recupero di maggiori imposte IRES e IVA nei confronti di detta società, relativamente all'anno d'imposta 2006.

Il Giudice, pur a fronte dell'elevato valore della controversia, ha liquidato il compenso in misura contenuta, poiché venuta meno la materia del contendere e perciò aveva limitato l'attività del professionista ai soli "atti prodromici"<sup>44</sup>.

Occorre precisare che la liquidazione è avvenuta a spese dello Stato, non disponendo il Fallimento delle somme necessarie per il pagamento delle competenze del professionista. Al riguardo, la Suprema Corte ha ricordato la previsione di cui all'art. 130 del D.P.R. n. 115 del 2002, secondo cui, nei casi di ammissione al patrocinio a spese dello Stato, *"Gli importi spettanti al difensore, all'ausiliario del magistrato e al consulente tecnico di parte sono ridotti della metà"*.

Secondo il ricorso del commercialista, in sede di liquidazione dell'attività svolta quale patrocinatore in giudizio tributario di un fallimento, ai fini della liquidazione del compenso sussista *"l'obbligo, per il giudice, di applicare senza alcun potere di modifica i parametri ministeriali determinati per i dottori commercialista in ipotesi di liquidazione a carico dell'erario"*

Invece secondo la Corte di Cassazione, *"Diversamente da quanto sostenuto dal ricorrente, le prestazioni professionali svolte nel processo devono essere compensate in considerazione dell'attività svolta. Appare quindi opportuno, in proposito, indicare il seguente principio di diritto: "I compensi del dottore commercialista abilitato a esercitare il patrocinio legale innanzi alle Corti di giustizia tributaria, anche in favore di parte ammessa al patrocinio a spese dello Stato, devono essere liquidati in considerazione dell'attività concretamente svolta, pertanto applicandosi le tariffe relative agli avvocati e non quelle previste per i dottori commercialisti"*.

In conclusione l'ordinanza 9266/2023 va creare un principio innovativo secondo il quale il compenso del professionista incaricato vada liquidato sulla base dell'attività effettivamente

---

<sup>44</sup> Prodromico: fatto, evento o circostanza che preannuncia e precede qualcosa. Fonte – Dizionario Treccani.

svolta, indipendentemente dall'ordine di appartenenza, creando scenari per un possibile coordinamento in materia di compensi tra diverse categorie ordinistiche.

Lo scenario ipotizzato potrebbe aiutare nel determinare un corretto costo della prestazione ampliando quanto già previsto dalla legge forense ed estendendo a tutti i professionisti, indipendentemente dalla tipologia di committente e ordine di appartenenza, il concetto di equo compenso, come solo parzialmente previsto per determinate casistiche dalla Legge 49/2023.

Inoltre un'armonizzazione nella determinazione dei compensi professionali area giuridico-economica, potrebbe portare alla definizione di una strategia di pricing che consideri le tempistiche e il grado di difficoltà della prestazione resa, senza basarsi su parametri o tariffe.

# CAPITOLO 6 – LE STRATEGIE DI PRICING DELL’OPERA INTELLETTUALE

a cura di Luca Milanesio

## 6.1 Definizione di Pricing

La determinazione del prezzo di vendita di un prodotto o servizio è, forse, una delle attività più difficili nel processo decisionale di un imprenditore o professionista.

Il Pricing è il processo di determinazione del prezzo di un prodotto o servizio, basato su un insieme di fattori diversi quali i costi tenuti dall'azienda, il valore percepito del prodotto da parte dei consumatori, il prezzo stabilito dai competitor, l'andamento del mercato, il brand positioning oltre ad altre variabili.

L’attività di determinazione del prezzo di un bene o servizio è un processo complesso; l’azienda o il professionista deve, infatti, analizzare accuratamente una serie di variabili molto diverse tra loro dal momento che i prezzi stabiliti incideranno sulla percezione del brand e sulla sua offerta ma anche sulle vendite.

Dunque, nel determinare il prezzo ideale di un prodotto o servizio è fondamentale tener conto dei consumatori, dei competitor e degli obiettivi e aspirazioni dell’azienda.

A tal proposito, nel libro “*Marketing Management*”, Philip Kotler afferma che il processo di definizione del prezzo di un prodotto comprende sei passaggi principali:

1. Definire l’obiettivo della strategia di pricing: quando un’azienda determina il prezzo di un prodotto, essa può avere come obiettivo massimizzare il guadagno immediato, stabilendo un prezzo basso per spingere le vendite nel breve termine oppure può avere come scopo, circoscrivere il mercato di azione del brand imponendo prezzi più alti rispetto ai competitor.
2. Identificare la domanda: consiste nell’analizzare i consumatori e la loro richiesta del prodotto. Dal momento che il prezzo stabilito, esso andrà a determinare la domanda del bene (tendenzialmente più alto è il prezzo, meno saranno gli acquisti) mentre l’azienda

dovrà fare una stima della domanda associata alle differenti alternative di prezzo. Il rapporto tra prezzo e domanda può essere analizzato tramite la curva di domanda<sup>45</sup>.

3. Fare una stima dei costi: è essenziale che l'azienda realizzi una stima dei costi relativi alla produzione, alla distribuzione e alla vendita dei prodotti cosicché il prezzo definito possa coprire tutti i costi e garantire un ritorno dell'investimento effettuato;
4. Analizzare la concorrenza: in questo processo un'azienda deve tener conto anche del tipo di offerta, dei prezzi e dei costi sostenuti dai competitor. La definizione del prezzo di un prodotto potrà essere condizionata anche da queste variabili: per esempio, se un competitor propone un prodotto di qualità superiore, il prezzo definito dall'azienda non deve superare quello del concorrente;
5. Scegliere la strategia di pricing: l'azienda dovrà scegliere una strategia di pricing che, secondo l'autore menzionato in precedenza, debba tener conto di una o più dimensioni analizzate nei tre passaggi precedenti, ossia: domanda da parte dei consumatori (e valutazione o percezione dei prodotti), costi sostenuti dall'azienda e prezzi definiti dalla concorrenza;
6. Definire il prezzo finale del prodotto: sulla base del modello scelto e, tenendo conto di tutte le informazioni e conclusioni ottenute durante le fasi precedenti, l'azienda dovrebbe essere pronta a scegliere il prezzo più adatto a un determinato bene. Tuttavia, come aggiunte Philip Kotler, nella scelta del prezzo finale l'azienda non può ignorare aspetti relativi all'influenza di altri elementi del marketing mix sul prezzo o di fattori di natura psicologica, quali l'impatto che il prezzo può avere sulla percezione del prodotto.

Il prezzo, dunque, non è solamente la quantità di denaro richiesta per un prodotto o un servizio ma dovrebbe, infatti, essere relazionato al costo di produzione del prodotto, al costo di fornitura di eventuali servizi necessari o accessori, al ritorno per l'impresa e, spesso alla qualità del prodotto stesso.

---

<sup>45</sup> Curva di domanda: in economia politica è la rappresentazione grafica della relazione tra la quantità domandata di un bene e il suo prezzo economico.

## 6.2 Le principali strategie di prezzo

L'implementazione di strategie di pricing efficaci richiede l'analisi di tutti gli elementi citati nel precedente paragrafo e la consapevolezza che l'approccio aziendale sia pronto ad adeguare e a cambiare i prezzi, nel corso del tempo, rispondendo ai cambiamenti del mercato e alle strategie della concorrenza.

In relazione all'obiettivo di posizionamento sul mercato, possono essere considerate le seguenti tipologie di strategie di prezzo:

- **Competition pricing.** Consiste in una strategia basata esclusivamente su un prezzo molto basso che possa battere quello dei competitors. Si applica, solitamente, se l'impresa mira ad attirare consumatori definiti "sensibili al prezzo", riducendo al minimo i costi di marketing e di produzione, al fine di garantire un costo basso. È una strategia utilizzata per prodotti e/o servizi di scarsa qualità, che tende a rivelarsi efficace per grandi aziende ma pericolosa per le piccole imprese per via dei bassi volumi di vendita.
- **Prezzo di penetrazione.** La strategia prevede l'applicazione di un prezzo contenuto per un prodotto qualitativamente alto; di solito la si utilizza quando si vuol entrare in un nuovo mercato o lanciare sullo stesso mercato un nuovo prodotto. Si cerca, dunque, di offrire prezzi più bassi per attirare nuovi acquirenti. Tendenzialmente questa strategia provoca una perdita iniziale ma, al contempo, consente di raggiungere rapidamente un'ampia fetta di mercato.
- **Prezzo di scrematura (Skimming price).** Questa tecnica, opposta alla precedente, consiste nell'applicare al nuovo prodotto un prezzo elevato così da massimizzare il ricavo con il minor numero di vendite e abbassare, successivamente, il prezzo dello stesso con la comparsa sul mercato dei primi concorrenti. Uno dei vantaggi di questa strategia, consiste nel consentire all'azienda di massimizzare immediatamente i profitti delle vendite, per poi ridurre i prezzi e attirare i consumatori sensibili al prezzo. Crea, inoltre, un'illusione di qualità ed esclusività per un prodotto che entra per la prima volta sul mercato. È una tecnica particolarmente complicata da attuare, poiché bisogna

prestare attenzione alla possibilità che il successivo minor volume di produzione non annulli il vantaggio dato dalla differenza di prezzo.

- **Product Line pricing.** Tale strategia implica la separazione di beni e servizi in categorie di costo al fine di creare vari livelli di qualità percepita per i consumatori. L'impresa posiziona i prodotti con il maggior numero di caratteristiche (funzionali o di design) ad un prezzo più elevato, garantendo allo stesso tempo un'alternativa di prodotto-base (con meno caratteristiche o con aspettative di prestazioni inferiori), accessibile ad un prezzo inferiore. È il caso delle differenti linee di prezzo di diversi telefoni prodotti da una stessa azienda.
- **Cost-based pricing e cost-plus pricing.** Il cost-based pricing ed il cost-plus pricing consistono nello stabilire i prezzi sulla base dei costi di produzione e del livello di maggiorazione desiderato. Nel caso del cost-plus pricing, la strategia assicura un margine grazie a una maggiorazione fissa. Per raggiungere un certo livello di maggiorazione, basta moltiplicare i costi di produzione previsti (sia variabili che fissi) per la maggiorazione desiderata, ottenendo così un prezzo per un livello anticipato di vendite. È una tecnica di pricing focalizzata esclusivamente sul costo del prodotto, senza considerare la tipologia di domanda dei consumatori e la concorrenza.
- **Premium price.** Si parla di prodotto o brand premium price per indicare quel prodotto o brand che, per il suo superiore livello qualitativo o per i valori simbolici portati, consente un prezzo di vendita superiore a quelli medi dei concorrenti. Il costo maggiore che il consumatore è disposto a sostenere per l'acquisto del prodotto è giustificato dalla percezione di una migliore qualità rispetto alla concorrenza e/o da un posizionamento distintivo dello stesso; percezione che, in genere, è frutto di un'esperienza d'uso del consumatore ed è costruita e sostenuta dall'impresa attraverso l'impiego di campagne pubblicitarie. Generalmente, solo le imprese che hanno raggiunto un buon livello di fidelizzazione della clientela, sono in grado di sostenere un premium price per i propri prodotti ed evitare così una concorrenza basata sul prezzo.

