

Università degli Studi di Pisa



Dipartimento di Economia e Management
Corso di Laurea Magistrale in Consulenza Professionale alle
Aziende

Tesi di Laurea:

Società tra professionisti
Un fenomeno in continua evoluzione

Candidato

Andrea Fabiani

Relatore

Chiar.ma Prof.ssa Lucia Calvosa

Anno Accademico 2014-2015

“Non ti arrendere mai.

Di solito è l’ultima chiave del mazzo quella che apre la porta.”

Indice

Introduzione	7
Capitolo I	10
1.1 Percorso storico italiano.....	10
1.2 La società tra professionisti in ottica comparata	22
Common Law.....	22
Civil Law	23
Capitolo 2.....	26
2.1 Il contesto normativo.....	26
2.2 Legge 183/2011 e successivo Regolamento 34/2013.....	29
2.3 Conferimenti in società tra professionisti.....	49
2.4 Amministrazione nelle società tra professionisti.....	51
Capitolo 3.....	54
3.1 Profilo della responsabilità	54
3.2 Polizza assicurativa obbligatoria	62
3.3 Aspetti contabili e fiscali	63
3.4 Aspetti previdenziali.....	78
Capitolo 4.....	86
Un fenomeno limitato: analisi statistica	86
4.1 Indagine statistica	86
4.2 Perché i professionisti investono in una società tra professionisti?.....	93
4.3 Una possibile evoluzione	97
Conclusioni	101
Bibliografia	104
Dottrina	104
Giurisprudenza	108
Ringraziamenti	110

Introduzione

In un articolo del 1969¹, si richiamava l'attenzione sul gap tecnologico esistente fra imprese e studi professionali, misurato dalla qualità e quantità dei servizi che le une richiedono e gli altri possono offrire, si individuavano le cause nel fatto che, al notevole incremento verificatosi nelle imprese nel secolo ventesimo, quanto a dimensioni, organizzazione, know how e quindi cultura, il corrispondente incremento degli studi era stato molto inferiore. Le società professionali erano indicate quale strumento per migliorare la capacità degli studi ad offrire prestazioni di qualità e specializzate, indipendentemente dalle persone fisiche che le avrebbero svolte (visto il loro ricambio fisiologico), in modo da ridurre il gap tecnologico fra esse e le imprese: società professionali la cui costituzione ed operare erano ritenuti leciti ai sensi della Legge 1815 del 1939.

Queste affermazioni di Verna² quarantacinque anni dopo la sua precedente postulazione, non possono che essere riconfermate e sottoscritte anche nel 2015. Nel mondo attuale, globalizzato e sempre in movimento, le professioni sono sempre più contraddistinte da due possibili categorie opposte: la super specializzazione o quasi onniscienza. La soluzione a queste due affermazioni la si può trovare nell'evidenza dei fatti, anche semplicemente guardandosi intorno per i problemi più banali, come un problema fisico. L'ottica da cui bisogna partire è quella del cliente, in particolare dal bisogno del cliente, qualsiasi esso sia.

Una persona se ha bisogno di qualcosa, grazie alla diffusione praticamente totale della tecnologia, può semplicemente digitare sui motori di ricerca “specialista in”, e si trova aperto un mondo professionale (formato da squali), dove la concorrenza è assolutamente spietata, e dove le variabili di scelta sono capacità e prezzo.

¹ G. VERNA, *In tema di società tra dottori commercialisti*, in *Riv. Dott. Comm.*, 1969, p. 904.

² G. VERNA, *La disciplina sulle società professionali: novità, conferme*, in *Gir. Comm.*, fasc. 4, 2014, p. 724.

Proprio come detto prima, ciò che troviamo è, da un lato, la più assoluta specializzazione, dove si intende il professionista che lavora esclusivamente in una nicchia dove è così specializzato e richiesto da ottenere margini di profitto superiori alla media, dall'altro, professionisti che hanno puntato sullo studio di tutte quelle materie collegate con il loro principale lavoro, come ad esempio i Dottori Commercialisti che conseguono anche una Laurea in Legge per poter esercitare anche la difesa del cliente.

Oltre questo, bisogna dire che il cliente se ha un professionista di riferimento, come ad esempio il commercialista, si farà indicare una figura che sia in grado di risolvere un altro tipo di problema. Perché un professionista deve lasciarsi scappare questa opportunità di dire “andiamo nell'altra stanza che c'è la persona giusta che fa al caso tuo”?

Queste necessità un professionista non può esimersi dal considerarle, ed in questa ottica, dovrà studiare il miglior modo per trarre profitto dalle difficoltà del mercato.

Nell'ottica delle considerazioni sopra descritte, appare evidente che esiste un modo (teoricamente) per mettere insieme una “macchina da guerra” per il mercato attuale: unire sotto un “unico tetto” più soggetti specializzati, al fine di fornire tutto quel novero di prestazioni di cui necessita il cliente, senza che debba andare a cercare professionisti a giro per chissà dove. Saranno tutti lì, insieme.

L'esempio migliore per descrivere questa possibilità sono le società tra professionisti multidisciplinari. Come può un cliente dire di no ad un professionista che lo sa indirizzare per la via giusta, per ogni suo bisogno? Non può.

In questo lavoro, si cerca di inquadrare il tema delle “società tra professionisti”, partendo da una descrizione del travagliato percorso storico delle norme, passando per la descrizione della normativa attuale, analizzando più nello specifico gli aspetti della responsabilità e quelli fiscali, per poi concludere con una ricerca statistica.

A questa ricerca statistica saranno aggiunte delle considerazioni, le quali sono scaturite da colloqui con delle società tra professionisti, già affermate nel territorio Toscano, che hanno dato la loro disponibilità a parlarne.

Capitolo I

1.1 Percorso storico italiano

La disciplina particolare delle opere professionali trae la propria origine nella storia profonda del Diritto, precisamente nel Diritto Romano. Il punto di partenza nasce dal fatto che le arti liberali, ed in genere le professioni, non possono costituire oggetto di locazione d'opera o di locazioni di opere; infatti un contratto che per il prestatore di un'opera liberale avesse preveduto una mercede, sarebbe stato *iure civili nullo*. Lo sviluppo economico e tecnico ha portato la necessità di superare l'ostacolo giuridico che rendeva inesigibile la pattuita controprestazione, anche se a favore del prestatore era riconosciuta l'eventuale *soluti redentio*³.

I primi che si sono visti riconoscere una sorta di tutela sono stati i docenti di studi liberali come la retorica, grammatica e geometria, seguiti, seppur con un ragionamento forzato, dai medici perché anziché della cultura degli uomini avevano cura addirittura della loro salute e della loro vita⁴.

Premesso questo, quindi più per consuetudine culturale che non per giustificata difficoltà logica, si ammise che le c.d. professioni non potessero essere oggetto di altra contrattazione se non quella prevista dalla legge, pena la nullità della contrattazione in oggetto per impossibilità dell'oggetto o per causa contraria al buoncostume.

Procedendo avanti nella storia, il successivo riferimento normativo formale lo troviamo con il codice civile del 1865: gli articoli che ci possono interessare sono 1705 e 1706, i quali fanno riferimento alle società particolari, cioè quelle che non avevano ad oggetto determinate cose, o il loro uso, o i frutti che ne potevano trarre, e anche, recita l'art 1706 “..è parimenti società particolare il contratto con cui più persone si associano per un'impresa determinata, o per l'esercizio di qualche

³ G. CECCACCI - C. RIGATTO, *Studi associati e società tra professionisti*, Milano, p. 33.

⁴ G. CECCACCI - C. RIGATTO, *Le nuove società tra professionisti*, Milano, p. 26.

mestiere o professione”⁵. In sostanza, eravamo di fronte alle cosiddette società civili tra professionisti con rilevanza esterna ex art. 1697, per il quale società civile è il contratto in base al quale due o più persone convengono di mettere qualche cosa in comune al fine di dividere il guadagno che ne può derivare⁶.

Passando al XX secolo, la Legge 1815/1939 ha rappresentato una svolta normativa nel trattamento delle professioni in forma associata, in quanto da un lato prevedeva la costituzione di associazioni tra professionisti non meglio definita mentre dell’altro vietava di costituire società commerciali di qualsiasi genere tra professionisti iscritti agli Ordini.

Articolo 1

“1. Le persone che, munite dei necessari titoli di abilitazione professionale, ovvero autorizzate all'esercizio di specifiche attività in forza di particolari disposizioni di legge, si associano per l'esercizio delle professioni o delle altre attività per cui sono abilitate o autorizzate, debbono usare, nella denominazione del loro ufficio e nei rapporti coi terzi, esclusivamente la dizione di "studio tecnico, legale, commerciale, contabile, amministrativo o tributario", seguito dal nome e cognome, coi titoli professionali, dei singoli associati.

2. L'esercizio associato delle professioni o delle altre attività, ai sensi del comma precedente, deve essere notificato all'organizzazione sindacale da cui sono rappresentati i singoli associati.”

Le caratteristiche che venivano quindi richieste alle associazioni sopra citate erano l’esercizio dell’attività da parte di soggetti associati abilitati all’esercizio della professione con la dicitura “studio tecnico, commerciale, legale”, seguita da nome e cognome seguito dal titolo professionale di ogni associato oltre all’ulteriore

⁵ Oltre al testo dell’articolo, Cfr. C. DE STEFANIS, *Società e associazioni tra professionisti*”.

⁶ M. PECCAIA, *Novità in materia societaria e d’impresa*. Nell’articolo così recita: “Le società civili sono pacificamente accettate se svolgono professioni intellettuali. Questo è stato consentito senza limitazioni fino al 1939, quando per impedire di svolgere attività da non abilitati e per discriminare gli ebrei, venne modificata la Legge”.

obbligo di notificare all'associazione di appartenenza la collaborazione con l'associazione da parte di ognuno dei professionisti.

La Giurisprudenza consolidata ha sostenuto che l'associazione tra professionisti trae fondamento da un contratto associativo atipico regolato dalla volontà delle parti contraenti, diretta a realizzare interessi meritevoli di tutela ai sensi dell'art. 1322 c.c. ("Autonomia contrattuale") e che può adottare le norme della società semplice, pur non adottando questo regime⁷.

L'atto costitutivo o lo statuto delle associazioni devono evidenziare a norma di questa legge, oltre agli obblighi sopra citati dell'indicazione identificativa e della denominazione, l'oggetto dell'associazione insieme alla sede e alla durata che può essere sia a tempo determinato che indeterminato, nel qual caso deve essere disciplinato anche il diritto di recesso e le condizioni di esercizio (durata del preavviso, forma della comunicazione, eventuale penalizzazione a carico dell'associato che recede non per giusta causa). Altri punti importanti nello statuto sono la creazione con l'eventuale alimentazione del fondo comune che viene utilizzato principalmente per far fronte alle spese sostenute per ottenere i proventi dell'associazione, la regolamentazione dell'attività sociale perché è ben possibile vietare agli associati di svolgere attività fuori dall'associazione ad esempio; oltre questi, punto focale delle discussioni sull'argomento di questa tesi, è l'attribuzione delle responsabilità professionali e patrimoniali verso i clienti: di norma viene previsto che queste responsabilità vengano assunte dall'associazione, salvo quelle che derivano da responsabilità penali o disciplinari dei singoli associati.

Fino a questo punto, quindi, le professioni intellettuali esercitate sotto forma di società civili erano pacificamente accettate senza alcuna limitazione. La norma, al suo art. 2, era invece ispirata da uno scopo razziale discriminatorio, al fine di impedire agli ebrei di poter svolgere attività professionali, magari sotto forma di società anonime (le attuali SPA).

⁷ G. CECCACCI - C. RIGATO, *Evoluzione normativa delle società professionali*, cit., p. 56.

Articolo 2

“È fatto divieto di costituire, esercitare o dirigere, sotto qualsiasi forma diversa di quella di cui al precedente articolo, società, istituti, uffici, agenzie od enti, i quali abbiano scopo di dare, anche gratuitamente, ai propri consociati od ai terzi, prestazioni di assistenza o consulenza in materia tecnica, legale, commerciale, amministrativa, contabile o tributaria”

Per non rendere troppo manifesta questa volontà e addolcire la lettura, la norma consentiva, come abbiamo visto all'art. 1, ai professionisti che avevano una abilitazione tecnica di associarsi, scrivendolo su carta intestata, e comunicando all'organizzazione sindacale questa situazione. In definitiva, il combinato della L. 1815/39 con l'art. 2249 c.c. (“Tipi di società”), ha fatto pensare generazioni di giuristi che ci fosse una incompatibilità sostanziale, prima che giuridica, tra società e svolgimento di una attività professionale, limitando quindi la possibilità ad una di tipo associativo, diversamente da quanto è accaduto all'estero.