- Bundle pricing (o prezzo a pacchetto). Grazie al bundle pricing, il venditore stabilizza la disponibilità dei clienti a pagare e, allo stesso tempo, aumenta il proprio profitto vendendo insieme un intero pacchetto di prodotti invece che singoli articoli. In questo caso, la disponibilità dei clienti a pagare può essere molto variabile.

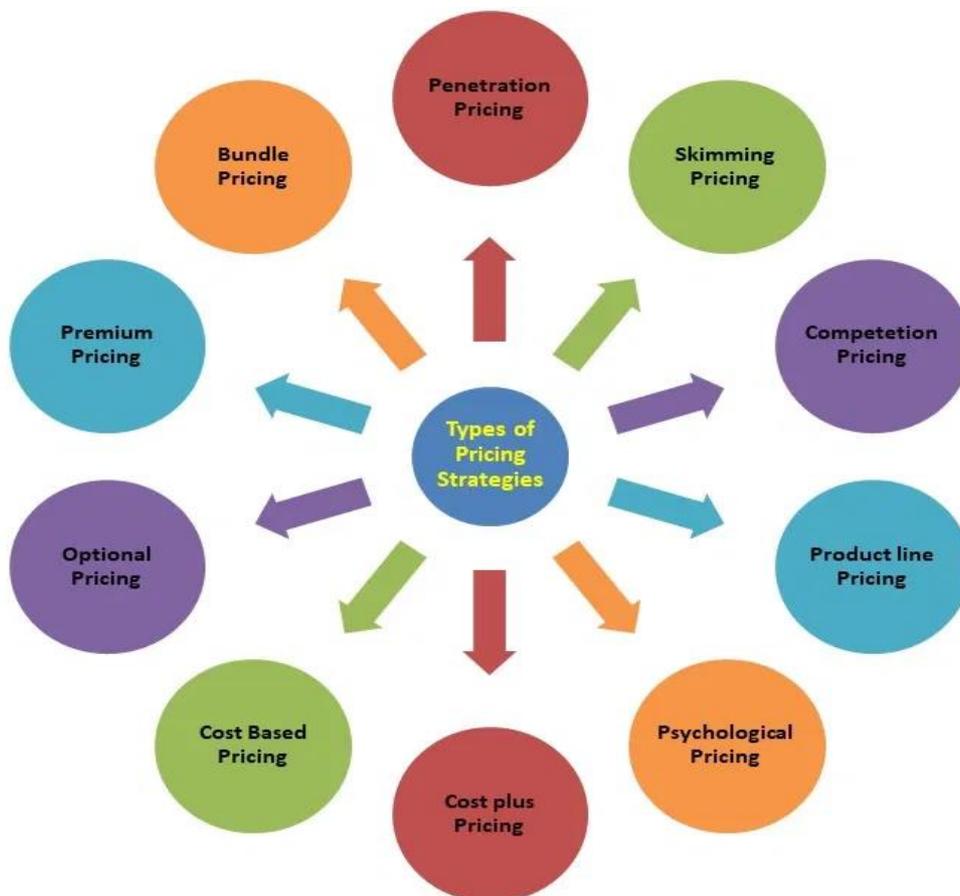


Figura 1: **Le strategie di pricing nella definizione del Marketing Mix internazionale** – Fonte: International marketing mix – Silvestrelli Sergio

### 6.3 Le Caratteristiche peculiari del settore professionale

La libera professione può essere definita come un'attività di carattere non manuale, volta al soddisfacimento di fini di rilevanza sociale, svolta in modo continuativo e personale da parte di soggetti iscritti in appositi albi, in conformità alla regolamentazione apprestata autonomamente dai rispettivi organi professionali. La disciplina delle professioni intellettuali è collocata nel libro V del Codice Civile, all'interno del Capo II del Titolo III dedicato al lavoro autonomo. Il Codice Civile all'articolo 2230 e

seguenti, regola normativamente il contratto che ha per oggetto una prestazione d'opera intellettuale.

La prestazione professionale è, dunque, la prestazione per la cui esecuzione è richiesta un'attività intellettuale che risulta nettamente prevalente rispetto a quella materiale.

Non esiste una espressa definizione di professionista intellettuale ma, dalle disposizioni dedicate alle professioni intellettuali, si possono ricavare alcune caratteristiche di tale attività; in sintesi, i tratti distintivi delle professioni intellettuali sono:

- la personalità dell'attività;
- la professionalità della prestazione;
- l'autonomia del professionista;
- la funzione sociale svolta;
- l'autonomia degli organi professionali.

Caratteristica imprescindibile è il carattere intellettuale della prestazione che, da sempre, si contrappone a quello manuale: l'attività del professionista si basa su conoscenza e applicazione, non richiedendo l'utilizzo di forza fisica e/o manualità.

Il professionista deve svolgere la propria attività secondo la diligenza professionale di cui all'art. 1176, comma 2, C.C.. Tale disposizione prevede che la diligenza debba *“valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata”* presupponendo una formazione e una preparazione specifica per espletare la prestazione.

Tutte le caratteristiche di cui sopra rendono difficilmente applicabili le strategie di pricing classiche adottate dalle imprese commerciali.

## 6.4 Dalla tariffa professionale al prezzo orario

Le caratteristiche peculiari della prestazione professionale e, in particolar modo delle prestazioni dei commercialisti, hanno da sempre comportato un alto grado di difficoltà nella determinazione del compenso professionale.

Le tariffe stabilite dalle leggi professionali ordinistiche, avevano il “pregio” dell'immediatezza di applicazione, per quanto magari spesso apodittiche, ed esoneravano il professionista dal

complesso processo di determinazione di un degno compenso per la propria prestazione professionale. Dunque, l'abolizione delle tariffe ha portato gli studi professionali a dover ripensare il proprio modo di determinare i prezzi.

Molti studi in mancanza delle tariffe, si sono semplicemente ancorati al vecchio modo di determinare i propri compensi cercando di adattare vecchie tariffe alla modernità e alle problematiche dovute alla liberalizzazione della determinazione dei compensi.

Oggi alcuni enti e studi di ricerca hanno proposto delle linee guida per la determinazione dei prezzi; come, ad esempio, l'Associazione Nazionale Commercialisti che ogni anno propone degli onorari consigliati impostati sulla falsa riga delle tariffe professionali che supportano il professionista nella determinazione dei compensi, senza entrare nel merito di come sia stato determinato il valore e senza affrontare la problematica di stabilire un "*degnò compenso*" per ogni categoria di prestazione resa in studio.

Lo step evolutivo necessario in tema di determinazione dei prezzi professionali, è lo sviluppo di un modello di pricing professionale basato sul costo orario che consideri il costo del tempo necessario alla resa della prestazione e la complessità della stessa.

Infatti attraverso la determinazione di un costo orario, i clienti pagherebbero in base al grado di complessità e al tempo impiegato dai professionisti per completare un determinato servizio o progetto.

Alla luce di quanto esposto pocanzi, la vera sfida che attende la categoria dei Dottori Commercialisti è la creazione di un modello che consenta di definire con appositi criteri, un costo orario degno della categoria. Il modello dovrebbe basarsi su:

- **Importanza e preparazione professionale del commercialista:** il commercialista può e deve essere considerato non solo un semplice "esecutore di adempimenti fiscali" ma un vero esperto aziendale equiparato nei ruoli, e quindi nei compensi, ad un dirigente d'azienda.
- **Costi di studio:** la costante riduzione dei prezzi del mercato delle prestazioni professionali, ha reso necessario e fondamentale per il Commercialista un'attenta

analisi dei costi di studio al fine di una corretta implementazione del costo orario e di una corretta remunerazione della prestazione.

- Tempistiche e grado di complessità delle prestazioni: è fondamentale che ogni prestazione professionale sia remunerata in base all'effettivo grado di difficoltà e al tempo impiegato per la sua realizzazione.

## 6.5 Il caso della revisione legale

La problematica della determinazione dei compensi ed onorari è un tema critico anche per il mondo della revisione legale. Il corrispettivo, infatti, è una tematica legata:

- all'indipendenza ed obiettività del revisore
- al controllo della qualità della revisione stessa.

Il D. Lgs 39 del 27 gennaio 2010, emanato per l'attuazione direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, all'Art. 10, punto 10 stabilisce che l'onorario richiesto per la revisione legale finalizzato alla qualità e all'affidabilità dell'incarico tenga conto delle risorse professionali e dei tempi da impiegare ponendo attenzione:

- alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio
- ai profili di rischio del consolidamento,
- alla preparazione tecnica e all'esperienza richiesta,
- alla necessità di assicurare anche l'attività di supervisione ed indirizzo prevista dai principi di revisione.

Si evince che nel D. Lgs 39 del 27 gennaio 2010 si prevedeva già la necessità di determinare le tempistiche di revisione su cui applicare una tariffa o un costo orario parametrato a grandezze di voci di bilancio, rischio o necessità di preparazione specifica e/o supervisione.

A seguito dell'introduzione del D. Lgs del 27 gennaio 2010 l'Alta Scuola di Formazione dei Dottori Commercialisti di Milano con il quaderno 31 ha rilasciato una prima proposta e guida per la definizione dei corrispettivi professionali per gli incarichi di revisione legale.

La proposta contenuta nel quaderno, parametrata un numero di ore per la revisione legale da parte di un Collegio Sindacale per una impresa di dimensioni medie o minori sulla base del fatturato e del totale attivo mediando le ore derivanti dall'utilizzo delle due grandezze e definendo fattori incrementativi o riduttivi per il rischio inerente, determinando anche un tetto inferiore al di sotto del quale non è normalmente possibile svolgere una revisione legale anche nel caso di micro impresa.

Il documento prova a definire una tempistica media di revisione in base al valore di alcune voci di bilancio della società da cui si riceve l'incarico.

I tempi medi di revisione vengono definiti dalla media aritmetica delle ore determinate sulla base del fatturato (voce A.I del conto economico) e di quelle determinate sulla base del totale attivo dell'ultimo bilancio approvato.

| FATTURATO/ATTIVO<br>Milioni di Euro | ORE |
|-------------------------------------|-----|
| Fino a 2                            | 145 |
| 5                                   | 185 |
| 7                                   | 210 |
| 10                                  | 245 |
| 15                                  | 295 |
| 20                                  | 340 |
| 30                                  | 420 |
| 40                                  | 490 |
| 50                                  | 550 |

Figura 2: Quantificazione tempi di revisione. – Fonte: Quaderno 31 l'Alta Scuola di Formazione dei Dottori Commercialisti di Milano.

Al valore ottenuto dalla media delle voci di bilancio è possibile in seguito applicare maggiorazioni o riduzioni in base alle caratteristiche aziendali, rischio di continuità, giudizi con rilievi emessi in passato e partecipazioni detenute.

Per la determinazione del compenso, dopo la definizione delle tempistiche, il quaderno rimanda genericamente alla previgente tariffa professionale senza esplorare o approfondire la determinazione di un costo orario.

# CAPITOLO 7 - EQUO COMPENSO PER I PROFESSIONISTI

a cura di Alessandro Angei

## 7.1 QUANDO E' NATA L'ESIGENZA DI STABILIRE UN EQUO COMPENSO: INCREMENTO DELLE TUTELE DEI LAVORATORI AUTONOMI

Nell'ultimo decennio si sono riscontrate profonde trasformazioni che hanno avuto un forte impatto sulla fisionomia di tutti i professionisti e, in particolar modo, dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, la cui categoria è segmentata ora più che mai.

Al professionista altamente specializzato, in grado di imporre il proprio potere contrattuale nella determinazione dei termini economici dell'incarico professionale in ragione della difficile infungibilità della sua prestazione d'opera professionale, si affianca un'alta schiera di professionisti che svolgono attività facilmente sostituibili tra loro. In quest'ultima situazione, il professionista occupa quindi molto spesso una posizione di debolezza economica e contrattuale rispetto al suo committente, similmente a quanto accade nell'ambito del lavoro subordinato e parasubordinato.

Ma, oltre ad assumere entrambi (da una parte il professionista in qualità di lavoratore autonomo e dall'altra il lavoratore subordinato/parasubordinato) la veste di contraente debole nei rapporti con il relativo committente, in cos'altro possiamo paragonare i lavoratori autonomi e i lavoratori subordinati/parasubordinati? In nulla!... Infatti, i lavoratori autonomi e i lavoratori subordinati/parasubordinati appartengono sostanzialmente a due mondi completamente diversi. Ciò non significa però che le tutele e le garanzie di lavoro, previdenziali ed assistenziali debbano essere riservate solo ed esclusivamente a chi svolge attività di lavoro dipendente, escludendo chi svolge l'attività di lavoro autonomo<sup>46</sup>, che, tra l'altro, grazie allo svolgimento della propria attività professionale, rappresenta colui che consente di offrire un contratto di lavoro ai lavoratori subordinati/parasubordinati.

Negli ultimissimi anni si è avvertita l'esigenza di ridurre il *gap* creatosi tra i lavoratori autonomi e i lavoratori subordinati/parasubordinati, perseguita attraverso l'introduzione nel nostro

---

<sup>46</sup> Secondo i dati forniti dall'Istat il lavoro autonomo impiega una platea di 1 milione e 400 mila persone, numero che comprende sia i professionisti ordinistici, iscritti ad un ordine o collegio professionale, sia i non ordinistici (cfr. *VII rapporto sulle libere professioni in Italia – anno 2022, Osservatorio libere professioni di Confprofessioni del 15 dicembre 2022*).

ordinamento di alcuni strumenti di tutela del lavoro autonomo non imprenditoriale<sup>47</sup> che si applicano a tutti i rapporti di lavoro autonomi che si concretizzano in contratti di prestazione d'opera professionale. Gli strumenti di tutela introdotti hanno però natura essenzialmente assistenziale e previdenziale, non influenzando in alcun modo sul lato economico dei rapporti d'opera professionale.

Ed è qui che si è inserita la riforma della prima formulazione dell'equo compenso, iniziata nell'anno 2017 e bloccata per anni a causa dei continui cambiamenti di legislatura, avente lo scopo di tutelare i professionisti nell'ambito dei rapporti d'opera professionale in cui si trovano ad assumere inevitabilmente la posizione di “*contraente debole*”.

## 7.2 LA LEGGE 49/2023 E LA SUA ENTRATA IN VIGORE

Dopo una lunga attesa, per effetto di una riforma iniziata nel lontano 2017, si è giunti alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana 5 maggio 2023 n. 104 della Legge del 21 aprile 2023 n. 49 recante disposizioni in materia di equo compenso delle prestazioni professionali.

La legge rientra nell'alveare delle tutele recentemente introdotte nell'ordinamento italiano a favore del lavoratore autonomo (non imprenditore) che svolge prestazioni di servizi d'opera intellettuale, quest'ultima con lo scopo di tutelare i professionisti dal punto di vista economico. Infatti, la Legge 49/2023 si prefigge di tutelare il professionista tutte le volte in cui questi si dovesse trovare in una posizione di “*contraente debole*”, impedendo ai committenti cui si applica la disciplina normativa introdotta di inserire clausole restrittive e vincolanti che possano sbilanciare il contratto d'opera a favore del “*contraente forte*”.

La Legge è entrata ufficialmente in vigore decorso il quindicesimo giorno successivo alla sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, quindi dal 20 maggio 2023.

È bene precisare che la normativa produce effetti solamente nei contratti d'opera intellettuale professionale instaurati dopo la sua entrata in vigore, non potendosi applicare ai contratti in corso, ovvero a quelli sottoscritti in data antecedente la sua entrata in vigore.

---

<sup>47</sup> La Legge 22 maggio 2017 n. 81, più comunemente conosciuta come *Jobs Act del lavoro autonomo*, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale 13 giugno 2017 n. 135, al capo I ha introdotto alcune misure tese ad assicurare un rafforzamento delle tutele sul piano sociale, previdenziale ed assistenziale per i lavoratori autonomi che svolgono la loro attività in forma non imprenditoriale.

Giova sottolineare che la nuova normativa ha integralmente disciplinato la materia dell'equo compenso, al tempo stesso abrogando tutte le disposizioni normative che lo regolavano in precedenza.

### 7.2.1 AMBITO DI APPLICAZIONE E SOGGETTI COINVOLTI

L'art. 1 della legge 49/2023 definisce “*equo*” il compenso proporzionato alla quantità e alla qualità del lavoro svolto dal professionista, al contenuto e alle caratteristiche della prestazione professionale, nonché conferme ai compensi previsti dai parametri fissato con appositi decreti ministeriali<sup>48</sup>.

Ai sensi dell'art. 2 della Legge 49/2023, sotto il profilo oggettivo la legge sull'equo compenso si applica ai “*rapporti professionali aventi ad oggetto la prestazione d'opera intellettuale di cui all'articolo 2230 del codice civile*”, ossia tutte le prestazioni d'opera professionale disciplinate dal Libro V del codice civile, al Capo II del Titolo III.

Le disposizioni si applicano alle convenzioni, o, più in generale, ad ogni tipo di accordo, preparatorio o definitivo, cui possono essere formalizzati i rapporti d'opera professionale con i committenti elencati al comma 1 dell'art. 2.

Infatti, come può desumersi dalla lettura del comma 1 dell'art. 2 della legge 49/2023, sotto il profilo soggettivo le disposizioni normative non riguardano tutti i rapporti d'opera professionale, ma solo quelli intercorrenti tra il professionista, iscritto o meno ad un ordine o collegio professionale, e alcuni specifici committenti, appartenenti a determinate categorie, che il legislatore ha definito “*contraenti forti*”, capaci di condizionare il professionista, inducendolo ad accettare clausole restrittive e condizionanti, fortemente penalizzanti.

Le disposizioni normative in oggetto si applicano quindi ai rapporti d'opera professionale instaurati tra professionista e:

- imprese bancarie e assicurative;
- società controllate dalle imprese bancarie e assicurative, o loro mandatarie;

---

<sup>48</sup> I compensi dei professionisti iscritti agli ordini e collegi devono essere congrui rispetto ai parametri definiti dai decreti ministeriali adottati ai sensi dell'[articolo 9 del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge 24 marzo 2012, n. 27](#), ad eccezione degli avvocati i quali devono tener conto dei parametri definiti dal decreto del Ministro della giustizia emanato ai sensi dell'[articolo 13, comma 6, della legge 31 dicembre 2012, n. 247](#).

- imprese che nell'anno precedente al conferimento dell'incarico hanno occupato alle proprie dipendenze più di 50 lavoratori o che hanno conseguito ricavi per un ammontare superiore ai 10 milioni di euro<sup>49</sup>;
- pubbliche amministrazioni e società disciplinate dal Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica, di cui al Dlgs 175/2016.

Le disposizioni non si applicano invece nei rapporti d'opera professionale instaurati le società veicolo di cartolarizzazione né a quelle rese in favore degli agenti della riscossione, le quali devono però garantire al professionista dei compensi adeguati all'importanza dell'opera svolta.

## 7.2.2 PARAMETRI DI DEFINIZIONE DEI COMPENSI E DELLE SANZIONI

Le disposizioni della legge 49/2023 sono quindi rivolte a tutti i rapporti d'opera professionale instaurati tra i committenti di cui al primo e terzo comma dell'art. 2 del D.L. 49/2023 e i professionisti:

- iscritti agli ordini o collegi professionali;
- non iscritti ad alcun ordine o collegio professionale.

I primi svolgono una professione "*protetta*", vale a dire quella per cui è necessaria l'iscrizione in appositi albi o elenchi (art. 2229 del codice civile), i secondi svolgono, al contrario, una professione libera. In particolar modo, in questa seconda categoria, sono soggetti alle disposizioni in oggetto i prestatori d'opera di cui alla legge n. 4/2013.