Prima di passare al tentativo di abrogazione di questa norma da parte del c.d. Legge Bersani 266/1997, passiamo ad analizzare il contenuto del codice civile del 1942.

L'unico istituto a cui ci possiamo rifare per la società tra professionisti è la società semplice, disciplinata all'art. 2249 e successivi. L'art. 2249 definisce la società semplice come quella “società che ha per oggetto un'attività diversa da quella commerciale”, quindi agricola, immobiliare o professionale⁸. Qualsiasi forma associativa non conforme a queste due non poteva, secondo la vigente normativa, assumere la configurazione tipizzante dell'associazione o società tra professionisti; infatti era pacifico che non potessero rientrare nel concetto di società: l'assunzione congiunta di un incarico da parte di più soggetti (i quali si obbligano ad eseguire personalmente una prestazione professionale seppure congiuntamente tra loro), la società di mezzi e le società commerciali che producono e propongono un bene complesso.

⁸ G. CAMPOBASSO, *Le società*, in *Diritto Commerciale*, Milano, p. 14.

La società semplice dunque, essendo quella società che ha per oggetto l'esercizio di una attività diversa da quella commerciale, può accogliere sia l'associazione tra professionisti di cui alla Legge 1815/39, sia professionisti non iscritti in albi che intendono svolgere in forma collettiva un'attività diversa da quella commerciale, come quella di lavoro intellettuale appunto⁹.

La questione è stata molto dibattuta in dottrina e giurisprudenza, ma alla fine si concordava con l'ammissibilità di questa forma societaria per l'esercizio di qualsiasi attività professionale purché i soci possedessero i requisiti di legge per l'esercizio della professione contemplata nell'oggetto sociale¹⁰.

A favore di questa tesi dell'ammissibilità dello strumento società semplice vi sono diverse motivazioni: prima di tutto, nel vecchio codice civile del commercio l'esercizio associato di libere professioni costituiva società civile e non commerciale, e quindi per il rimando all'art. 204, le società civili di allora sono da assoggettare alle disposizioni previste dalle società semplici nel nuovo codice civile del 1942; oltre questo queste società erano consentite senza limitazioni dalla Legge 1815/39, quindi non possono considerarsi in contrasto con il suo contenuto¹¹.

Riguardo alla dizione "studio tecnico" prevista nella legge 1815/39 non esiste alcun contrasto con la società semplice, che tra l'altro non richiede neanche l'obbligo della ragione sociale. A conferma di tutto questo, è stato successivamente evidente che i progetti di legge sulle società professionali tengono conto della forma società semplice.

La rigidità del divieto derivante dalla Legge 1815/39 è stato superato prima dalla Dottrina e dalla Giurisprudenza, come abbiamo visto con la ammissibilità della società semplice, ma è stata la Legge c.d. "Bersani" 266/1997 che ha definitivamente abrogato il divieto di cui all'art. 2 L 1815/39; con questa Legge

⁹ Art. 2230 Cod. civ.

¹⁰ In tal senso, pur essendo un commento relativo all'ammissibilità di strumenti molto più ampi vista la data molto recente, si esprime l'Orientamento del Comitato Triveneto dei Notai Q.A.2, Natura giuridica delle S.T.P., settembre 2013.

¹¹ G. CECCACCI - C. RIGATO, *Evoluzione normativa delle società professionali*, cit., p. 52.

sarebbe stato espressamente consentito l'esercizio di attività professionale in forma societaria, possibilità che però era rimandata ad un decreto del Ministero di Grazia e Giustizia che avrebbe fissato i requisiti per tale esercizio.

Tale Regolamento Ministeriale non è mai stato emanato in quanto il Legislatore ha abbandonato questo strumento, con l'intenzione di inserire la regolamentazione delle società tra professionisti nell'ambito del progetto di riforma delle professioni intellettuali che era in cantiere in Italia già da parecchio tempo.

Il problema può essere dipeso da due pareri negativi, il n. 35/98 e il 97/98 del Consiglio di Stato.

In primo luogo si poneva un problema di gerarchia delle fonti poiché la bozza era stata respinta in quanto non ritenuta idonea a modificare il quadro normativo civilistico; è stato rilevato che gli ostacoli posti dalla legislazione vigente potevano essere superati solo con una Legge e non con un regolamento interministeriale, fonte di normativa secondaria nell'ambito del sistema normativo delle fonti del diritto. Sotto il profilo del merito, il consiglio di stato ha ritenuto che l'art. 24 della L. 266/97 non abbia determinato una abrogazione implicita dell'art. 1 L. 1815/39¹².

In secondo luogo si è posto un problema in merito al regime transitorio conseguente alla mancata emanazione del regolamento interministeriale.

A tal proposito si sono espressi il Tribunale di Milano¹³ e quello di Tortona che hanno formato Giurisprudenza di merito: in particolare, il Tribunale di Milano, con il decreto del 5/5/99, ha chiarito che “anche nelle more dell'emanazione del regolamento sull'indicazione dei requisiti necessari per poter esercitare l'attività professionale in forma societaria, può essere iscritta nel Registro delle Imprese una società di professionisti costituita in forma di società di persone e in modo specifico in società semplice, restando garantita, in tal caso, la responsabilità illimitata dei soci”.

¹² FORNERO – MEDI - VALENTE, *Professioni individuali, associazioni e società*, Milano, p. 112.

¹³ Si fa riferimento ai Decreti del 12 dicembre 1998 e del 5 giugno 1999.

Il passo in avanti successivo è l’emanazione della Legge 248/2006, che al suo art. 2 comma 1 lett. c)¹⁴, ha abrogato definitivamente tutte le disposizioni legislative o regolamentari che prevedevano, con riferimento alle attività professionali libere o intellettuali, il divieto di fornire all’utenza servizi professionali di tipo interdisciplinare da parte di società di persone o associazioni tra professionisti.

L’interdisciplinarietà o multidisciplinarietà consiste nel fatto che a tali società possono partecipare professionisti iscritti ad albi o elenchi anche tra loro differenti. Questo significa che ad esempio la stessa società potrà offrire congiuntamente consulenza legale ed assistenza fiscale. In particolare alla lettera c, l’art. 2 dispone che il medesimo professionista non può partecipare a più di una società e che la specifica prestazione deve essere resa da uno o più soci previamente indicati, sotto la propria personale responsabilità, regole che appaiono mutate a quelle che disciplinano le società tra avvocati.

Con la sola eccezione delle società di avvocati e delle società di servizi interdisciplinari, l’abrogazione dell’art. 2 della legge 1815/1939 lasciava tuttavia ancora irrisolto l’interrogativo se allo stato attuale fosse consentita la costituzione di società tra professionisti.

Con riguardo alla sopra citata società tra avvocati, è interessante aprire una piccola parentesi normativa. Il D. Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96, ha introdotto la *società tra avvocati*. Come afferma Montalenti¹⁵, “la società ha oggetto esclusivo ma non è chiaro se l’attività di consulenza sia soltanto ad essa riservata; consente l’esercizio di attività strumentali, di cui non sono chiari i confini; è disciplinata dalle norme della s.n.c, ma essendo iscritta nella sezione speciale suppletiva parrebbe residualmente assoggettata alle regole della società semplice; si è esclusa ogni partecipazione capitalistica e, conseguentemente, si è riservata l’amministrazione della società ai professionisti; si è, infine, disciplinata in modo per la verità non

¹⁴ Il dettato così recita: “il divieto di fornire all’utenza servizi professionali di tipo interdisciplinare da parte di società di persone o associazioni tra professionisti, fermo restando che il medesimo professionista non può partecipare a più di una società e che la specifica prestazione deve essere resa da uno o più professionisti previamente indicati, sotto la propria personale responsabilità”.

¹⁵P. MONTALENTI, *Società tra professionisti, società tra avvocati, associazioni professionali: la montagna e il topolino.*, in *Giur. Comm.*, fasc. 2, 2014, p. 268.

chiarissimo, la responsabilità patrimoniale e professionale. *In cauda venenum*: l'incertezza del regime fiscale ne ha sostanzialmente decretato la morte nella culla.”

Questo appena descritto è, quindi, il primo modello di organizzazione dell'attività professionale.

La Legge 31 dicembre 2012, n. 247¹⁶, ha previsto un secondo modello di società tra avvocati, a carattere maggiormente capitalistico, in cui la forma societaria adottabile è quella delle società di persone, società di capitali o cooperative, ma i soci devono essere avvocati iscritti all'albo. Altri obblighi sono: l'amministrazione deve essere affidata ad avvocati soci, la responsabilità della società non esclude la responsabilità del professionista che ha eseguito la prestazione, coerentemente con il principio della personalità della prestazione; è infine prevista la responsabilità disciplinare della società. Per quanto riguarda la disciplina fiscale, è stato previsto che i redditi prodotti siano qualificabili come *redditi di lavoro autonomo*¹⁷, con precisazione che l'esercizio della professione forense in forma societaria non costituisce attività d'impresa, con conseguente esclusione dal fallimento e dalle procedure concorsuali diverse da quelle di composizione delle crisi da sovraindebitamento¹⁸.

Poiché si prevede che alla società tra avvocati si applichino le disposizioni sull'esercizio della professione da avvocato in forma societaria di cui al D. Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96, si evince che il modello di società tra avvocati costituito in base a tale normativa, non è sostituito ma sopravvive come modello parallelo¹⁹.

La disciplina appena descritta avrebbe dovuto essere introdotta dal Governo entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della Legge. Peccato che il Decreto Legislativo non è stato emanato nei termini: il modello *società tra avvocati*

¹⁶ C.d. “Nuova disciplina dell'ordinamento della professione forense”

¹⁷ Art. 5, comma 2, lett. l.

¹⁸ Art. 5, comma 2, lett. m.

¹⁹ P. MONTALENTI, *Società tra professionisti, società tra avvocati, associazioni professionali: la montagna e il topolino*, cit.

previsto dalla Legge 31 dicembre 2012, n. 247, anziché *ibernato* come il modello del 2001, è *abortito*.

Restando in ambito di società tra avvocati, è necessario per la fluidità dell'esposizione, fare un salto in avanti nel tempo e terminare la descrizione dell'evoluzione delle società in oggetto. Con la legge 6 agosto 2013, n. 97, all'art. 5, sono state introdotte modifiche all'art. 35, D. Lgs. 96/2001, relativamente alla disciplina della partecipazione alla società tra avvocati provenienti anche da Stati membri diversi: in particolare, è stata eliminata la necessità della presenza di un avvocato italiano.

In conclusione, l'evidenza normativa ha comportato che le società tra avvocati non possono essere disciplinate dalle regole generali delle società tra professionisti, ma subiscono la normativa settoriale²⁰.

L'art. 2 della l. 248/06 abrogava infatti "il divieto di fornire all'utenza servizi professionali di tipo interdisciplinare da parte di società di persone o associazioni tra professionisti" senza andare a specificare le norme oggetto dell'abrogazione.

Andando ad analizzare il contenuto dispositivo di tale norma vediamo come essa facesse riferimento alle attività libero professionali e intellettuali, ai servizi professionali di tipo interdisciplinare e si allude alla prestazione di tali servizi da parte di società di persone.

Inoltre si prevede che l'oggetto sociale della società debba essere esclusivo, che la specifica prestazione deve essere resa da uno o più soci professionisti, sotto la loro personale responsabilità e che, infine, lo stesso professionista non può partecipare a più di una società, tutte peculiarità che poi verranno riprese dalla nuova disciplina del novembre 2011.

Oltre alle normative primarie, ci sono state anche delle normative settoriali che hanno nel tempo disciplinato autonomamente alcune professioni. Come descrive accuratamente Marasà²¹, "in talune normative settoriali, antecedenti alla L.

²⁰ Ci si riferisce, in ultimo, all'art. 5, L. 97/2013.

²¹ G. MARASÀ, *La società tra professionisti*, in *Rivista delle società*, fasc. 02-03, 2014, p. 429.