La legge 49/2023 prevede che i professionisti devono richiedere un compenso equo, ossia un compenso che, oltre ad essere proporzionato alla quantità e alla qualità del lavoro svolto dal professionista, al contenuto e alle caratteristiche della prestazione professionale, sia anche conferme ai compensi previsti dai parametri fissati con appositi decreti ministeriali.

I parametri cui fare riferimento, distinti per categoria di professionisti, sono i seguenti:

- per gli avvocati, dal Decreto del Ministero della Giustizia di cui all'art. 13 della Legge 31 dicembre 2012 n, 247;

---

<sup>49</sup> Sono quindi soggette all'osservanza delle disposizioni normative sull'equo compenso tutte le medie e grandi imprese italiane, come definite dalla Commissione europea con la Raccomandazione 361 dell'8 maggio 2003, le quali occupano alle proprie dipendenze più di 50 lavoratori o che hanno conseguito ricavi per un ammontare annuo superiore ai 10 milioni di euro.

- per i professionisti iscritti ad Ordini o Collegi professionali, tra cui vi rientrano anche i Dottori Commercialisti e gli Esperti Contabili, dai Decreti Ministeriali emanati ai sensi dell'art. 9 del Decreto Legge 24 gennaio 2012 n. 1;
- per i professionisti non iscritti ad Ordini o Collegi professionali, ossia i professionisti di cui all'art. 1 della Legge 14 gennaio 2013 n. 4 (professioni non riconosciute), da un decreto del Ministero delle Imprese e del Made in Italy, che sarebbe dovuto essere adottato entro 60 giorni dall'entrata in vigore della Legge 49/2023.

Solamente gli avvocati hanno potuto godere immediatamente di parametri aggiornati<sup>50</sup>. Le altre professioni protette hanno dovuto applicare da subito parametri datati, non aggiornati alle attuali condizioni di mercato. Basti pensare che, considerando i Dottori Commercialisti e gli Esperti Contabili, i parametri di definizione del compenso delineati dal DM 140/2012 risultano da anni del tutto inadeguati in quanto non disciplinano alcune specifiche attività professionali, e, ancora, non consentono di pervenire a compensi congrui per il professionista, perché non proporzionati alla quantità e alla qualità del lavoro svolto, al contenuto e alle caratteristiche della prestazione professionale<sup>51</sup>.

Restano ancora interamente da definire i parametri dei compensi dei professionisti non iscritti ad alcun albo o collegio, per i quali si attendeva il decreto ministeriale entro 60 giorni dalla legge. Sono coinvolti quasi 500mila professionisti con le attività più diverse riuniti in circa 100 associazioni.

I parametri, una volta definiti, devono essere normativamente aggiornati con cadenza biennale.

Ovviamente da ogni obbligo e dovere derivano grandi responsabilità, a cui corrispondo grandi sanzioni, con queste ultime che sarebbero dovute essere disposte da parte dei Consigli Nazionali degli ordini e collegi professionali, come previsto dall'art. 5, comma 5, della legge 49/2023, con opportuna modifica del proprio Codice deontologico, con esplicita introduzione di *“disposizioni deontologiche volte a sanzionare la violazione, da parte del professionista, dell'obbligo di convenire o di preventivare un compenso che sia giusto, equo e proporzionato*

---

<sup>50</sup> Gli standard forensi per la liquidazione del compenso degli avvocati sono stati aggiornati dopo ben otto anni dall'ultima volta e sono entrati in vigore il 23 ottobre 2022 con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale n. 236 dell'8 ottobre 2022 del Decreto n. 147 del Ministero della Giustizia, che ha modificato il decreto n. 155 del 2014 sui *“parametri per la liquidazione dei compensi per la professione forense”*.

<sup>51</sup> Così Lini A. *“La legge sull'equo compenso ha messo in luce l'inadeguatezza dei parametri”*, Lettere Eutekne, 29 giugno 2023.

*alla prestazione professionale richiesta e determinato in applicazione dei parametri previsti dai pertinenti decreti ministeriali”.*

Ad oggi diversi Consigli Nazionali professionali hanno provveduto all'adeguamento del proprio Codice deontologico; in particolare, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, dopo averla proposta in pubblica consultazione a tutti gli iscritti allo scopo di ottenere eventuali osservazioni utili in merito, ha approvato definitivamente il Codice Deontologico entrato in vigore ufficialmente dal 1° aprile 2024<sup>52</sup>, seguito a ruota dall'introduzione ed entrata in vigore dal 18 aprile 2024 del Codice delle sanzioni disciplinari, da applicare in sede di procedimento disciplinare in caso di violazione dei principi, degli obblighi e dei divieti stabiliti dal Codice Deontologico della Professione.

Ai sensi dell'art. 21-bis del Codice delle sanzioni disciplinari, ad entrambe le violazioni dei doveri di cui al comma 1, lettere a) e b) dell'art. 25 del Codice deontologico, ossia di

a) di convenire con il cliente, in qualunque forma, un compenso per l'esercizio dell'attività professionale che sia giusto, equo e proporzionato alla prestazione professionale richiesta e determinato in applicazione dei parametri previsti dal decreto ministeriale di riferimento;

b) che proponga al cliente convenzioni, contratti o altri accordi, da lui esclusivamente predisposti, aventi ad oggetto l'esercizio dell'attività professionale, di informare il cliente che è nulla la pattuizione di compensi che non siano giusti, equi e proporzionati alla prestazione professionale richiesta e che non siano determinati in applicazione dei parametri previsti dal decreto ministeriale di riferimento

si applica la sanzione disciplinare della censura<sup>53</sup>.

In alternativa ai parametri, è prevista la possibilità per le imprese di cui al comma 1 dell'art. 2 della legge n. 49/2023 e gli Ordini e Collegi professionali di stipulare modelli standard di convenzione, in questo caso i compensi pattuiti nei modelli standard si presumono equi fino a prova contraria.

---

<sup>52</sup> La norma non ha dettato i tempi per l'aggiornamento del Codice deontologico. Fino al suo aggiornamento non potevano quindi essere applicate sanzioni amministrative e/o pecuniarie al professionista che non ha osservato l'obbligo di applicare le disposizioni sull'equo compenso, il mancanza di esplicite previsioni e riferimenti alla normativa sull'equo compenso, né tantomeno alcun riferimento alle sanzioni applicabili per la sua inosservanza (cfr. *“Equo compenso per ora senza sanzioni per i professionisti”*, Eutekne Quotidiano, 17 maggio 2023).

<sup>53</sup> L'art. 5 del Codice delle sanzioni disciplinari definisce la censura come *“una dichiarazione formale di biasimo”* applicabile per *“le infrazioni di non particolare gravità”*.

### 7.2.3 NULLITA' DELLE CLAUSOLE DI INIQUITA' DEI COMPENSI E STRUMENTI A TUTELA DEL PROFESSIONISTA

Le clausole inserite nei contratti d'opera professionale, contrastanti con le disposizioni normative sull'equo compenso, sono nulle<sup>54</sup>. La nullità è solo parziale, ciò significa che la nullità della singola clausola non comporta la nullità dell'intero contratto, il quale continua ad esplicare efficacemente i suoi effetti. L'incarico rimane quindi valido anche qualora il contratto preveda un compenso non equo per il professionista.

L'art. 3 della legge 49/2023, al comma 1 e al comma 3, elenca in maniera non esaustiva delle ipotesi di nullità delle clausole inserite nei contratti di prestazione d'opera professionale che non prevedano un compenso:

- equo;
- proporzionato all'opera prestata;
- che tenga conto anche dei costi sostenuti dal professionista.

La norma precisa espressamente che sono nulle tutte le pattuizioni di compensi inferiori agli importi stabiliti dai parametri di liquidazione dei compensi.

Il professionista leso può godere di alcuni specifici strumenti di tutela:

- rilevazione d'ufficio della nullità;
- azione giudiziale;
- richiesta di un parere di congruità al proprio Ordine o Collegio professionale.

Nel primo caso la nullità è rilevabile d'ufficio da parte del giudice.

Nel secondo caso, il professionista può impugnare giudizialmente qualsiasi accordo che preveda un compenso inferiore rispetto a quello determinato dai parametri ministeriali, affinché ne venga comprovata la nullità e possa ottenere una nuova quantificazione dello stesso.

L'impugnazione si propone innanzi al Tribunale competente, ossia quello nel cui luogo il professionista ha la propria residenza o domicilio. Se il tribunale lo ritiene necessario può richiedere al professionista di acquisire, presso il proprio ordine o collegio professionale, un parere sulla congruità del compenso.

---

<sup>54</sup> La nullità delle clausole può essere fatta valere dal professionista con azione giudiziale, tramite richiesta al proprio Ordine o Collegio sindacale di appartenenza di un parere di congruità sul compenso, che costituisce titolo esecutivo, o, ancora, tramite un'azione di classe proposta dai Consigli nazionali degli Ordini o dalle associazioni maggiormente rappresentative dei professionisti interessati.

Il giudice può quindi giungere alla conclusione che il compenso originariamente determinato fosse o meno equo con quanto previsto dai parametri ministeriali, rideterminandolo di conseguenza nel caso in cui questo non fossero stato ritenuto congruo, tenuto conto dell'opera effettivamente svolta e prestata, con obbligo del committente nel dover corrispondere al professionista quanto dovuto.

Ancora, nel terzo caso, come previsto dall'art. 7 della legge n. 49/2023, è consentito al professionista di scegliere una strada alternativa rispetto a quella giudiziale, ottenendo comunque un atto che possa costituire titolo esecutivo nei confronti del committente. Infatti, il professionista può richiedere all'ordine o al collegio professionale cui è iscritto un parere di congruità sul compenso<sup>55</sup>, il quale costituisce a tutti gli effetti titolo esecutivo. Al debitore è consentito opporre opposizione entro il termine di 40 giorni dalla notifica dell'atto esecutivo.

### 7.3 LE POTENZIALITÀ, I LIMITI E LE MODIFICHE DA APPORTARE ALLA LEGGE SULL'EQUO COMPENSO

Con l'introduzione della legge 49/2023 si è avventi ad una sostanziale reintroduzione di un sistema di tariffe minime inderogabili, attualmente applicabile solamente nei rapporti instaurati con determinati clienti/committenti forti, al di sotto delle quali il professionista può richiedere (o può vedersi attribuire d'ufficio) la nullità delle clausole che attribuiscono vantaggi sproporzionati al committente a danno del professionista stesso, venute meno con l'introduzione del Decreto Legge 24 gennaio 2012 n. 1.