183/2011 e riguardanti le professioni *protette*, la qualifica richiede che i soci siano tutti professionisti abilitati e che il tipo utilizzato non sia una società di capitali: Infatti, nel D.Lg. 96/2001 la denominazione di società tra professionisti viene attribuita alla società tra avvocati (art. 16, comma 1), che si configura come un particolare modello di società di natura personalistica, dotato di una disciplina articolata e caratterizzato, come fattispecie, dalla presenza di soli soci in possesso del titolo di avvocato (art. 21, comma 1) e da un oggetto sociale esclusivo, consistente nell'esercizio in comune della professione dei propri soci (art. 17, comma 2) ai quali soltanto può essere affidata l'esecuzione dell'incarico professionale assunto dalla società (art. 24, comma 1). In questo modello societario, che è l'unico utilizzabile per l'esercizio della professione forense, la presenza di non professionisti non è consentita né nella compagine sociale né nell'amministrazione della società (art. 23, comma 1).”

Lo stesso orientamento traspare dal successivo D.Lg. 163/2006 con riferimento alle società che “eseguono studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzione dei lavori”. Queste società, che diversamente dalle società tra avvocati non godono di una propria normativa settoriale, sono considerate società tra professionisti soltanto se sono state costituite esclusivamente tra professionisti iscritti negli appositi albi previsti dai vigenti ordinamenti professionali – cioè ingegneri, architetti, geometri, ecc. –, e se abbiano adottato la forma di una società personale di diritto comune o di una società cooperativa. Se, invece, la stessa attività viene svolta da società in cui i soci non sono esclusivamente professionisti abilitati, la qualifica legale è quella di società di ingegneria e le forme societarie previste sono quelle della società di capitali e della società cooperativa.

Quantomeno particolare è il fatto, sempre descritto da Marasà, che “i due vincoli anzidetti, cioè l'uso di un tipo societario personale e la presenza di soli soci abilitati, non si rivengono nella successiva disciplina riguardante l'esercizio in forma societaria di un'altra attività riservata: quella di revisione legale ex D.Lg. 39/2010. Sulla falsariga di quanto già previsto in precedenza dal D.P.R. 136/1975 e dal D.Lg. 88/1992, di tale attività è autorizzato lo svolgimento non solo attraverso

società di persone (art. 2, comma 4, lett. c) ma anche attraverso società di capitali (art. 2, comma 4, lett. d) ed e)) e con la legittima presenza di soci non professionisti e sempre che i soci professionisti esprimano la maggioranza sia nell'organo assembleare che nell'organo di gestione.”

Una norma, molto discussa dai professionisti (come i commercialisti), è il D.L. 138/2011, i cui punti fondamentali sono descritti nel “pacchetto professioni 2013” dai degli stessi professionisti sopra citati²². Vengono confermati i principi per cui: deve essere necessario l'esame di Stato a norma dell'art. 33, comma quinto, della Costituzione; vengono riaffermati i principi cardine del professionista quali autonomia e indipendenza. Vengono aggiunti: istituzione di un albo nazionale degli iscritti tenuto dal Consiglio Nazionale, l'obbligo di formazione degli iscritti (già presente per i commercialisti), obbligo di assicurazione RCT, pubblicità informativa, eliminazione delle tariffe, riduzione del periodo di tirocinio da 36 a 18 mesi. Questa norma²³, nonostante sia stata spacciata per Riforma delle professioni, ha avuto una portata limitata, se non nulla.

Il taglio definitivo con la normativa derivante dalla L. 1815/39 viene dato dalla Legge 183/2011, la c.d. *Legge di stabilità*.

Spinto dalle Direttive Comunitarie²⁴ e dal Garante per la libera concorrenza²⁵, in aggiunta all'impulso all'economia del lavoro derivante dalla crisi economica, il Legislatore decide di integrare le norme già in vigore sulla liberalizzazione di tutte le forme societarie di società professionali, seppur riservate quelle di capitale, ai professionisti iscritti in ordini e collegi.

L'art. 10 di tale Legge stabilisce che a partire dal 1 Gennaio 2012 sarà liberamente possibile costituire società che abbiano per oggetto esclusivo l'esercizio di attività

²² *Quale futuro della professione tra Riforma, liberalizzazioni e Società tra professionisti*, in *Pacchetto professioni 2013*.

²³ L. 138/2011

²⁴ Direttiva comunitaria 98/5/CE.

²⁵ Indagine conoscitiva IC15, relativa al settore degli ordini e collegi professionali. Provvedimento n. 5400 del 3 ottobre 1997.

professionali secondo i modelli societari esistenti già nei Titoli V e VI del Libro V del codice civile (S.r.l, S.p.a. e S.a.p.a.) e delle società cooperative.

In sintesi, con la disciplina generale della Legge 183/2011 la qualifica di società tra professionisti si amplia notevolmente, non richiedendosi più, come nelle precedenti normative di settore, né che i soci siano tutti professionisti abilitati né che il tipo utilizzato sia una società personale o comunque non capitalistica. Rimane invece incertezza se la qualifica di società tra professionisti imponga anche lo svolgimento dell'attività professionale debba configurarsi come oggetto sociale esclusivo di qualsiasi altra attività economica²⁶.

Ultimo riferimento normativo è il Decreto Ministeriale 34/2013, che è il decreto attuativo relativo all'art. 10 della Legge 183/2011.

L'assenza di questo Regolamento Ministeriale aveva determinato l'inapplicabilità della normativa, ritenendo che le parti mancanti fossero così essenziali, anche se rimandate ad una norma secondaria, da escludere la possibilità di costituire società tra professionisti.

Le parti che vengono integrate grazie a questo decreto sono i tempi relativi alle modalità di esecuzione dell'incarico professionale, del regime di incompatibilità e del regime disciplinare.

²⁶ G. MARASA', *Le società tra professionisti*, cit., 2014.

1.2 La società tra professionisti in ottica comparata

Common Law

Nei paesi anglosassoni, dove il sistema Common Law riesce a recepire più velocemente i novi istituti, la società tra professionisti è nota già da molto tempo e ben sviluppata. Nel campo delle professioni legali, ad esempio, è molto diffusa la *partnership*, che, nell'accezione generale del linguaggio giuridico è una società, di persone, fisiche o giuridiche, corrispondenti alla nostra società in nome collettivo ("unlimited") o in accomandita semplice ("limited") per l'esercizio in comune dell'attività a scopo di lucro. Nei paesi del Commonwealth, i testi legislativi fondamentali a tal proposito sono il "Partnership Act" del 1890 ed il "Limited Partnership" del 1907, i quali non riconoscono a questi tipi di società la personalità giuridica²⁷.

La partnership ha un proprio capitale costituito dalle quote dei partners, i quali, tutti o una parte di essi ("general partners" o "limited partners"), sono illimitatamente responsabili nei confronti dei terzi. Tra i soci vige generalmente un divieto di concorrenza all'interno del contratto.

È ammesso che più persone iscritte ad uno stesso albo professionale contraggano tra di loro una società di questo tipo per l'esercizio in comune della professione sotto un unico nome, detto *firm*.

Le quote in questi tipi di società non sono trasferibili mortis causa e, salvo patto contrario, alla morte di un socio la società si scioglie; la quota del professionista socio viene solitamente liquidata quando, per morte, pensione o altre cose, il socio venga cancellato dall'Albo.

In Inghilterra da tempo funzionano società di *solicitor*, che corrispondono ai nostri procuratori legali, le quali si avvalgono della collaborazione tecnica degli avvocati, i c.d. *barristers*.

²⁷ G. CECCACCI - C. RIGATO, *Precedenti di storia e diritto comparato*, cit., p. 27.

Negli USA le società legali costituiscono una vera e propria ditta o impresa (*Legal Firm* o *Law Firm*) formata da soci detti *partners*, i quali si avvalgono di aiuto di assistenti, i famosi *associates*²⁸.

Entrambi godono della massima libertà di azione nello svolgimento delle loro mansioni che di volta in volta solo loro affidate in base ad una razionale divisione e distribuzione del lavoro: devono documentare l'effettivo svolgimento del lavoro segnando le operazioni sul c.d. *time-sheet* (*foglio operativo*) che viene inviato a fine giornata sul terminal per essere controllato ed inviato all'ufficio contabilità.

Diversamente da quanto viene contemplato alla base delle società tra professionisti in Italia, non sempre nelle Law Firms il cliente viene seguito dal professionista che egli aveva scelto o indicato.

Degna di nota negli Stati Uniti è la normativa che permette la possibilità di costituire le società tra professionisti in forma di "*corporation*", cioè società con personalità giuridica. I singoli stati, provvedendo in via legislativa a rendere ammissibili le "professional corporation", hanno tuttavia cercato di conservare le caratteristiche proprie della professione.

In particolare, la paura che attraverso lo strumento giuridico potessero esercitare persone non qualificate ha contribuito ad importare negli *statutes* specifiche restrizioni, oltre al divieto di partecipazione in queste società a persone non abilitate all'esercizio della professione²⁹.

Civil Law

In Francia la Legge 879/1966 ha creato l'istituto *Des sociétés titulaires d'un office notarial*, comparabili alle società tra professionisti.

Secondo questa norma di legge possono essere costituite, tra persone fisiche esercenti sia stesse che differenti professioni, delle società civili aventi per oggetto

²⁸ A. FUSARO, *Tendenze del diritto privato in prospettiva comparatistica*, Milano, p. 525

²⁹ A. FUSARO, *cit.*, p.555

l'esercizio di una qualsiasi professione liberale, anche se attributiva di pubbliche funzioni.

Queste società, dotate di personalità giuridica, sono titolari della qualità professionale e possono svolgere la loro attività esclusivamente attraverso i propri soci. Possono essere contratte solo tra persone abilitate all'esercizio della professione, che devono dedicare la loro opera alla società in via esclusiva, senza però rapporto di subordinazione all'amministrazione della società stessa per quanto riguarda il compimento di atti professionali.

La società è dotata di un capitale diviso in quote assunte da tutti o da alcuni dei soci potendo esservi dei semplici soci d'opera, possiede due organi: assemblea dei soci ed amministrazione, la quale è sostituita dal liquidatore nella fase di liquidazione. La responsabilità dei soci nei confronti dei terzi è solidale ed illimitata. I proventi vengono percepiti dalla società, poi i soci ottengono la remunerazione della propria attività professionale a titolo di riparto di utili della società, la quale viene fiscalmente riconosciuta come reddito di lavoro di persona fisica.

In Belgio, il regolamento del 18/06/2003, relativo all'esercizio in comune della professione, consente i professionisti di costituire società che abbiano forma commerciale, escludendo tuttavia le società anonime e in accomandita, oltre che la forma di società quotata. Gli statuti di queste società devono contenere, tra le altre, clausole che prevedono: il rispetto delle norme in tema di conflitto d'interessi e incompatibilità, affidamento della liquidazione della società in caso di fallimento ad avvocati, e che stabiliscano la responsabilità solidale del professionista incaricato e della società di professionisti nei confronti del cliente. Come tipo societario può essere scelta la società a responsabilità limitata purché i soci siano tutti professionisti.

In Spagna i professionisti possono servirsi di società organizzate su base personalistica e società di capitali per effetto della Legge 2/2007 *de sociedad profesionales*, modificata poi nel 2009.

Nelle società di persone, i professionisti devono essere in maggioranza numerica e devono avere la maggioranza del patrimonio sociale; nelle società di capitali, i professionisti oltre alla maggioranza del capitale sociale devono possedere anche la maggioranza dei diritti di voto. Tutti i criteri devono persistere per tutta la durata della vita della società e il loro venir meno ne determina la liquidazione anticipata.

In Germania l'esercizio in forma associata della professione è consentito anche con società di capitali, società civili o di partenariato ("*partnariat*"), tuttavia queste società possono essere composte solo da professionisti iscritti a ordini regolamentati.

Per quanto riguarda il partenariato, questo deve rispettare alcune caratteristiche obbligatorie: struttura organizzativa semplificata e su base personale, piena capacità giuridica, i soci possono essere solo persone fisiche che esercitano una professione liberale, sono ammessi partenariati interprofessionali ed infine per le obbligazioni prima risponde il partenariato con il proprio patrimonio, poi i soci con i loro beni personali. Oltre questi è obbligatorio il principio della concentrazione della responsabilità, secondo cui, prima di redigere il contratto tra partenariato e cliente, bisogna stabilire quale o quali dei soci saranno responsabili per gli errori commessi nell'esercizio della professione³⁰.

³⁰ G. CECCACCI - C. RIGATO, *Precedenti di storia e di diritto comparato*, cit., p. 31.

Capitolo 2

2.1 Il contesto normativo

Come abbiamo appena visto, grazie alle spinte delle Direttive Europee³¹ e del Garante della Concorrenza³² per dare impulso all'economia, falciata dalla crisi economica, fu introdotto all'interno della c.d. Legge di stabilità 2012, l'art. 10, che integrava le norme già in vigore sulla liberalizzazione di tutte le forme societarie per le società tra professionisti.