Lo scopo è quello di garantire il diritto all'equo compenso a chiunque eserciti una professione autonoma d'opera professionale, sia essa regolamentata in ordini o collegi o meno, escludendo i lavoratori la cui attività è configurabile come attività d'impresa, in linea con quanto previsto in ambito europeo dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia Europea, per le quali la contrattazione collettiva e la fissazione di parametri sui compensi risulterebbe incompatibile con la legge sulla libera concorrenza.

---

<sup>55</sup> Analogamente a quanto avveniva in seguito all'abrogazione delle tariffe professionali (art. 9, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 - cd. "Decreto Liberalizzazioni"), con la richiesta di un *parere di congruità* al Consiglio dell'Ordine professionale di appartenenza, che costituiva un parere di conformità sulla corretta applicazione della tariffa professionale a supporto del giudice, affinché quest'ultimo avesse tutti gli elementi necessari per comprendere la complessità della prestazione resa ed esercitare in concreto il potere di determinazione del compenso spettante al professionista.

L'obiettivo di garantire ai professionisti un compenso equo e proporzionato alla qualità e alla quantità del lavoro svolto è senz'altro lodevole, il cui raggiungimento è auspicato da tutti i professionisti italiani.

Infatti, l'introduzione dell'equo compenso generalizzato a tutte le tipologie di committenti consentirebbe a ciascun professionista di essere adeguatamente remunerato per il lavoro svolto, in proporzione alla qualità e alla quantità dell'impegno profuso, nonché consentirebbe di impedire le tanto diffuse pratiche di concorrenza sleale da parte dei colleghi, o, ancora, da parte di chi svolge l'attività professionale in maniera totalmente abusiva. Si pensi, ad esempio, a tutti i soggetti che si occupano di materia tributaria che, pur non essendo iscritti all'albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, esercitano la professione in maniera coordinata e continuativa abusivamente svolgendo attività di competenza dei professionisti ordinistici, nella maggior parte delle volte con politiche di riduzione del prezzo delle proprie prestazioni volte ad accaparrarsi clienti a discapito dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Ancora, la riforma ha consentito di introdurre alcuni strumenti di tutela del compenso del professionista, attraverso le quali quest'ultimo può farsi riconoscere dal committente quanto gli spetta in proporzione alla qualità e alla quantità del lavoro svolto e dell'impegno profuso.

Purtroppo, però l'introduzione della normativa sull'equo compenso è stata accompagnata anche da varie criticità che offuscano le potenzialità della riforma introdotta. Possiamo riassumere le criticità riscontrate nei seguenti punti:

- a) ristretta platea di committenti considerati;
- b) applicazioni di sanzioni che ricadono sul professionista;
- c) ritardato aggiornamento dei parametri di definizione dei compensi.

La prima criticità è di facile riscontro, in quanto l'art. 2 della legge n. 49/2023 individua in maniera esplicita i committenti, considerati dal legislatore "*contraenti forti*", in grado di influenzare contrattualmente il professionista nella determinazione dei termini economici dell'incarico. Considerando infatti il numero di imprese bancarie e assicurative, di società controllate dalle imprese bancarie e assicurative (e le loro mandatarie), imprese medio/grandi che occupano alle proprie dipendenze più di 50 lavoratori o che hanno conseguito ricavi per un ammontare superiore ai 10 milioni di euro, nonché le pubbliche amministrazioni e le società a

partecipazione pubblica presenti in Italia, la normativa risulta applicabile solamente a circa 78 mila committenti<sup>56</sup>.

Considerando che le imprese attualmente attive in Italia sono circa 4.400.000. siamo di fronte ad una ristrettissima platea di committenti considerati, assistiti da un numero molto ristretto di professionisti altamente strutturati e specializzati. Al contrario, una normativa sull'equo compenso applicabile a qualsiasi committente, indipendentemente dalla sua grandezza e dal suo potere contrattuale, avrebbe consentito di garantire un compenso equo e proporzionato alla qualità e alla quantità dell'opera svolta per circa 1,6 milioni di professionisti operanti in Italia<sup>57</sup>.

Al riguardo, giova sottolineare la presa di posizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti che ha proposto e richiesto, avendo visto il disegno di legge e quindi ancor prima che la legge venisse approvata e successivamente pubblicata in Gazzetta Ufficiale, l'estensione dell'applicazione della normativa sull'equo compenso a tutti i rapporti d'opera professionale instaurati con le imprese, indipendentemente dalla loro natura e sganciate da qualsiasi limite dimensionale<sup>58</sup>.

Si sa, ad ogni obbligo corrisponde una sanzione per mancato adempimento o osservanza dello stesso, ma in questo caso le sanzioni sono state studiate per poter essere applicate esclusivamente nei confronti del professionista che ha accettato l'incarico con prevista la corresponsione di un compenso inferiore a quanto stabilito dai parametri ministeriali e/o dalle convenzioni eventualmente stipulate tra le imprese committenti e gli ordini o collegi professionali.

Nello studio del disegno di legge, nonché nella sua approvazione parlamentare, probabilmente nessuno ha immaginato che il professionista non avrebbe avuto alcun incentivo a denunciare un compenso inferiore a quanto previsto normativamente per legge, in quanto sarebbe

---

<sup>56</sup> Secondo una prima analisi effettuata dal Sole24Ore *“le garanzie di una remunerazione giusta e proporzionata al lavoro svolto scatteranno per 27mila pubbliche amministrazioni e 51mila aziende private con soglie alte di fatturato e dipendenti”*, in totale varrà quindi solamente per circa 78 mila committenti (*“In arrivo l'equo compenso: varrà solo per 78mila soggetti”*, Sole24Ore, 3 aprile 2023).

<sup>57</sup> Analisi effettuata dal quotidiano Sole24Ore tramite lo studio degli ultimi bilanci approvati dalle Casse di previdenza dei professionisti, che riportano il numero degli iscritti attivi a dicembre scorso. In tutto vi sono 1,590 milioni professionisti ordinistici, a questi va sommato il mezzo milione di professionisti delle professioni non regolamentate cui si applicherà la legge sull'equo compenso (cfr. *Equo compenso in vigore per 1,6 milioni di professionisti*, Quotidiano Sole24Ore, 22 Maggio 2023).

<sup>58</sup> Così si è espresso il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti in alcuni dei suoi comunicati stampa pubblicati sul loro sito istituzionale [www.commercialisti.it](http://www.commercialisti.it).

risultato colpevole di aver accettato un compenso non equo e quindi meritevole della sanzione relativa. La dichiarazione di nullità del compenso stabilito nell'incarico, tramite rilevazione d'ufficio da parte del giudice, azione giudiziale o rilascio di un parere di congruità dall'Ordine ordinistico, destinata a far sì che il professionista possa vedersi riconosciuto il compenso stabilito secondo i parametri e/o le convenzioni attraverso una rideterminazione dello stesso, non rappresenta un pieno vantaggio se, successivamente, gli viene riconosciuta una sanzione disciplinare, amministrativa e/o pecuniaria.

In questo senso, i Consigli Nazionali degli Ordini professionali, cui è stata affidata la modifica del codice deontologico imposta dalla riforma, finalizzata all'introduzione nello stesso delle sanzioni a carico del professionista per la mancata osservanza delle disposizioni normative sull'equo compenso, stanno proponendo ed elaborando sostanzialmente misure tenui, perché, come emerso dai lavori parlamentari, il professionista che accetta un compenso iniquo è già vittima di un committente forte e non andrebbe vessato da altri obblighi e/o sanzioni<sup>59</sup>.

Inoltre, non è stato ancora chiarito quale debba essere il destino a cui sono destinati i professionisti che fino alla data di entrata in vigore dell'aggiornato Codice Deontologico professionale hanno assunto incarichi con i committenti forti senza l'osservanza dei parametri ministeriali, nella maggior parte dei casi datati e quindi non aggiornati alle attuali condizioni e caratteristiche della vita e del mercato.

In ultima analisi si riscontra il ritardato aggiornamento dei parametri ministeriali e, per i soli professionisti non appartenenti ad alcun ordine e collegio professionale, ad alcuna introduzione degli stessi. Ricordiamo che, in base alla riforma, i parametri da applicare ai contratti d'opera professionale dei professionisti non ordinistici sarebbero dovuti essere pubblicati entro il termine di 60 giorni dall'entrata in vigore della legge, ossia entro il 19 luglio scorso. Ad oggi però non si vede alcuno spiraglio per l'introduzione di questi parametri.

Considerando, invece, le professioni ordinistiche, solamente i professionisti forensi hanno potuto da subito applicare parametri ministeriali aggiornati, gli altri hanno dovuto adottare i parametri abbondantemente datati.

Basti pensare che, considerando i Dottori Commercialisti, questi stanno applicando i parametri introdotti con il DM 140/2012 per la liquidazione da parte di un organo giurisdizionale

---

<sup>59</sup> “Cnf: solo censura o avvertimento per l'avvocato che viola l'equo compenso”, ItaliaOggi, 22 dicembre 2023.

dei compensi per le professioni regolamentate, senza che vi sia stato in questi 11 anni alcun aggiornamento in merito a:

- prestazioni professionali relative ad aree non inserite nel passaggio dalla vecchia tariffa al decreto ministeriale;
- prestazioni professionali relative ad aree che, nell'arco di questo primo decennio di vita dei parametri ministeriali, sono emerse nella pratica professionale quotidiana;
- modalità di calcolo dei compensi.

In ordine ai primi due punti, è stato più volte sottolineato e più volte messo sotto la luce dei riflettori, la mancata presenza nel DM 140/2012 di alcune prestazioni professionali comprese, invece, nella tariffa professionale abrogata. Non ci si spiega come e per quale motivo non siano state comprese all'interno dei parametri ministeriali definiti dal DM 140/2012, forse semplicemente ci si è dimenticati... il fatto che nel corso del decennio appena trascorso non sia stato aggiornato lascia però intendere che la loro esclusione non fosse dettata da una semplice dimenticanza.