La data entro la quale doveva essere emanato il Decreto attuativo non è stata rispettata, come era già successo con la Legge n. 266/1997, e siamo arrivati ad una parvente conclusione con l'emanazione dello stesso nel 2013, con il Decreto n.34. Quindi, in un contesto normativo primario come è la Legge 248/2006, che già legittimava l'esercizio di attività professionali regolamentate nella forma collettiva delle società di persone, si inseriscono le disposizioni dell'art. 10, commi da 3 a 11, della Legge 12 Novembre 2011, n. 183³³, che, da un lato, consentono espressamente la costituzione di società tra professionisti attraverso i modelli societari di persone, di capitali e cooperative contenuti nel Codice Civile, dall'altro abrogano espressamente la Legge 1815/1939, in particolare l'art. 2; infine, il Legislatore rimette ad un successivo Regolamento la disciplina di alcuni aspetti di dettaglio³⁴.

La normativa primaria sembra, evidentemente, prendere la strada della considerazione delle professioni come attività di produzione di servizi, esattamente come vengono considerate in ambito comunitario, e ciò significa che rientrano in

³¹ A.FALZEA - P. GROSSI - E. CHELI - F. GALLO, voce *Professioni legali*, in *Enciclopedia del Diritto*, Tomo I, 2007, p. 1011.

³² A.STABILINI, *Società tra professionisti*, in *Le Società*, Milano, 2012, p. 45

³³ "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato", la c.d. Legge di Stabilità

³⁴ *Il comma 10 dell'art. 10 L. 2011 n.183* così recita: "Ai sensi dell'art. 17, comma 3, della Legge 23 Agosto 1988, n. 400, il Ministro dello Sviluppo economico, entro sei mesi dalla data della pubblicazione della presente Legge, adotta un regolamento allo scopo di disciplinare le materie di cui ai precedenti commi 4, lettera c), 6 e 7." Le norme in questione riguardano in particolare, all'art. 4 lett. c), i "criteri e modalità affinché l'esecuzione dell'incarico professionale conferito alla società sia eseguito solo da soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta", all'art. 6 il rapporto di incompatibilità, e, infine, all'art. 7 il rispetto da parte del professionista del codice deontologico.

quel novero di attività che il Legislatore europeo vuole inserire in un unico mercato, abbattendo le barriere protettive che i singoli Stati alzano a protezione. Nel quadro della normativa europea facciamo riferimento a questo punto della trattazione alla Direttiva 2006/123/CE, relativa ai servizi nel mercato interno (c.d. “*Direttiva servizi*”), la quale mira a promuovere la qualità dei servizi offerti e l’adozione di misure pro concorrenza, di rafforzamento dei diritti degli utenti e, infine, per favorire la libertà di stabilimento dei prestatori di servizi, tra cui rientrano, come abbiamo appena detto, i servizi resi dai professionisti.

Per quanto riguarda un eventuale problema di compatibilità Costituzionale, l’interpretazione preferibile dell’art. 33, quinto comma³⁵, che impone l’esame di Stato per l’abilitazione all’esercizio delle professioni regolamentate, è quella che si basa su una distinzione concettuale tra “esercizio della professione” ed “esecuzione della professione professionale”: il primo può essere svolto in forma individuale ma anche in forma associata; la seconda può essere svolta esclusivamente dalla persona fisica del professionista abilitato secondo l’art. 2232 codice civile³⁶. Grazie a questa distinzione deriva la compatibilità con la disposizione Costituzionale dell’esercizio in qualunque forma societaria delle attività professionali³⁷.

I rapporti all’interno delle società tra professionisti sono regolati dalle regole del tipo societario che viene scelto, ma l’aspetto principale da considerare è il rapporto tra società, professionista e cliente.

Fin quando era restata in vigore la Legge 1815/39 con il suo articolo 2, pur con il riconoscimento da parte della Giurisprudenza di una certa soggettività nei soggetti professionali associati, l’esercizio della professione restava sempre su un piano

³⁵ Il comma V dell’art. 33 della Costituzione così recita: “È prescritto un esame di Stato per l’ammissione ai vari ordini e gradi di scuole o per la conclusione di essi e per l’abilitazione all’esercizio professionale.”

³⁶ Art. 2232 c.c. “Esecuzione dell’opera”, Titolo III, Capo II, così: “Il prestatore d’opera deve eseguire personalmente l’incarico assunto. Può tuttavia avvalersi, sotto la propria direzione e responsabilità, dei sostituti e ausiliari, se la collaborazione di altri è consentita dal contratto o dagli usi e non è incompatibile con l’oggetto della prestazione.”

³⁷ Cfr. P. PIANTAVIGNA, *La qualificazione del reddito nelle società tra professionisti*, in *Rivista Dir. Fin. E scienza delle finanze*, fasc. 1, 2015, p. 88.

individuale, in quanto è una cosa notevolmente diversa l'esercizio in forma societaria³⁸. Fino a quel momento il contratto d'opera intellettuale era da considerare istituito tra cliente e professionista scelto nella rosa dei professionisti dello studio associato, o più di uno di questo dando vita a un rapporto più complesso, però mai poteva essere istituito un rapporto tra il cliente e lo studio considerato come entità autonoma³⁹. Questa posizione è stata affermata dalla Giurisprudenza consolidata⁴⁰, anche se alcune pronunce hanno rivisto questa posizione andando a considerare che lo studio opera la riscossione per conto del professionista, ovvero, spingendosi ancora oltre pur non sostenuti da un inquadramento solido teorico, riconoscendo all'associazione anche una legittimazione passiva alle azioni di danni per inadempimento della prestazione patrimoniale, promossa dal cliente⁴¹.

Per inciso, è del tutto evidente e già espresso, che l'abrogazione del divieto su detto attraverso la Legge 266/1997 non ha cambiato alcunché, tanto che il relativo regolamento attuativo non è stato mai emanato. A riguardo, come descritto autorevolmente da Cian, militavano ancora, contro la costituibilità di società tra professionisti, i vincoli di carattere pubblicistico e privatistico, cui l'esercizio delle professioni protette è soggetto: in particolare la necessità di coniugare lo svolgimento in forma societaria con il preventivo conseguimento del titolo abilitativo attraverso, come stabilito dal quinto comma art. 33 Costituzione, un esame di Stato o la vittoria di un concorso, nonché l'esigenza di coordinare la titolarità da parte della società del rapporto d'opera con il principio della esecuzione personale della prestazione da parte del professionista espresso all'art. 2232 c.c.⁴². Si era anche sostenuto che l'esercizio in forma societaria non avrebbe consentito di assecondare il parametro dell'adeguatezza del compenso, sancito sempre dall'art. sopra citato, in quanto la ripartizione dello stesso tra i vari soci lo

³⁸ Cass., 13 Aprile 2007, n. 8853, in *Giust. Civ.*, 2007, I, c. 1588.

³⁹ M. CIAN, *Le "nuove" società tra professionisti*, in *Il commercialista veneto n. 212 – Marzo/Aprile 2013*, 2013, p. 2

⁴⁰ Si fa riferimento alla Giurisprudenza consolidata: Cass., 22 Marzo 2007, n. 6994; Cass., 16 Novembre 2006, n. 24410.

⁴¹ Cfr. App. Milano, 12 Ottobre 2009, in *Giur. It.*, 2010, p. 609

⁴² M. CIAN, *Le "nuove" società tra professionisti*, cit., p. 2

avrebbe reso non decoroso rispetto a ciascuno dei professionisti preso singolarmente⁴³.

2.2 Legge 183/2011 e successivo Regolamento 34/2013

Successivamente all'emanazione della Legge n. 183 quindi, il Legislatore, pur non rispettando nuovamente il termine semestrale che si era assegnato, ha finalmente emanato il Regolamento attuativo. Il Regolamento è contenuto del Decreto Ministeriale 08/02/2013 n. 34, c.d. *Regolamento delle Società tra professionisti*, ed è ripartito in quattro capi:

- Capo I Disposizioni generali
- Capo II Conferimento ed esecuzione dell'incarico professionale
- Capo III Partecipazione alla società tra professionisti
- Capo IV Iscrizione all'albo professionale e regime disciplinare

Nell'analizzare qui di seguito gli articoli più interessanti per il taglio dato a questo lavoro, verrà, in alcuni casi, aggiunta una parte relativa al parere espresso dal Consiglio di Stato⁴⁴ in merito alla Legge predetta.

Il primo punto che andiamo a trattare è l'ambito di applicazione, proprio perché il Regolamento al suo Capo I, Disposizioni generali, va a definire innanzitutto cosa si intenda per Società tra professionisti e per Società multidisciplinare, e successivamente va ad individuare quali fattispecie siano comprese od escluse nelle modifiche previste dallo stesso.

Art. 1 – Disposizioni generali. Definizioni

1. Ai fini del presente regolamento, si intende per

a) «società tra professionisti» o «società professionale»: la società, costituita secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile e

⁴³ GALGANO, *Le società in genere. Le società di persone*, in Tratt. Dir. Civ. e comm., II ed., Milano, 1982, p. 27 ss.

⁴⁴ Parere Consiglio di Stato 05/07/2012 n. 3127: questo parere è stato utile per il Legislatore nella stesura del Regolamento in quanto, per alcune fattispecie, è stato preferito seguire le indicazioni del parere piuttosto che mantenere la linea di condotta adottata con la c.d. Legge Bersani del 2006.

alle condizioni previste dall'articolo 10, commi da 3 a 11, della legge 12 novembre 2011, n. 183, avente ad oggetto l'esercizio di una o più attività professionali per le quali sia prevista l'iscrizione in appositi albi o elenchi regolamentati nel sistema ordinistico;

b) «società multidisciplinare»: la società tra professionisti costituita per l'esercizio di più attività professionali ai sensi dell'articolo 10, comma 8, della legge 12 novembre 2011, n. 183

Come è evidente, vengono definite come espressioni sinonime, le “società tra professionisti” e la “società professionale”, mediante richiamo alla disciplina primaria istitutiva dettata dall’art. 10 Legge 183/2011. Questa coincidenza ha creato non pochi problemi all’interno della Dottrina in quanto, anche per un lettore meno esperto, è evidente che una si focalizza sull’oggetto sociale, mentre l’altra sulla compagine sociale, quindi, almeno in astratto, rappresentano fattispecie diverse. Il problema è, innanzitutto, un problema di legittimità che riguarda l’oggetto sociale, cioè di compatibilità tra attività professionale e esercizio in forma societaria, in ragione della specificità dell’oggetto sociale⁴⁵. Cercando di capire come venga affrontato questo tema dal legislatore, è senza dubbio fondamentale rendersi conto di come riguardo l’oggetto sociale ci possano essere diverse interpretazioni⁴⁶, attraverso le quali poi, potremmo dire che l’intero complesso della disciplina è orientato sul considerare il fenomeno società - professioni nel suo complesso, combinando tutte le norme che lo riguardano ed affiancando alle normative primarie e secondarie, le norme di settore più specifiche: le società regolate saranno, prima di tutto e a prescindere dall’esclusività o meno del loro oggetto, società professionali.

Il campo di applicazione della norma è stabilito dall’art. 2:

⁴⁵ M. CIAN, *Le “nuove” società tra professionisti*, cit., p. 4

⁴⁶ G. MARASA, *I confini della società tra professionisti*, in *Società*, 2012, p. 399 ss. In questo testo Marasà fornisce quattro possibili interpretazioni della lettera a), comma 4, art. 10 Legge 183/2011 nella sua dicitura “...deve prevedere l’esercizio in via esclusiva dell’attività professionale da parte dei soci”: - esclusione dei professionisti non soci dall’esercizio dell’attività, - esclusione della società da attività diverse da quelle professionali, - esclusione attività in proprio da parte dei soci, ed infine, - esclusione per i soci di svolgere altre attività oltre quelle liberali.

Ambito di applicazione

1. Le disposizioni del presente regolamento si applicano alle società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, la cui costituzione è consentita ai sensi dell'articolo 10, commi da 3 a 11, della legge 12 novembre 2011, n. 183.

2. Per le associazioni professionali e le società tra professionisti costituite secondo modelli vigenti alla data di entrata in vigore della legge di cui al comma 1 resta ferma l'applicazione dell'articolo 10, comma 9, della medesima legge.