In merito al terzo punto, con l'entrata in vigore della normativa si è riscontrata la totale inadeguatezza dei parametri definiti finora dal DM 140/2012, in quanto la maggior parte delle volte con la loro applicazione emergono compensi esorbitanti e assolutamente sproporzionati rispetto alla qualità e alla quantità del lavoro svolto, come nel caso in cui si faccia riferimento alla remunerazione dei componenti del collegio sindacale, o, al contrario, compensi inferiori al tanto ventato e pubblicizzato salario minimo pensato per coloro che svolgono attività lavorativa subordinata o parasubordinata.

È pertanto necessario richiedere e attendere le opportune modifiche volte a limitare e, ancor di più, ad eliminare le criticità evidenziate in sede di disegno di legge, di approvazione e nella fase successiva alla pubblicazione e alla conseguente entrata in vigore della normativa sull'equo compenso di cui alla legge n. 49/2023.

# CAPITOLO 8 - ALLA RICERCA DI RISPOSTE: TRA L'INCERTEZZA DEL PRESENTE E LO SGUARDO AL FUTURO

a cura di Alessandro Angei e Luca Milanesio

## 8.1 LA PRESENTAZIONE DEL QUESTIONARIO SOTTOPOSTO

L'abolizione delle tariffe professionali dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, operata dal Decreto Legge n. 1 del 24 gennaio 2012, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 27 del 24 marzo 2012, ha rivoluzionato il panorama degli studi professionali, introducendo una maggiore libertà e flessibilità nella definizione dei prezzi dei servizi offerti.

I professionisti sono stati lasciati senza alcuna protezione normativa.

Questo cambiamento ha necessariamente spinto i Dottori Commercialisti e gli Esperti Contabili ad affrontare una nuova sfida, del tutto inattesa, consistente il più delle volte a “contrattare” i compensi delle prestazioni d’opera professionale rese, non solo nei confronti dei cosiddetti “contraenti forti”.

Infatti, si è dovuto constatare che l’abrogazione delle tariffe professionali non ha generato gli effetti sperati in termini di crescita delle capacità del mercato di determinare autonomamente il valore delle prestazioni professionali, al contrario la mancanza delle tariffe professionali ha esposto ancora di più il professionista alla mancata valorizzazione delle proprie opere professionali e al mancato pagamento dei compensi concordati con il cliente.

In questo contesto, dalla “Fondazione Piero Piccatti e Aldo Milanese” dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino è stato promosso e sottoposto alla compilazione volontaria di tutti gli iscritti il seguente questionario<sup>60</sup> sul tema del pricing, volto ad acquisire alcune informazioni necessarie a costruire un quadro dettagliato ed aggiornato sulle pratiche di pricing attualmente adottate nel settore.

1. Qual è la dimensione del tuo studio di Commercialisti? (Seleziona l'opzione più appropriata)

individuale: opero da solo/a, senza dipendenti o collaboratori esterni.

---

<sup>60</sup> Il questionario è stato presentato con la Circolare informativa n. 45/2024 dell’11 marzo 2024 dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino e trasmesso a tutti gli iscritti, i quali sono stati invitati a rispondere in maniera volontaria e totalmente anonima.

- piccolo: ho un team limitato di dipendenti o collaboratori esterni, generalmente meno di 5 persone.
- medio: il mio studio ha una dimensione media, con un team di dipendenti o collaboratori esterni compreso tra 5 e 20 persone.
- grande: gestisco un grande studio con un team di dipendenti o collaboratori esterni numeroso, composto da più di 20 persone.

2. Quali sono le principali tipologie di prestazioni offerte nel tuo studio di Commercialisti?

(Seleziona tutte le opzioni pertinenti)

- gestione contabilità e redazione bilanci
- assistenza e consulenza fiscale
- consulenza aziendale
- consulenza societaria
- consulenza contrattuale
- consulenza del lavoro
- consulenza finanziaria
- procedure concorsuali
- assistenza al contenzioso tributario
- mediazione civile e arbitrati
- funzioni di sindaco e revisore contabile
- funzioni di revisore in enti pubblici
- altro: \_\_\_\_\_
- altro: \_\_\_\_\_
- altro: \_\_\_\_\_

3. Quale approccio di pricing predomina nel tuo studio di Commercialisti?

- Tariffe Professionali (Abrogate)
- Parametri D.M. 140/2012
- Onorari consigliati da A.N.C.
- addebito prezzo orario per prestazione
- altro: \_\_\_\_\_

4. Come determini normalmente il compenso d'opera professionale:

- forfettariamente per l'intero incarico
- singolarmente per ogni prestazione svolta nell'adempimento dell'incarico
- entrambe le precedenti a seconda delle prestazioni effettivamente rese

5. È stato definito un importo minimo per ciascuna prestazione d'opera professionale, tenuto conto del tempo necessario per il suo espletamento?

- sì
- no

6. Sei solito effettuare un benchmarking dei tuoi prezzi rispetto ad altri studi di Commercialisti?

- sì, regolarmente: effettuo un confronto periodico dei miei prezzi con quelli degli altri studi di Commercialisti per valutare la mia competitività sul mercato e identificare eventuali opportunità di ottimizzazione.
- sì, occasionalmente: effettuo un benchmarking dei prezzi in modo sporadico, in risposta a cambiamenti nel mercato o nell'ambiente competitivo.
- no, non effettuo il benchmarking: non confronto regolarmente i miei prezzi con quelli degli altri studi di Commercialisti.

7. Come gestisci la variabilità dei costi e del tempo prestato nelle tue tariffe?

- considero la complessità della prestazione: imposto tariffe differenziate in base alla complessità delle attività richieste, tenendo conto di fattori come la dimensione dell'azienda cliente, la natura dei servizi richiesti e la complessità delle questioni fiscali o contabili.
- fisso un costo base e aggiungo supplementi per prestazioni aggiuntive: stabilisco un costo base per i servizi standard e applico supplementi per attività aggiuntive o servizi specializzati che richiedono un impegno extra di tempo e risorse.
- utilizzo tariffe orarie variabili in base alla tipologia di lavoro: adotto tariffe orarie che variano a seconda della tipologia di attività svolte, assegnando tariffe più elevate per le prestazioni ad alta specializzazione o a rischio elevato.
- altro: \_\_\_\_\_

8. Effettui un'analisi dei tempi per valutare la redditività dei servizi offerti e stabilire i tuoi prezzi?

sì, regolarmente: conduco un'analisi periodica dei tempi impiegati per eseguire le diverse attività e servizi offerti dallo studio, utilizzando questi dati per valutare la redditività dei servizi e stabilire tariffe adeguate.

sì, occasionalmente: effettuo analisi dei tempi su base occasionale, ad esempio in risposta a cambiamenti nel business o a nuove introduzioni di servizi, per valutare la redditività e l'efficienza delle nostre operazioni.

no, non effettuo analisi dei tempi: non conduciamo analisi dettagliate dei tempi per valutare la redditività dei servizi o per stabilire i prezzi, ma ci basiamo su altri metodi per determinare le nostre tariffe.

9. Utilizzi tariffe orarie per la fatturazione dei servizi?

Sì, utilizzo tariffe orarie fisse per tutti i servizi

Sì, utilizzo tariffe orarie variabili in base alla complessità del servizio

No, utilizzo un'altra modalità di pricing per i servizi

10. Seleziona i fattori che influenzano le tariffe orarie dei tuoi servizi: (Seleziona tutte le opzioni pertinenti)

esperienza del professionista coinvolto

complessità del servizio

mercato di riferimento

tipologia del cliente

altro: \_\_\_\_\_

11. Ricevi feedback dai clienti riguardo alla tua struttura di pricing?

sì, regolarmente: chiedo attivamente ai miei clienti di fornire feedback sulla mia struttura di pricing durante e dopo la fornitura dei servizi, al fine di valutare la loro soddisfazione e identificare eventuali aree di miglioramento.

sì, occasionalmente: raccolgo feedback dai clienti su base irregolare, ad esempio in seguito a progetti o situazioni specifiche che richiedono un'analisi più dettagliata della struttura di pricing.

no, non ricevo feedback: non ho ancora implementato un sistema formale per raccogliere feedback dai clienti riguardo alla mia struttura di pricing.

12. Quali sono stati i principali commenti o suggerimenti ricevuti dai clienti riguardo al tuo pricing?

i clienti hanno espresso desiderio di maggiore trasparenza: alcuni clienti hanno richiesto una maggiore chiarezza riguardo ai dettagli della struttura di pricing e alle eventuali spese aggiuntive, al fine di evitare sorprese durante la fase di fatturazione.

sono stati evidenziati i prezzi elevati: alcuni clienti hanno ritenuto i nostri prezzi troppo elevati rispetto alla concorrenza o rispetto al valore percepito dei servizi offerti, suggerendo la necessità di rivedere la nostra strategia di pricing.

richieste di pacchetti o opzioni flessibili: alcuni clienti hanno manifestato interesse per pacchetti di servizi o opzioni di pricing flessibili che possano essere adattati alle loro esigenze specifiche, anziché adottare una struttura di pricing rigida.

suggerimenti per incentivi o sconti: alcuni clienti hanno proposto l'introduzione di sconti o incentivi per clienti fedeli o per determinati servizi, al fine di promuovere la fidelizzazione e la soddisfazione del cliente.

altro: \_\_\_\_\_

13. Quali sono gli obiettivi principali che cerchi di raggiungere attraverso la tua strategia di pricing?

massimizzare la redditività: l'obiettivo principale è garantire una redditività adeguata per lo studio, assicurando che i prezzi dei servizi riflettano il valore fornito ai clienti e generino margini di profitto sostenibili.

essere competitivo sul mercato: cerco di mantenere prezzi competitivi rispetto agli altri studi di Commercialisti nella mia area di attività, al fine di attirare nuovi clienti e mantenere la mia quota di mercato.

garantire una giusta remunerazione per il tempo e il rischio prestati: mi impegno a stabilire prezzi che riflettano il tempo, lo sforzo e il rischio associati alla fornitura dei servizi, garantendo una remunerazione equa per il lavoro svolto.

fidelizzare i clienti: cerco di sviluppare una strategia di pricing che incoraggi la fidelizzazione dei clienti, offrendo prezzi competitivi e un valore aggiunto ai servizi forniti, al fine di stabilire relazioni a lungo termine con i clienti.

altro: \_\_\_\_\_

14. Quali sfide incontri nel definire la tua struttura di pricing?

- variabilità dei costi: gestire la variabilità dei costi associati alla fornitura dei servizi può rappresentare una sfida, specialmente quando si tratta di stabilire prezzi competitivi che riflettano sia il valore fornito ai clienti che la necessità di garantire una redditività adeguata per lo studio.
- percezione del valore da parte dei clienti: comunicare in modo efficace il valore dei servizi offerti e giustificare i prezzi può essere difficile, specialmente se i clienti non comprendono appieno il lavoro svolto dietro le quinte o i benefici derivanti dalla consulenza professionale.
- concorrenza sul prezzo: la concorrenza sul prezzo può rappresentare una sfida, specialmente se altri studi di Commercialisti offrono servizi simili a prezzi più bassi, costringendo lo studio a bilanciare la competitività con la redditività.
- adattamento alle esigenze del mercato: il mercato dei servizi professionali è in costante evoluzione, e rimanere al passo con le nuove tendenze e le esigenze dei clienti può richiedere un costante aggiornamento e adattamento della strategia di pricing.
- altro: \_\_\_\_\_

15. C'è qualcos'altro che vorresti condividere riguardo alla tua esperienza con il pricing degli studi dei Commercialisti?

- altro: \_\_\_\_\_

Attraverso il questionario si è cercato di acquisire informazioni riguardo:

- **strategie di pricing.** Il questionario avrebbe dovuto consentire di esplorare una vasta gamma di approcci di pricing innovativi e creativi, adattati al nuovo contesto senza tariffe e all'evoluzione delle esigenze dei clienti;
- **preferenze e aspettative dei clienti in merito al pricing.** Comprendere le preferenze e le aspettative dei clienti in merito al pricing consente agli studi di personalizzare le offerte di servizio per massimizzare il valore percepito e soddisfare al meglio le esigenze dei clienti;
- **mantenimento della competitività nel mercato.** La ricerca e l'acquisizione di una fetta del mercato spinge gli studi professionali a sviluppare strategie di pricing

competitive e differenziate che consentono loro di distinguersi dai concorrenti e di mantenere una posizione di leadership nel settore;

- **miglioramento della redditività e della sostenibilità.** Un'adeguata pratica di pricing e una conoscenza approfondita delle tendenze del mercato consente di identificare e cogliere le opportunità per ottimizzare la redditività e garantire la sostenibilità a lungo termine delle loro attività.

I rispondenti al questionario hanno avuto complessivamente n. 10 giorni per poter rispondere, sono stati in totale n. 346, i quali rappresentano il 9,10 % del totale degli iscritti all'Ordine. Un numero così elevato è indice della volontà dei professionisti di vedersi riconoscere un compenso che possa consentire loro di remunerare adeguatamente le proprie competenze professionali, l'impegno profuso e di garantire loro un compenso adeguato al decoro della professione.

Approfondiamo meglio le tematiche affrontate attraverso la presentazione del questionario sottoposto agli iscritti dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino.

## 8.2 LA RICERCA DELLA CONFERMA DEGLI STRUMENTI UTILIZZATI NELLA DEFINIZIONE DEI PREZZI

Le prime tre domande del questionario sono destinate ad ottenere conferma circa la scelta e il conseguente utilizzo quotidiano degli strumenti di determinazione dei prezzi da parte dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, allo scopo di comprendere se gli studi professionali facciano riferimento o meno a prezzari e tariffe di fonte esterna, o, se, al contrario, sviluppino tariffe interne, differenziate in base alla dimensione dello studio e delle specifiche tipologie di prestazioni d'opera offerte.

In assenza delle tariffe professionale, si riscontra infatti l'utilizzo e lo sviluppo di diverse metodologie di determinazione dei compensi professionali comunemente base sui seguenti strumenti di determinazione dei prezzi:

- tariffe professionali abrogate;
- parametri dm 140/2012;
- onorari consigliati dall'Associazione Nazionale dei Commercialisti (ANC);
- costo orario.

Sembra strano ma si riscontra quotidianamente, ancora oggi, l'utilizzo, quale parametro cui determinare il proprio compenso, delle tariffe professionali abrogate ben dodici anni fa, ovviamente riviste e aggiornate all'attuale contesto economico nazionale, caratterizzato dalla crescita dell'inflazione e dalla diminuzione del potere di acquisto dei contribuenti.

I parametri ministeriali, definiti dal DM 140/2012, rappresentano probabilmente lo strumento più utilizzato per la formulazione dei preventivi e delle lettere di incarico professionale negli studi professionali, nonché quello utilizzato dal giudice in sede giudiziale per la liquidazione del compenso professionale. Inoltre, si trovano attualmente al centro dell'attenzione a seguito dell'introduzione della Legge sull'equo compenso, emanata ed entrata in vigore per disciplinare i rapporti economici tra i professionisti e i propri committenti "*contraenti forti*".

Attualmente, essendo ancora in fase di aggiornamento, i parametri ministeriali del DM 140/2012 non prevedono un compenso per l'intero ventaglio di prestazioni offerte sul mercato dagli studi professionali, e, di conseguenza, lasciano al libero arbitrio e alla contrattazione tra le parti, magari considerando gli altri strumenti richiamati in questo paragrafo, la determinazione dei compensi della specifica opera professionale resa.

Dalle tariffe abrogate e dai parametri discendono gli onorari consigliati dall'Associazione Nazionale dei Commercialisti (di seguito ANC). All'inizio di ogni anno l'ANC pubblica il prontuario, da "*intendersi come un suggerimento dei compensi professionali che potrebbero essere previsti tra il Commercialista ed il proprio cliente*", il cui scopo è anche quello di consentire al professionista di determinare il compenso delle attività non previste (attualmente) né dal DM 140/2012, come detto carente di molte delle prestazioni professionali offerte dagli studi professionali, né dalle tariffe professionali abrogate, troppo datate per prevedere il compenso applicabile ai diversi istituti e alle diverse prestazioni o attività ora offerte sul mercato dai professionisti.

L'ANC, nel ricordare che il professionista deve concordare per iscritto gli onorari per le proprie prestazioni professionali, in data antecedente all'instaurazione del rapporto d'opera professionale, ricorda che in caso di liquidazione del compenso da parte del giudice in sede giudiziale lo stesso venga determinato sulla base dei parametri del DM 140/2012, non potendo più utilizzare a riferimento le tariffe professionali abrogate. Da ciò si può desumere come l'ANC abbia voluto offrire ai professionisti uno strumento di determinazione dei compensi professionali, probabilmente basato su entrambi gli strumenti sopracitati.

In ultima analisi, abbiamo trovato estremamente utile domandare se e in quale misura venga utilizzato quale parametro di determinazione del compenso la cosiddetta “*tariffazione oraria*”, avendo riscontrato nella pratica professionale la necessità e l’utilità di prevedere un compenso orario per l’espletamento della prestazione professionale. La tariffazione oraria, richiamata anche all’interno dell’art. 19 del D.M. 169 del 2 settembre 2010 (tariffa professionale abrogata) e dall’ANC nel proprio prontuario, consentirebbe al professionista di ottenere un adeguato compenso per lo svolgimento dell’incarico, calcolato tenendo conto preventivamente della tempistica necessaria per il suo espletamento, naturalmente espresso in termini di ore. La prima categoria professionale ad aver affrontato il problema è stata quella dei Revisori Legali, con l’emanazione dell’art. 10 del D.lgs. 39/2010, rappresentati in larga parte dagli stessi Dottori Commercialisti e dagli Esperti Contabili. Difatti, gli incaricati allo svolgimento della Revisione Legale hanno il dovere di quantificare preventivamente i tempi e i corrispettivi relativi all’espletamento dell’incarico nella proposta formale da presentare alla società soggetta al controllo contabile.

### 8.3 MODALITA’ DI DETERMINAZIONE DEI PREZZI

Indipendentemente dallo strumento o dagli strumenti utilizzati nella definizione dei prezzi, ci si interroga se il compenso d’opera professionale venga definito perlopiù forfettariamente per l’espletamento dell’intero incarico, o, se, al contrario, venga stabilito singolarmente per ogni prestazione professionale svolta nell’adempimento dell’incarico.

La domanda sorge spontanea analizzando il facsimile della “*lettera di incarico professionale*”<sup>61</sup>, pubblicata sul sito istituzionale dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino, la quale prevede al punto 4.a) alternativamente la:

- definizione di un compenso complessivo per l’espletamento della prestazione, tenuto conto della natura, delle complessità e dell’importanza dell’opera richiesta, nonché del numero totale di ore necessarie per il suo espletamento;
- definizione di un compenso specifico per ogni singola prestazione e/o attività.

---

<sup>61</sup> All’interno della sezione “*modulistica*”, più specificatamente all’interno del seguente link <https://www.odcec.torino.it/modulistica>, è possibile consultare e scaricare il facsimile della lettera d’incarico proposta dall’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino.

La prima modalità rispecchia quella normalmente utilizzata dai Revisori Legali e dalle società di revisione legale, nonché dai membri del collegio sindacale incaricati di svolgere anche il controllo legale della società soggetta a revisione, nella formulazione delle proposte formali sottoposte all'attenzione delle assemblee dei soci, con quantificazione dei tempi, espressi in ore di lavoro, e dei relativi corrispettivi per l'espletamento della propria prestazione professionale. Il rischio insito è quello di dover definire preventivamente con adeguata precisione i tempi necessari per l'espletamento dell'incarico, con la necessità di fissare un compenso minimo al di sotto del quale non è normalmente possibile procedere all'espletamento della prestazione richiesta.

La seconda modalità, probabilmente meno utilizzata negli studi professionali, richiederebbe lo sviluppo di tariffe interne tali da costruire una specie di “*listino*” delle prestazioni d'opera professionale.

Dato l'alto numero di prestazioni offerte sul mercato si ritiene possano esserci numerosi studi professionali che utilizzano contemporaneamente le ambedue modalità di determinazione tariffaria, a seconda delle prestazioni professionali effettivamente rese.

#### 8.4 DIFFICOLTA' RICONTRABILI NELLA DEFINIZIONE DEI PREZZI

Gli studi professionali incontrano notevoli difficoltà nella definizione delle proprie strategie di prezzo.