Quindi le disposizioni non si applicano:

- Alle associazioni professionali⁴⁷
- Alle società tra professionisti costituite secondo modelli vigenti⁴⁸

A questo risultato si è pervenuti successivamente al parere del Consiglio di Stato n. 3127/2012, il quale conferma che la fonte regolamentare non investe la disciplina delle associazioni professionali, né delle società tra professionisti costituite secondo modelli societari previgenti.

Continuando l'analisi organica per argomenti delle norme più significative, dopo aver definito il campo di applicazione, è necessario analizzare i requisiti giuridici delle società tra professionisti. Con il comma 3, la Legge n. 183/2011 stabilisce:

3. E' consentita la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico secondo modelli societari regolati dal Titolo V e VI del libro V del codice civile. Le società cooperative di professionisti sono costituite da un numero di soci non inferiore a tre.

⁴⁷ Si fa riferimento alle associazioni preesistenti quali Studi associati o associazioni professionali ex Legge 1815/1939. Le stesse, essendo previste in una Legge poi abrogata, possiedono un diritto acquisito di proseguire con le proprie regole fino alla scadenza statutaria oppure per estinzione volontaria. Cfr. A. TOFFOLETTO, *Società tra professionisti. Commento*, in *Le Società*, 2012, p. 31 ss.

⁴⁸ Si fa riferimento a quelle costituite ex L. 248/2006.

(Comma così modificato dall'art. 9-bis, comma 1, lett. a), DL 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 2012, n. 27)

Per quanto sopra citato, le società tra professionisti non costituiscono una autonoma categoria, ma appartengono alle società tipiche disciplinate dal codice civile, quindi dovranno essere applicate le norme previste per il modello societario prescelto, salve deroghe e integrazioni previste dalle disposizioni speciali previste per le società che stiamo prendendo in esame.

L'applicazione delle varie discipline legali relative al modello societario scelto, applicate dal punto di vista civilistico, vengono applicate anche in ambito fiscale, così come era pervenuto dalle commissioni parlamentari, e quindi il reddito prodotto dalle società tra professionisti non si deve considerare reddito di lavoro autonomo, bensì reddito d'impresa⁴⁹.

Analiticamente i modelli societari sono:

1. Società di persone:

- Società semplice (già in vigore con la L. 248/2006)
- Società in nome collettivo (già in vigore con la L. 248/2006)
- Società in accomandita semplice (già in vigore con la L. 248/2006)

2. Società di capitali:

- Società per azioni
- Società in accomandita per azioni
- Società cooperativa
- Società a responsabilità limitata; comprese le figure di recente istituzione:
 - ✓ Società a responsabilità limitata semplificata, c.d. SrlS (DM 138/2012)
 - ✓ Società a responsabilità limitata a capitale ridotto, c.d. SrlCR (L. 134/2012, subito abolita)

⁴⁹ G. CECCACCI - C. RIGATO, *Le nuove società tra professionisti*, Milano, 2012, p. 251

Rispetto alla vigente normativa, art. 2 della L. 248/2006, che permette di costituire a tutti indistintamente, secondo regole precostituite, società tra professionisti, è grande la novità per l'ingresso della forma societaria di capitali (taluno definisce questo inserimento una mera industrializzazioni dei servizi professionali).

Un interrogativo interessante, molto dibattuto, riguarda la legittimità o meno della forma unipersonale delle società di capitali. Questo interrogativo riguarda la possibilità cioè di costituire la società con un atto unilaterale di un soggetto abilitato, unico socio⁵⁰. A tale riguardo, due pareri negativi a questa possibilità erano stati forniti dal Comitato Unitario Permanente degli Ordini⁵¹ e Collegi professionali e dall' IRDCEC (Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti)⁵². Il primo affermava che *“il richiamato operato ai titoli V e VI del libro V del codice civile è ai modelli societari tipici dell'impresa, da adattare con tutto quanto previsto ai commi successivi per l'attività dei professionisti. In tale contesto, la lettera della norma fa ritenere impossibile la costituzione di società unipersonali dato che il riferimento all'attività professionale ‘da parte dei soci’ sembra escludere differenti interpretazioni. Del resto, poi, neppure è nello spirito normativo introdurre un diverso modo di svolgimento dell'attività professionale se non quando questa vuole avvenire in forma collettiva”*; il secondo riteneva: *“a sostegno della tesi contraria alla costituzione di STP con un unico socio sembrerebbe deporre la stessa Legge n. 183/2011 quando dispone che l'attività professionale dedotta nell'oggetto sociale deve essere esercitata in via esclusiva da parte dei soci, ovvero quando impone che dalla denominazione sociale – o dalla ragione sociale – emerga con chiarezza l'indicazione che trattasi di società tra professionisti, vale a dire di società costituita per l'esercizio in forma associata della professione”*. La dottrina prevalente, formatasi successivamente all'entrata in vigore dell'art. 10 L. 183/2011, invece è sbilanciata sulla ammissibilità di tale

⁵⁰ Al momento della costituzione persiste l'obbligo del nomen di cui la società deve fregarsi: Per Toffoletto, il requisito dovrebbe peraltro essere rispettato esclusivamente in sede di costituzione, potendo poi il numero dei professionisti ridursi all'unità, nel corso della vita della società (in *Società tra professionisti*, 2012, p. 37). In senso contrario: GUIDA, *L'atto costitutivo delle società tra professionisti: presupposti contenuto e pubblicità*, in *Notariato*, 2012, 603 ss.

⁵¹ Parere contenuto in *“Le società tra professionisti: esame della normativa e proposta di intervento”*.

⁵² Si fa riferimento a quanto stabilito dalla *Circolare 32/2013*.

istituto⁵³. Nonostante questa ormai consolidata opinione, potrebbe essere del tutto naturale pensare che la società tra professionisti unipersonale rappresenti una sorta di controsenso, in quanto la disciplina nasce con l'intento di "facilitare" l'esercizio collettivo delle attività professionali. Viceversa l'utilizzo della forma unipersonale sembrerebbe utilizzato al solo scopo di usufruire delle restrizioni della responsabilità per le obbligazioni derivanti dallo svolgimento dell'attività economica al patrimonio della società. Non sembrano pertanto esservi motivi sufficienti ad escludere la possibilità di costituire una società tra professionisti nella forma unipersonale, dove il modello societario lo consenta⁵⁴.

Lo stesso di quanto detto sopra vale anche per la società a responsabilità limitata semplificata ex art. 2463-bis, c.c., sia essa costituita da uno solo o da più professionisti e quale che sia la loro età⁵⁵ e sempre che abbia ancora ragion d'essere il ricorso a questa variante agevolata di s.r.l., dopo che la Legge 99/2013, convertendo il D.L. 76/2013, ha consentito anche alle ordinarie S.r.l. di potersi costituire con un capitale sociale inferiore a 10000 euro.

Requisiti oggettivi e soggettivi delle società tra professionisti:

4. *Possono assumere la qualifica di società tra professionisti le società il cui atto costitutivo preveda:*

a) *l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci;*

b) *l'ammissione in qualità di soci dei soli professionisti iscritti ad ordini, albi e collegi, anche in differenti sezioni, nonché dei cittadini degli Stati membri dell'Unione europea, purché in possesso del titolo di studio abilitante, ovvero soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche, o per finalità di investimento;*

⁵³ A titolo esemplificativo si veda: orientamento del Comitato del Triveneto dei Notai, *Q.A.5 – STP UNIPERSONALE- 1° pubbl. 9/13- motivato 9/13*, secondo cui "si ritiene possibile costituire una società tra professionisti con un unico socio ove ciò sia consentito dal modello societario prescelto".

⁵⁴ G. MARASA', *I confini della società tra professionisti*, in *Le società*, 2012, 398 ss.

⁵⁵ Così data l'eliminazione del vincolo anagrafico per effetto delle recenti modifiche apportate all'art. 2463-bis dall'art. 9, comma 13, lett. a, D.L. 76/2013.

- c) criteri e modalità affinché l'esecuzione dell'incarico professionale conferito alla società sia eseguito solo dai soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta; la designazione del socio professionista sia compiuta dall'utente e, in mancanza di tale designazione, il nominativo debba essere previamente comunicato per iscritto all'utente;*
- d) le modalità di esclusione dalla società del socio che sia stato cancellato dal rispettivo albo con provvedimento definitivo.*

Secondo quanto previsto dalla lett. a) sopra citata, l'oggetto sociale esclude qualsiasi attività d'impresa, ed è ristretto alle sole attività professionali esercitate da professionisti abilitati appartenenti alle professioni regolamentate da ordini. Secondo alcuni autori⁵⁶, la formula di tale dettato normativo è infelice, in quanto non è chiaro se l'esclusività si riferisca ai soci o alla società, cioè, se si voglia impedire ai primi di svolgere attività professionale individualmente, in modo collaterale a quella svolta per la seconda (la società), oppure se si voglia imporre alla stessa di avere come oggetto esclusivo l'esercizio dell'attività scelta. Questa seconda interpretazione sembrerebbe quella più razionale, giacché non è chiaro a quale titolo l'atto costitutivo potrebbe imporre ai soci professionisti un obbligo ad astenersi dalle attività esterne, cosa che sarebbe incompatibile con la disciplina dei conferimenti. La ratio di questa interpretazione risiede nella volontà di precludere alle società tra professionisti di trascendere nel campo delle iniziative imprenditoriali.

Ulteriore incertezza è presentata dall'apertura alle società multidisciplinari, in quanto non è chiaro se si abbia riguardo solo alle professioni protette oppure se si possano inserire altra professione, sempre intellettuale, ma non protetta: questa attività, non riservata, che è sempre stata ritenuta compatibile con l'esercizio in forma societaria, ma in forma d'impresa, quindi attraverso erogazione di servizi escludenti il proprio carattere intellettuale e accumulati dalla natura

⁵⁶ Vedi M. CIAN, *Le "nuove" società tra professionisti*, cit., p. 7

imprenditoriale della prestazione⁵⁷. Il quadro generale delle norme del nuovo istituto induce ad escludere una interpretazione così liberale, in quanto l'impostazione della esclusività dell'oggetto sociale, lascia credere che la separazione sia netta e che la frontiera del lecito, per le nuove società tra professionisti, non sia tra le professioni intellettuali o non, ma sul netto confine tra professioni protette e non protette⁵⁸.

Per districarsi in questa ragnatela interpretativa, potremmo utilizzare uno schema che analizza i diversi profili di rilevanza dell'oggetto sociale⁵⁹:

- Rappresenta l'elemento fondamentale della società tra professionisti;
- Costituisce un preciso limite all'autonomia privata;
- Rappresenta l'elemento di individuazione dei "due" sotto modelli di società tra professionisti;
- Assume rilevanza nelle vicende della società ed ai fini della soggezione a procedure concorsuali.

L'oggetto sociale è elemento fondamentale delle società tra professionisti perché consiste, in questi modelli societari –che non possono essere considerati un tipo autonomo-, nell'esercizio di attività professionali protette e nell'esecuzione da parte di soci professionisti dell'incarico professionale.

Il contenuto dell'oggetto sociale deve necessariamente consistere nell'esercizio di attività professionali protette. Può estendersi ad ulteriori attività? Che possa svolgere attività strumentali rispetto all'esercizio della professione protetta è pacifico in quanto desumibile anche dalla possibilità della presenza di soci non professionisti svolgenti prestazioni tecniche ed esplicitamente previsto dalle norme settoriali in tema di società tra avvocati⁶⁰.

⁵⁷ Vedi GALGANO, *Le società in genere*, cit., III ed., 2007, 36 ss.; in Giurisprudenza cfr. Cass., 24 ottobre 2008, n. 25735 in *Giur. It.*, 2009, 1934.

⁵⁸ M. CIAN, *Le "nuove" società tra professionisti*, cit., p. 8

⁵⁹ O. CAGNASSO, *L'oggetto sociale della società tra professionisti e della società tra avvocati*, in *Giur. Comm.*, fasc. 2, 2014, p. 297.

⁶⁰ Cfr. Comitato Interregionale dei Consigli Notarili delle Tre Venezie, massima Q.A.13: "sottolineando la possibilità per le società di professionisti "di compiere attività strumentali all'esercizio della professione ordinistica prescelta e, quindi, la possibilità di rendersi acquirente di beni e diritti strumentali all'esercizio della professione e di compiere qualsiasi attività diretta a tale scopo, compresa la possibilità

Il contenuto dell'oggetto sociale è altresì idoneo a distinguere le due varianti della società tra professionisti, quella mono disciplinare e quella multidisciplinare. Sulla base di quanto detto sopra, si deve concludere che la società multidisciplinare deve obbligatoriamente avere per oggetto l'esercizio di attività professionali protette; il regolamento integrativo della disciplina comune prevede le modalità della scelta dell'attività prevalente, che però non sembrerebbe obbligatoria.