In prima analisi, ci si chiede se gli studi professionali siano soliti o meno effettuare a consuntivo l'analisi dei tempi e dei fattori necessari a valutare la redditività dei servizi offerti, e, di conseguenza, stabilire adeguati prezzi professionali. È lecito pensare che alcuni studi professionali svolgano regolarmente questo tipo di analisi, attraverso un'analisi periodica dei tempi impiegati per eseguire le diverse attività e servizi offerti dallo studio, utilizzando questi dati per valutare la redditività dei servizi e stabilire tariffe adeguate, ma è altamente più probabile che quest'analisi venga svolta solo occasionalmente, ad esempio in risposta a cambiamenti nel business o a nuove introduzioni di servizi, per valutare la redditività e l'efficienza delle operazioni, o, nel peggiore dei casi, non venga mai effettuata, basandosi su altri metodi per determinare le tariffe professionali.

L'analisi dei tempi e dei fattori è un elemento cruciale per comprendere la redditività dei servizi offerti e per stabilire prezzi appropriati. Infatti, dovrebbe permettere di valutare quanto tempo

e risorse sono necessari per fornire un determinato servizio, adattando di conseguenza le tariffe professionali per garantire una redditività adeguata. Inoltre, l'approccio alla gestione della variabilità dei costi e del tempo prestato riflette le strategie utilizzate dagli studi per adattarsi alle esigenze e alle caratteristiche specifiche dei loro clienti e servizi offerti. Queste informazioni sono fondamentali per comprendere come gli studi dei Commercialisti affrontano le sfide legate alla determinazione dei prezzi e per identificare le migliori pratiche nel settore.

In seconda analisi, ci si chiede se gli studi professionali ricevono feedback dai propri clienti riguardo alle proprie strategie di prezzo. Il feedback dei clienti è una fonte preziosa di informazioni per migliorare la struttura di pricing degli studi professionali, in quanto comprendere i commenti e i suggerimenti dei clienti consente di identificare le aree di criticità nella strategia di pricing e di apportare le modifiche necessarie per soddisfare al meglio le esigenze e le aspettative dei clienti. Inoltre, permette di dimostrare l'impegno verso una relazione trasparente e collaborativa con i clienti, contribuendo a rafforzare la fiducia e la soddisfazione del cliente nel lungo termine.

È sicuramente certo che tutti gli studi professionali ricevano regolarmente feedback sulla struttura di pricing attuata durante e dopo la fornitura dei servizi, indipendentemente dall'implementazione di un sistema formale di raccolta dei dati necessari a valutare la loro soddisfazione e identificare eventuali aree di miglioramento. Ci si chiede, però, se gli studi professionali abbiano studiato ed implementato uno specifico sistema formale di raccolta regolare od occasionale dei feedback dai propri clienti.

Inoltre, ci si chiede quali possano essere i principali commenti o suggerimenti ricevuti dai clienti riguardo al pricing. In particolare, ci si chiede se i clienti abbiano espresso desiderio di maggiore trasparenza sui dettagli di fatturazione, con riferimento alle prestazioni professionali ricomprese nel compenso preventivato e alle eventuali spese aggiuntive, al fine di evitare sorprese durante la fase di fatturazione, o se abbiano evidenziato prezzi troppo elevati rispetto alla concorrenza o rispetto al valore percepito dei servizi offerti, suggerendo la necessità di rivedere la strategia di pricing. È difficile pensare che possano esistere colleghi che non abbiano ricevuto questo tipo di critiche.

Ancora, ci si domanda se tra le richieste dei clienti possano rientrare anche la richiesta di pacchetti o opzioni flessibili, nonché di incentivi o sconti, tramite l'introduzione di pacchetti di servizi o opzioni di pricing flessibili che possano essere adattati alle loro esigenze specifiche,

anziché adottare una struttura di pricing rigida, finalizzate alla fidelizzazione e soddisfazione del cliente.

## 8.5 OBIETTIVI E SFIDE

Nel definire la strategia di prezzo più adatta alla propria struttura, alla propria dimensione, alle proprie specifiche prestazioni offerte, nonché atta a remunerare adeguatamente il proprio lavoro, è necessario capire quale sia o quali possano essere gli obiettivi principali che si intendono raggiungere. In particolare, si chiede se tra gli obiettivi principali vi sia la necessità di massimizzare la redditività, garantendo una giusta remunerazione per il tempo e il rischio prestati e un'adeguata redditività per lo studio, assicurando al tempo stesso che i prezzi dei servizi riflettano il valore fornito ai clienti e generino margini di profitto sostenibili. O, ancora, ci si chiede se tra gli obiettivi ci sia la volontà di essere o rimanere competitivi sul mercato, attraverso il mantenimento di prezzi competitivi rispetto agli altri studi che svolgono le medesime attività, al fine di attirare nuovi clienti e accrescere la propria quota di mercato, fidelizzando i clienti già acquisiti e quelli di nuova acquisizione.

Al mondo non esistono però obiettivi senza sfide da affrontare, perciò è necessario capire ed approfondire quali sfide incontrano quotidianamente gli studi professionali nella definizione dei prezzi. Senza dubbio la percezione del valore della prestazione dell'opera professionale da parte dei clienti rappresenta lo scoglio più difficile da superare, può infatti rilevarsi estremamente difficile specialmente se i clienti non comprendono appieno il lavoro svolto dietro le quinte o i benefici derivanti dalla consulenza professionale. In più, la concorrenza sul prezzo non aiuta il professionista nel proprio intento, specialmente se altri studi di Commercialisti offrono servizi simili a prezzi più bassi, costringendo lo studio a bilanciare la competitività con la redditività.

Da non dimenticare anche la variabilità dei costi associati alla fornitura dei servizi, specialmente quando si tratta di stabilire prezzi competitivi che riflettano sia il valore fornito ai clienti che la necessità di garantire una redditività adeguata per lo studio, nonché l'adattamento alle esigenze del mercato, in quanto il mercato dei servizi professionali è in costante evoluzione, e rimanere al passo con le nuove tendenze e le esigenze dei clienti può richiedere un costante aggiornamento e adattamento della strategia di pricing.

Pertanto, comprendere gli obiettivi e le sfide associati alla strategia di pricing degli studi dei Commercialisti è fondamentale per valutare l'efficacia delle attuali pratiche, identificare opportunità di miglioramento personalizzate per affrontare le sfide specifiche dello studio e per massimizzare i benefici derivanti da una strategia di pricing ben definita. Inoltre, consentono di allineare la strategia di pricing con gli obiettivi globali dello studio e di garantire una gestione efficace delle sfide del mercato in continua evoluzione.

## 8.6 UNO SGUARDO AL FUTURO

Come detto in premessa, il questionario ha richiamato l'attenzione e l'interesse di un elevato numero di colleghi iscritti all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino, i quali continuano a riscontrare la necessità di affrontare il problema relativo alla mancanza di tariffe professionale e/o parametri obbligatori da applicarsi nell'accettazione di un incarico professionale, anche in ragione di quanto verificatosi recentemente con l'introduzione della Legge n. 49 del 21 aprile 2023 sull'equo compenso, la quale stabilisce l'obbligatorietà dell'utilizzo dei parametri ministeriali nella definizione economica contrattuale con i cosiddetti "contraenti forti".

Attraverso il questionario si è cercato di ottenere delle risposte e delle importanti conferme ad una serie di domande inerenti un tema particolarmente sentito dai professionisti, sempre più evidente dato l'alto numero di colleghi che hanno voluto contribuire rispondendo al questionario, ossia la mancanza di tariffe obbligatorie da applicarsi nei rapporti economici con i clienti/committenti.

L'entrata in vigore della Legge sull'equo compenso non ha fatto altro che inasprire il senso di vuoto dei professionisti, i quali continuano a non sentirsi in alcun modo tutelati, in quanto tale disposizione normativa è attualmente applicata a specifiche fattispecie, o per essere più precisi, nei confronti di specifici committenti, aventi un potere contrattuale così elevato da poter decidere e definire unitariamente i termini economici dei contratti d'opera professionale con i professionisti. Pertanto, si può naturalmente affermare che nulla è cambiato rispetto a prima.

Il malcontento è sentito dalla pluralità dei professionisti, in particolar modo dai giovani professionisti, la cui mancanza di un parametro tariffario costituisce un elemento di disincentivo all'avvio e/o al proseguimento dell'attività professionale.

S'intende quindi auspicabile un significativo ampliamento dell'ambito applicativo della disciplina dell'equo compenso, evidentemente prendendo atto che la normativa attualmente vigente non è in grado di garantire una reale e concreta tutela dell'equità del compenso professionale, dalla circostanza che attualmente risultano escluse dal novero dei clienti forti soggetti, quali le piccole imprese, che nel contesto nazionale devono considerarsi tali rispetto al professionista, estendendo la disciplina oggi vigente ad un qualsiasi accordo cliente/committente, eliminando qualsiasi riferimento alla natura o alla dimensione di quest'ultimo<sup>62</sup>

Inoltre, l'ampliamento applicativo della disciplina dovrebbe essere accompagnato da una maggiore attività istituzionale di monitoraggio e di salvaguardia dell'attività professionale ordinistica, al fine di contrastare e definitivamente eliminare i fenomeni di abuso dell'esercizio professionale nonché di concorrenza sleale nel mercato dei servizi professionali.

Dato però l'improbabile estensione dell'ambito applicativo della Legge sull'equo compenso, perché andrebbe in evidente contrasto con il principio di libera concorrenza raggiunto con l'emanazione del Decreto Bersani, si coglie l'occasione per esortare gli organi istituzionali del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ad accogliere l'invito di approfondire i temi affrontati con il questionario proposto dalla Fondazione Piero Piccatti e Aldo Milanese dell'Ordine territoriale di Torino, magari attraverso anche la proposizione di un questionario a livello nazionale che possa quindi essere rivolto alla totalità dei Commercialisti e degli Esperti Contabili che esercitano la professione in Italia, i diretti interessati ad un effettivo cambiamento, e conseguentemente a formulare soluzioni di pricing generalizzate, che possano essere condivise da tutti gli studi professionali, e possano contrastare efficacemente il diffuso e costante fenomeno di riduzione dei compensi professionali avvenuto per effetto dell'abolizione delle tariffe professionali.

---

<sup>62</sup> In tal senso si è espresso anche il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel documento dal titolo *“Modifiche all’articolo 2233 del codice civile e al decreto-legge 24 gennaio 2012, n.1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e altre disposizioni in materia di compenso delle prestazioni professionali e di termine di prescrizione per l’azione di responsabilità professionale”* del 12 maggio 2021.