Per quanto riguarda il collegamento tra l'oggetto sociale e le vicende societarie, può benissimo accadere che si modifichi lo stesso oppure si raggiunga la sua impossibilità totale o parziale. Qualora una società che svolga attività diversa dall'esercizio di professioni protette modifichi l'oggetto e preveda quest'ultimo, si verificherebbe un mutamento dell'oggetto sociale ma non una sua trasformazione (a meno che chiaramente non ci sia anche una modificazione del tipo). Il Comitato Interregionale dei Consigli Notarili del Triveneto con la massima Q.A.17 ha recepito questo: *“la sostituzione dell'oggetto sociale di una società non professionale esistente con quello esclusivo dell'esercizio di un'attività professionale ordinistica e la conseguente contestuale adozione di tutti gli elementi richiesti dall'art.10 L. 183/2011, non costituisce trasformazione né in senso tecnico che giuridico, in quanto le società tra professionisti non sono un genere autonomo con causa propria”*.

La società tra professionisti di diritto comune ha per oggetto sociale l'esercizio di un'attività professionale protetta. Stando all'interpretazione tradizionale si tratta di un'attività economica ma non di impresa e quindi non soggetta alle procedure concorsuali, salva la composizione della crisi da sovraindebitamento.

La lettera b) del comma 4 riguarda i Requisiti soggettivi dei soci. Possono quindi far parte della compagine sociale:

- Professionisti iscritto agli Ordini, Albi o Collegi ex art. 2229 c.c.
(previo esame di abilitazione ex art. 33, quinto comma, Cost.;

di assumere obbligazioni strumentali all'esercizio dell'attività professionale stessa” Si è però sottolineato che “ la previsione della legittimità di tale attività è ammissibile solo in quanto si tratti di attività collegate da un nesso di strumentalità funzionale con l'attività professionale ordinistica”.

- Cittadini degli stati membri dell'Unione Europea in possesso dei requisiti professionali;
- I soggetti non professionisti, soltanto per le prestazioni tecniche che siano in secondo piano rispetto ai servizi professionali (c.d. soci d'opera)⁶¹.
- Soggetti non professionisti che hanno solamente finalità d'investimento, i c.d. *soci di capitali*.

Ciò stabilito quindi, ferma la presenza di un socio qualificato, la società può vedergli affiancati soggetti privi del titolo abilitativo. La L.248/2006 prevedeva che potevano far parte delle società professionali di persone e non quindi di capitale, tutti coloro che intendevano dare un contributo all'attività nella società con scopo esclusivamente professionale; la norma sopra citata corregge il tiro, riallineando la disciplina a quelle di settore rimaste invariate (società di revisione e tra avvocati), e ricollocando il sistema italiano sul binario seguito da tutte le legislazioni europee, nessuna delle quali liberalizza la composizione della compagine sociale, ma anzi, presidiando la conservazione della signoria dell'ente in testa ai soci qualificati. L'ordinamento Tedesco, ad esempio, si muove tra modelli societari ad hoc, riservati alle persone fisiche abilitate all'esercizio della professione, le c.d. *Partnerschaftsgesellschaft*, e modelli comuni, utilizzabili per l'esercizio di attività liberali in forza di specifiche disposizioni normative⁶².

Prima di trattare le maggioranze richieste, appare opportuno aprire una parentesi riguardo ai soci non professionisti. Le disposizioni precedenti consentono che soci della società tra professionisti siano anche soggetti che non svolgono alcuna prestazione ordinistica, a condizione che la loro partecipazione sia limitata a prestazioni tecniche o a scopo d'investimento. La società quindi può aprire le sue porte a “prestatori d'opera tecnica”, non meglio qualificata, come esperti di software, periti immobiliari, disegnatori, odontotecnici; può anche però accogliere soggetti che investono capitali, nella più buonista delle ipotesi per trarne profitto,

⁶¹ Per socio non professionista in questa sede si intendono tutti quei soci che non sono in possesso del requisito dell'iscrizione ad un Ordine, Albo o Collegio, a prescindere dall'attività svolta.

⁶² M. CIAN, *Le “nuove” società tra professionisti*, cit., p. 5

nella peggiore per condizionare lo svolgimento dell'attività professionale. Per non sconfinare nell'irragionevolezza occorre che le prestazioni tecniche siano quantomeno legate da un rapporto di strumentalità con l'attività professionale che costituisce l'oggetto principale della società tra professionisti.

È stato efficacemente e autorevolmente affermato che “l'autonomia e l'indipendenza del professionista, che hanno rappresentato da sempre l'asse portante cui era ispirata l'intera disciplina, vengono abbandonate a beneficio del sistema del mercato e degli interessi di capitale. Non è difficile immaginare cosa succederebbe in uno studio medico partecipato da una casa farmaceutica, con buona pace di Ippocrate. Lo stesso in uno studio legale partecipato da una banca, in uno studio notarile partecipato da capitali di dubbia provenienza o in uno studio di architettura partecipato da un'impresa produttrice di arredi o da un'impresa di costruzioni. Cosa ne sarà degli interessi dei clienti?”⁶³.

La norma è stata poi integrata, e vuole far emergere la maggior rilevanza dei soci qualificati per non far snaturare la gestione del particolare modello societario, ed infatti dispone “*In ogni caso il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la maggioranza dei due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci*”. Questo obbligo pare essere il solo dato incontrovertibilmente evincibile dalla norma, e va mantenuto per tutta la durata della società, posto che il venir meno di tale requisito ne determina lo scioglimento, a meno di ricostituzione nel termine di sei mesi, a meno che non venga modificato l'oggetto sociale uscendo così dalla normativa in esame. La casistica porta non poche conseguenze, sia sul piano societario che su quello professionale, in quanto la società dovrà essere immediatamente cancellata dall'Albo una volta decorso inutilmente il termine perentorio dei sei mesi. Una possibile lacuna a riguardo potrebbe essere ad esempio il caso di una S.p.a. che abbia dematerializzato le proprie azioni, con in aggiunta sistemi di gestione accentrata, impedirebbero alla stessa, ricevuta la richiesta di iscrizione nel libro dei soci del nuovo azionista, di conoscere il cedente e quindi di appurare se si sia

⁶³ A. TOFFOLETTO, *Società tra professionisti*, in *Società*, 2012, p. 38.

verificato un trasferimento ad un soggetto non abilitato. La soluzione più semplice potrebbe essere subordinare la cessione della azioni al rilascio, da parte del dante causa, di informazioni relative al soggetto subentrante, lasciando alla società l'onere di verificare la presenza dei requisiti richiesti dal caso⁶⁴. Appare del tutto evidente che l'obbligo del termine perentorio sia un vincolo che porta una assoluta rigidità, che porta a domandarsi, a maggior ragione quando la società sia di capitali, cosa succeda in caso in cui la proporzione tra le classi non sia ricostituita nel termine dei sei mesi, ma prima che si sia proceduto all'iscrizione prevista dall'art. 2484 c.c. (iscrizione nel Registro delle Imprese da parte degli amministratori della causa di scioglimento).

Sul piano professionale la scadenza temporale ha degli effetti enormi. Appare sicuro che la procedura di cancellazione dall'Albo potrà e dovrà essere attivata dall'Ordine a prescindere dall'ingresso della società in stato di liquidazione. Conseguenze non da poco si avranno anche sul piano dei rapporti d'opera in essere: è certo che la società resti abilitata allo svolgimento dell'attività professionale e che quindi questi rapporti rimangano in essere, così come è sicuro che essi per sciogliersi ex lege, secondo il principio enunciato dall'art. 2231 c.c.⁶⁵

Ipotesi non impossibile sembrerebbe pure quella di poter costituire la società in assenza degli equilibri societari di legge, ma in previsione di una loro regolarizzazione (si pensi ad esempio alla presenza di un socio praticante in attesa dell'esito della prova abilitativa), restando ferma in ogni caso la certezza della impossibilità di svolgere attività professionale prima del verificarsi della regolarizzazione.

Tornando alla questione delle maggioranze, la norma prevede che debba essere presente il predominio delle figure professionali, disponendo infatti che “in ogni

⁶⁴ Per l'esempio vedi M.CIAN, *Strumenti finanziari dematerializzati, diritto cartolare e diritto societario*, in *Banca, borsa e titoli di credito*, 2005, I, 25 ss.; la soluzione è una ipotesi personale.

⁶⁵ Mancanza d'iscrizione. “*Quando l'esercizio di una attività professionale è condizionata all'iscrizione in un albo o elenco, la prestazione eseguita da chi non è iscritto non gli dà azione per il pagamento della retribuzione. La cancellazione dall'albo o elenco risolve il contratto in corso, salvo il diritto del prestatore d'opera al rimborso delle spese incontrate e ad un compenso adeguato all'utilità del lavoro compiuto*”. Chiaramente è il secondo comma che ci interessa ai fini della trattazione.

caso il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la maggioranza dei due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci”.

I dubbi su questa norma sono facilmente riconoscibili in due esempi lampanti: può benissimo darsi che in una società con due soci professionisti ci sia la presenza di un socio di capitali (una Banca, Confindustria?) che immette quasi la totalità del capitale sociale, venendo previsto però che i due terzi dei diritti di voto restino in capo ai professionisti. Ecco, sembra inverosimile che una siffatta situazione possa concretizzarsi, in quanto il potere economico, pur sprovvisto di voti in assemblea, sarà sicuramente predominante nelle decisioni societarie. C'è in questo caso il concreto indirizzamento societario e l'impossibilità per il professionista di svolgere il proprio lavoro secondo il codice deontologico, rischiando di vedersi negati dall'investitore incarichi e mandati non profittevoli.

Altra situazione potrebbe essere quella elusiva di permettere ad un professionista, magari cancellato dall'Albo non per motivi disciplinari, di poter in concreto continuare la propria attività usando un prestanome come professionista abilitato.

Proprio a tale riguardo le associazioni dei commercialisti si sono sempre battute per tentare di non far inserire i soci di capitale all'interno delle società professionali, oppure cercando di indicare in una minima percentuale del capitale (e non dei diritti di voto) il limite massimo alla loro partecipazione⁶⁶.

Problema non da poco riguarda le società multidisciplinari, in quanto risulta irraggiungibile l'obiettivo della norma in relazione al perseguimento dell'oggetto sociale. Spiegando meglio, la norma stabilisce che almeno i due terzi dei soci debbano essere abilitati all'esercizio di una o altra delle attività comprese nell'oggetto sociale, ed è evidente che all'interno delle compagini sociali delle c.d. multidisciplinari possono certamente convivere professionisti abilitati a professioni anche radicalmente diverse. L'art. 10, comma 4, lettera b), non interviene in alcun modo per aiutare a definire gli equilibri proprietari interni, ed

⁶⁶ A. BUSANI, *Nella stp la regola dei “due terzi” vince nelle decisioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 4/11/2015.

infatti non è assolutamente detto che la professione prevalente coincida con quella svolta dai soci di maggioranza. Estremizzando sempre più, sembra possibile anche che non sia necessaria la permanenza per tutta la vita della società di tutte le categorie di professionisti, fino a che sia rispettata la famigerata quota dei due terzi: sotto questo profilo, si potrebbe dire che l'oggetto sociale diventi parzialmente inconseguibile alla luce del dettame della lettera c), stesso comma, però non sembra argomento sufficiente a far propendere per renderla causa di scioglimento.

Continuando lo studio del comma 4, ci troviamo ad affrontare la possibilità della cancellazione dall'albo della società tra professionisti: la fattispecie è il venir meno della maggioranza qualificata. Questa è una condizione che non può essere tollerata, ed infatti la norma dispone che *“il venire meno di tale condizione costituisce causa di scioglimento della società e il consiglio dell'ordine o collegio professionale presso il quale è iscritta la società procede alla cancellazione della stessa dall'albo, salvo che la società non abbia provveduto a ristabilire la prevalenza dei soci professionisti nel termine perentorio di sei mesi”*.

La lettera c) del quarto comma stabilisce che lo statuto della società dovrà, a tutela dei clienti, specificare dettagliatamente:

- Criteri e modalità affinché l'esecuzione dell'incarico professionale conferito alla società sia eseguito solo dai soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta;
- Criteri e modalità nel caso di designazione del socio professionista compiuta dal cliente;
- Criteri e modalità in mancanza di tale designazione.

Al fine di permettere al cliente una scelta consapevole del professionista a cui far eseguire la prestazione, la società deve consegnare al cliente l'elenco scritto dei singoli soci professionisti (evidenziando i soci con finalità d'investimento) con l'indicazione dei titoli o delle qualifiche professionali di ciascuno di essi⁶⁷.

⁶⁷ G. CECCACCI - C. RIGATO, *Le nuove società tra professionisti*, Milano, 2012, p. 257

Tutte queste procedura devono risultare da atto scritto, così come pronunciato dal Consiglio di Stato.

Nell'esecuzione dell'incarico ricevuto, il socio professionista si può avvalere, sotto la propria direzione e responsabilità, della collaborazione dei sostituti ed ausiliari, e, solo in relazione a particolari attività caratterizzate da sopravvenute esigenze non prevedibili, può avvalersi di sostituti⁶⁸. Al riguardo, il Consiglio di Stato, nel parere 3127/2012, aveva indicato l'opportunità di prevedere che anche l'atto con cui la società designa il professionista in caso di mancata scelta da parte del cliente, fosse comunicato per iscritto al cliente stesso. Tale comunicazione risulta oltremodo superflua in quanto la società, avendo già comunicato per iscritto al cliente l'elenco dei propri soci professionisti, ha adempiuto agli obblighi informativi a favore del cliente, il quale, consapevolmente, ha lasciato in mano alla società la decisione del professionista.

La partecipazione alla società tra professionisti prevede un importante principio, quello della incompatibilità, contenuto dentro il comma 6 dell'art. 10, L. 183/2011.

6. La partecipazione ad una società è incompatibile con la partecipazione ad altra società tra professionisti.

Come già stabilito dalla c.d. Legge Bersani (D. Lgs. n. 223/2006), viene vietata al professionista la contemporanea partecipazione a più società tra professionisti⁶⁹. Non essendo comunque poi prevista alcuna previsione a riguardo, non ci sono discussioni invece a ritenere lecito l'esercizio, da parte del professionista-socio, di svolgere attività a livello individuale.

La normativa dell'art. 10 della Legge 183 del 12 novembre 2011 appare palesemente scarna, così il Legislatore, all'interno del successivo Regolamento Ministeriale, ha voluto non solo ampliare il campo di applicazione, togliendo

⁶⁸ Quanto esposto è il contenuto degli articoli da 3 a 5 del Regolamento attuativo, DM 34/2013.

⁶⁹ D. Lgs. n. 223 del 4 luglio 2006, all'art. 2, comma 1, lett. c): *“il divieto di fornire all'utenza servizi professionali di tipo interdisciplinare da parte di società di persone o associazioni tra professionisti, fermo restando che l'oggetto sociale relativo all'attività libero-professionale deve essere esclusivo, che il medesimo professionista non può partecipare a più di una società e che la specifica prestazione deve essere resa da uno o più soci professionisti previamente indicati, sotto la propria personale responsabilità.”*

dubbi a riguardo, ma ha voluto soprattutto considerare alcune casistiche come le società multidisciplinari e la fattispecie dei soci di capitali. Proprio con riferimento a questi ultimi ha stabilito quali requisiti debbano avere per poter far parte di una società tra professionisti, prendendo come riferimento il comma 7 dell'art. 10 della Legge suddetta.

Il Decreto Ministeriale 34 del 08/02/2013⁷⁰, al suo art. 6, così recita:

Incompatibilità

1. L'incompatibilità di cui all'articolo 10, comma 6, della legge 12 novembre 2011, n. 183, sulla partecipazione del socio a più società professionali si determina anche nel caso della società multidisciplinare e si applica per tutta la durata della iscrizione della società all'ordine di appartenenza.

2. L'incompatibilità di cui al comma 1 viene meno alla data in cui il recesso del socio, l'esclusione dello stesso, ovvero il trasferimento dell'intera partecipazione alla società tra professionisti producono i loro effetti per quanto riguarda il rapporto sociale.

3. Il socio per finalità d'investimento può far parte di una società professionale solo quando:

a) sia in possesso dei requisiti di onorabilità previsti per l'iscrizione all'albo professionale cui la società è iscritta ai sensi dell'articolo 8 del presente regolamento;

b) non abbia riportato condanne definitive per una pena pari o superiore a due anni di reclusione per la commissione di un reato non colposo e salvo che non sia intervenuta riabilitazione;

c) non sia stato cancellato da un albo professionale per motivi disciplinari.

4. Costituisce requisito di onorabilità ai sensi del comma 3 la mancata applicazione, anche in primo grado, di misure di prevenzione personali o reali.

⁷⁰ Gazzetta ufficiale, Serie Generale n. 81 del 6 aprile 2013. Entrata in vigore 21/04/2013.

5. Le incompatibilità previste dai commi 3 e 4 si applicano anche ai legali rappresentanti e agli amministratori delle società, le quali rivestono la qualità di socio per finalità d'investimento di una società professionale.

6. Il mancato rilievo o la mancata rimozione di una situazione di incompatibilità, desumibile anche dalle risultanze dell'iscrizione all'albo o al registro tenuto presso l'ordine o il collegio professionale secondo le disposizioni del capo IV, integrano illecito disciplinare per la società tra professionisti e per il singolo professionista.

Come si può facilmente notare i profili sono diversi. Per prima cosa, viene allargato il campo di applicazione prevedendo esplicitamente anche per le società multidisciplinari la presenza di questo requisito, specificando, non solo per le società appena citate, che il requisito deve essere presente per tutta la durata dell'iscrizione della società all'ordine di appartenenza. Al comma due vengono espressi i casi in cui venga meno il requisito, ossia recesso, esclusione o trasferimento dell'intera partecipazione, stabilendo che l'incompatibilità viene meno nel momento in cui questi fenomeni producono effetti ai fini societari.

Passando al socio di capitali (c.d. socio con finalità d'investimento), questo può far parte della società a determinate condizioni:

- Sia in possesso dei requisiti di onorabilità previsti per l'iscrizione all'albo professionale in cui la società è iscritta⁷¹;
- Non abbia riportato condanne definitive per una pena pari o superiore a due anni di reclusione per la commissione di un reato non colposo e salvo che non sia intervenuta riabilitazione;
- Non sia stato cancellato da un Albo professionale per motivi disciplinari.

Il comma cinque estende il requisito anche ai legali rappresentanti e agli amministratori della società, i quali rivestono la qualità di soci investitori di una società professionale. L'eventuale mancato rilievo o la mancata rimozione di una

⁷¹ In questo contesto, costituisce requisito di onorabilità la mancata applicazione, anche in primo grado, di misure di prevenzione personali o reali. Cfr. G. CECCACCI, C. RIGATO, *Le nuove società tra professionisti*, Milano, 2012, p. 261.

situazione di incompatibilità, desumibile dalle risultanze dell'iscrizione all'albo o al registro dell'ordine o il collegio professionale, integrano illecito disciplinare per la società tra professionisti e per il singolo professionista⁷².

Queste ultime aggiunte sono state fatte successivamente all'accoglimento da parte del Legislatore del suggerimento del Consiglio di Stato 5 luglio 2012, n. 3127.

Riguardo a questo requisito è nato un dubbio per quanto riguarda i notai, cioè, è dubbio se il notaio, in sede di costituzione della società, abbia l'obbligo di accertare l'inesistenza della causa di incompatibilità e la sussistenza dei requisiti di onorabilità dell'investitore. Tale dubbio deriva dall'incertezza in ordine alle conseguenze dell'incompatibilità, in quanto laddove l'incompatibilità determini la nullità del rapporto sociale, la partecipazione del socio incompatibile sarebbe contraria a norme imperative. Premesso che per ragioni sistematiche è preferibile l'opinione che ritiene l'incompatibilità causa di scioglimento del rapporto sociale e non di nullità⁷³, come sembra evincersi anche dal fatto che il Regolamento attuativo prevede espressamente che il socio incompatibile possa cedere la sua partecipazione, l'accertamento dell'incompatibilità può avvenire attraverso una visura della sezione speciale del Registro delle Imprese, dove le società tra professionisti vengono iscritte a norma dell'art. 7 D.M. 34/2013 con funzione di certificazione anagrafica e pubblicità notizia proprio ai fini della verifica dell'incompatibilità⁷⁴.

Il comma 7 dell'art. 10 obbliga i soci delle società tra professionisti, e le società stesse, al rispetto del codice deontologico e al segreto professionale.

⁷² Per un parere contrario, M. CIAN, *Le "nuove" società tra professionisti*, cit., p. 8. Cian nella sua esposizione mostra che il disposto del comma 6 vale esclusivamente per i soci professionisti e non per i soci di capitale. Infatti ai soci capitalisti è concesso lecitamente l'ingresso in più società, come anche, al limite, al socio abilitato, la partecipazione in altra società sotto veste di socio capitalista. Difficilmente accettabile è la possibilità di permettere al professionista iscritto a più albi la partecipazione a una società per ogni professione che può legittimamente svolgere.

⁷³ NARDONE - RUOTOLO - SILVA, *Prime note sulle società tra professionisti*, in *Studi e materiali del Consiglio Nazionale del Notariato*, Milano, 2012, p. 1133.

⁷⁴ BOGGIALI - RUOTOLO, *Società tra professionisti – questioni applicative ad un anno dall'entrata in vigore*, in *Studio d'impresa n. 224-2014/I*, 2014.

7. I professionisti soci sono tenuti all'osservanza del codice deontologico del proprio ordine, così come la società è soggetta al regime disciplinare dell'ordine al quale risulta iscritta.

Dalla norma sopra riportata si può desumere che:

- La società deve essere iscritta all'albo professionale;
- Gli illeciti disciplinari possono essere imputati sia al professionista che alla società;
- Provvedimento disciplinare quindi può essere disposto sia in capo al professionista che in capo alla società.

A tale riguardo sono stati espressi notevoli dubbi da parte delle associazioni di categoria (soprattutto dei commercialisti), visto il rischio che la presenza di soci di capitale possa portare all'impossibilità da parte del professionista di poter seguire questi principi.

L'art. 10 lascia al successivo Regolamento la trattazione di specifici aspetti riguardanti l'iscrizione all'albo professionale e il regime disciplinare, ed in questo contesto, sarà importante individuare le relazioni esterne esistenti tra gli illeciti disciplinari posti in essere dal professionista e le direttive impartite dalla società al socio, individuare se manchino coincidenze tra territorialità dell'albo d'iscrizione di socio e società, fino ad arrivare a stabilire quali conseguenze comporti una eventuale sanzione disciplinare⁷⁵.

Il Regolamento Ministeriale risponde a queste domande negli articoli da 8 a 12.

La società tra professionisti è iscritta in una sezione speciale degli albi o registri tenuti presso l'ordine o il collegio professionale di appartenenza dei soci professionisti. La società multidisciplinare è iscritta invece nell'albo o registro relativo all'attività individuata come prevalente nello statuto o atto costitutivo⁷⁶.

⁷⁵ Questo inciso può essere ricondotto all'art. 12 del D.M. 34/2013, "Regime disciplinare della società".

⁷⁶ Art. 8, D.M. 34/2013.

La domanda d'iscrizione (di cui qui sopra) è rivolta al consiglio dell'ordine o del collegio professionale nella cui circoscrizione è posta la sede legale della società tra professionisti ed è corredata dalla seguente documentazione:

- Atto costitutivo o statuto della società in copia autentica;
- Certificato di iscrizione al Registro delle Imprese;
- Certificato di iscrizione all'Albo, elenco o registro dei soci professionisti che non siano iscritti presso l'ordine o collegio a cui è rivolta la domanda.

La società tra professionisti costituita nella forma di società semplice può allegare alla domanda d'iscrizione, al posto dell'atto costitutivo o statuto, una dichiarazione autenticata dal socio professionista cui spetti l'amministrazione della società. Una volta verificata l'osservanza degli obblighi, il consiglio dell'Ordine o del Collegio professionale, iscrive la società tra professionisti nella sezione speciale, curando l'indicazione di alcuni aspetti tipizzanti:

- Ragione o denominazione sociale;
- Oggetto professionale unico o prevalente;
- Sede legale;
- Nominativo del legale rappresentante;
- Nomi dei soci iscritti, con indicazione se socio professionista o di capitale;
- Eventuali iscrizioni dei soci in altri albi o elenchi professionali.

Chi ha la rappresentanza della società dovrà richiedere l'annotazione dell'avvenuta iscrizione all'Albo professionale nella sezione speciale nel Registro delle Imprese.

Le variazioni delle informazioni, le deliberazioni che comportano modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto, e le modifiche del contratto sociale, che comportino variazioni della compagine sociale, sono comunicate all'ordine o collegio competenti, i quali provvedono alle relative annotazioni⁷⁷.

⁷⁷ Art. 9, D.M. 34/2013.

Terminata la fase procedimentale, il Regolamento prende in considerazione la possibilità di una fase patologica riguardo all'aspetto dell'iscrizione della società tra professionisti.

Prima della formale adozione di un provvedimento negativo d'iscrizione o di annotazione per mancanza dei requisiti richiesti, il consiglio dell'ordine o del collegio professionale competente comunica tempestivamente al legale rappresentante della società professionale i motivi che ostano all'accoglimento della domanda. Entro dieci giorni dal ricevimento della comunicazione, la società ha il diritto di presentare per iscritto le sue osservazioni, eventualmente accompagnate da dei documenti. L'eventuale mancato accoglimento delle osservazioni presentate è spiegato nella lettera di comunicazione, che deve essere comunicata al legale rappresentante della società ed è impugnabile secondo le disposizioni dei singoli ordinamenti professionali. Resta sempre salva la possibilità, da parte della società tra professionisti, di ricorrere all'autorità giudiziaria⁷⁸.

Nel caso in cui venga meno uno dei requisiti previsti dalla Legge o dal Regolamento, e la società non abbia provveduto entro tre mesi⁷⁹ alla regolarizzazione, il consiglio dell'ordine o del collegio professionale dove è iscritta la società procede, rispettando il principio del contraddittorio, alla cancellazione della società dall'albo⁸⁰.

2.3 Conferimenti in società tra professionisti

Un tema molto interessante e variegato da affrontare è quello del conferimento, in quanto come abbiamo visto, le società tra professionisti possono essere formate da ogni soggetto che abbia una abilitazione (e non, se socio di capitale), e proprio per questo, nello svolgimento del proprio lavoro, avrà necessità diverse. Per capire meglio facciamo un esempio molto semplice: una società tra professionisti multidisciplinare è formata da due soci, un dentista ed un ingegnere. Già da questo

⁷⁸ Art. 10, D.M. 34/2013.

⁷⁹ Termine perentorio che decorre dal momento in cui si è verificata la situazione di irregolarità.

⁸⁰ Art. 11, D.M. 34/2013.

primo esempio è del tutto evidente che le necessità dal punto di vista degli spazi necessari a svolgere la propria attività sono diversi, in quanto l'ingegnere potrebbe anche non necessitare che di una stanza dove svolgere il suo lavoro non sul campo, mentre il dentista non può prescindere da degli spazi che gli permettano di tenere i macchinari necessari per svolgere la propria professione. Da qui, la stessa differenza si potrà avere per i conferimenti, in quando l'ingegnere porterà in dote denaro, macchinari (ad esempio PC, stampanti o altro), oppure la sua opera⁸¹, mentre il dentista verosimilmente apporterà denaro, che investirà nei macchinari, o nei macchinari stessi, che sono per lui beni strumentali.

Da un banale esempio pratico si può quindi comprendere come la disciplina dei conferimenti, specie delle società multidisciplinari, sia costellata della più ampia varietà di tipi e soluzioni.

Tornando su un piano più generale, possiamo avere professionisti che apportano la loro opera ed effettuano conferimenti di denaro o beni, oppure può benissimo darsi che vengano conferite strutture ben organizzate, magari studi professionali (associazioni o società che siano). Senza stare ad esemplificare tutte le possibili soluzioni, si può senz'altro dire che è inevitabile, o addirittura scontato, che, in sede di costituzione della società, i professionisti-soci concordino le rispettive modalità di effettuazione delle loro prestazioni professionali nella S.T.P. medesima: accordo che può essere apposto nello statuto, o può bene essere contenuto anche in un patto a lato dello stesso.

A questo punto l'analisi più interessante riguarda la conferibilità dello studio professionale, e la domanda a cui dobbiamo rispondere è: possiamo considerare lo studio professionale come una azienda? Cioè, possiamo considerare lo studio professionale un complesso di beni organizzato dall'imprenditore (professionista) per l'esercizio dell'impresa? Ed oltre a questo, se rispondiamo positivamente a questa domanda, sono conferibili l'avviamento e la clientela come asset dell'azienda?

⁸¹ Chiaramente il conferimento d'opera è possibile esclusivamente nelle società di persone e nelle Srl, la Legge vieta espressamente questa possibilità nelle Spa.

Lo studio professionale non è assolutamente una azienda nel senso tecnico del termine⁸²: non tanto perché l'azienda sia un complesso di beni *organizzato dall'imprenditore*, esistendo esempi, anche se marginali, di aziende prive di imprenditore⁸³ (come l'azienda dell'imprenditore defunto ereditata da eredi non imprenditori), quanto perché l'azienda è complesso di beni organizzato per l'esercizio dell'impresa⁸⁴.

Per rispondere brevemente agli interrogativi di cui sopra, si può affermare che l'avviamento possa essere conferibile, inteso come andamento medio storico del fatturato del singolo professionista, mentre è da escludere che possa essere oggetto di conferimento la clientela, stante la natura personale del rapporto fiduciario che caratterizza il contratto d'opera professionale. Secondo la Corte di Cassazione⁸⁵, nell'ambito del trasferimento dello studio professionale è possibile ipotizzare soltanto l'impegno del cedente volto a favorire la prosecuzione del rapporto professionale tra i vecchi clienti e il soggetto subentrante attraverso l'assunzione di obblighi positivi di fare, quali il compimento di un'attività promozionale di presentazione, e negativi di non fare, quali il divieto di esercitare la medesima attività nello stesso luogo.

2.4 Amministrazione nelle società tra professionisti

L'art. 10, quarto comma, lett. b), nel delineare i rapporti di forza tra il ceto professionale e gli altri soci, si occupa espressamente delle sole decisioni dei soci e non dà indicazioni in ordine all'amministrazione della società: nulla è previsto in ordine ai requisiti soggettivi degli amministratori, né in ordine alla composizione del consiglio di amministrazione⁸⁶. Infatti, in questo frangente, i diversi tipi societari sono accumulati da una stessa disciplina, o, per meglio dire, dall'assenza

⁸² Art. 2555 Cod. civ.

⁸³ Cfr. BONFANTE - COTTINO, *L'imprenditore*, in *Trattato Cottino*, I, Padova, 2001, p. 609.

⁸⁴ Cfr. Cass. 27 febbraio 2004, n. 3973, in *Giur. It.*, 2004, 1197.

⁸⁵ Cass. Civ., sez. II, sentenza 09 febbraio 2010, n. 2860

⁸⁶ Cfr. G. MARASA, *I confini delle società tra professionisti*, p. 404. Il controllo sulla governance risulta affidato ex ante al notaio e all'ordine, in sede di iscrizione all'albo, con una probabile particolare attenzione, da parte dell'ordine professionale, per la salvaguardia delle "ragioni" della professione (riservatezza, segreto professionale, prevenzione dei conflitti di interesse).

di qualsiasi disciplina. Dalla disposizione appena richiamata si desume che gli amministratori sono, di regola, espressione della volontà del ceto professionale, cui la Legge affida la sovranità sulla società, ma non è ricavabile se si possano designare quali amministratori i non professionisti⁸⁷.

Adesso ci dobbiamo chiedere se esistano dei requisiti soggettivi per ricoprire la carica di Amministratore, oppure se questi non esistano, se ci siano dei vincoli particolari legati alla figura di socio che intende essere Amministratore (si intende socio professionista o di capitale). Nel silenzio del legislatore circa la governance delle società tra professionisti, l'unico indizio normativo a disposizione è rappresentato dall'art. 12 del Regolamento attuativo, che sancisce la responsabilità disciplinare della società in solido con il professionista per le violazioni compiute dal professionista medesimo, quando il fatto sia riconducibile alle direttive impartite dalla società⁸⁸; tale norma, oltre ad evidenziare lo stretto collegamento tra la fase esecutiva e l'attività comune, evidenzia la necessità dello scambio di informazioni relative all'attività professionale fra il socio esecutore e gli amministratori, i quali hanno correlativamente il diritto di essere informati sull'esecuzione dell'incarico, salvi i soli dati coperti da segreto professionale⁸⁹. Una soluzione in linea con la visione tradizionale potrebbe essere individuare gli Amministratori delle società tra professionisti nei soci professionisti di volta in volta incaricati dei singoli incarichi, ma questa visione non convince affatto. Si ritrovano nella Legge, infatti, segnali contrari ad un sistema di amministrazione

⁸⁷ Il problema era già stato preso in considerazione dal Legislatore, dato che nelle bozze della L. 183/2011, come segnalato dal Consiglio Nazionale Forense, si prevedeva per i soci non professionisti il divieto, poi cancellato, di partecipare all'amministrazione della società. Prima ancora, nella bozza del regolamento attuativo della Legge Bersani, predisposta dal Ministero di Grazia e Giustizia, si apriva alla possibilità di s.t.p. nella forma di società di capitali, con soci non professionisti, con la previsione secondo cui l'organo di amministrazione della società avrebbe dovuto essere formato in maggioranza dai soci professionisti; a costoro avrebbero dovuto essere riservate le cariche di presidente e amministratore delegato. Il parere negativo del Consiglio di Stato, il 9 marzo 1998, ha bloccato l'iter del provvedimento in argomento.

Rinvio ad A. DI CARO, *Il modello della STP*, in *Le Società*, 2001, 1163 e A. BERTOLOTTI, *Disposizioni generali sulle società*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da M. Rescigno, XVI, Impresa e lavoro, t. 1, Torino, 2008, 153.

⁸⁸ La violazione può, pertanto, essere ricollegabile alle direttive impartite dalla società, o meglio dai suoi amministratori, ed è prevista sul presupposto di fatto dell'esistenza di un flusso di istruzioni, indipendentemente dalla circostanza che il socio sia tenuto o meno ad eseguirle: in argomento, si veda M. CIAN, *Gli assetti proprietari delle società tra professionisti*, in *NLCC*, 2013, 343.

⁸⁹ I. CAPELLI, *Scelte strategiche e di governance nella società tra professionisti*, in *Rivista – Orizzonti del Diritto Commerciale*, 2014.

diffusa: la norma contenuta nell'art. 10, settimo comma, consente al socio professionista esecutore di opporre alla società (ovvero ai suoi amministratori) il segreto e, quindi, presuppone la differenza tra il professionista che esegue la prestazione e gli amministratori. Anzi, la necessaria comunanza dell'attività sociale-professionale fra i soci, compresi anche i soci non professionisti, apre alla possibilità che gli amministratori di società tra professionisti siano i soci non professionisti; così, del resto, ha ragionato il Consiglio di Stato nel parere del 5 luglio 2012, n. 3127, dove si prospetta l'ipotesi di amministratori non professionisti, esclusi unicamente dalla fase meramente esecutiva della prestazione professionale, necessariamente di competenza del socio professionista di volta in volta designato.

L'opzione italiana a riguardo è in controtendenza rispetto alle principali esperienze straniere, le quali non solo manifestano una uguale propensione a garantire una gestione da parte dei soggetti abilitati, nelle c.d. professioni sensibili, ma seguono la stessa linea nella regolamentazione generale della materia, spesso introducendo vincoli particolarmente penetranti, che incidono sulle funzioni del management, per assicurare che anche i ruoli esecutivi siano affidati a professionisti. Testimonianze al riguardo si hanno nella Legge Francese sulle *sociétés d'exercice liberal* (art. 12 ss. *Loi* n. 90/1258) e nella disciplina Spagnola (vedi art. 4 *Ley* 2/2007)⁹⁰.

⁹⁰ M. CIAN, *La nuova società tra professionisti*, cit., p. 11.

Capitolo 3

3.1 Profilo della responsabilità

Quando parliamo della responsabilità, gli aspetti che possiamo prendere in considerazione sono molteplici, si pensi alla responsabilità contrattuale o extracontrattuale, all'ambito societario o personale, responsabilità civile o penale. Nell'ambito della società tra professionisti ciò che viene preso in considerazione riguarda principalmente tutto ciò che è riconducibile al *cliente*: la responsabilità per i danni causati dal professionista ricade solo su di lui o anche sulla società? Che tipo di legame (contratto) si instaura tra il cliente e la società o il professionista? Cosa è obbligata a fare la società per far fronte a situazioni patologiche? In questo capitolo si cercherà di capire principalmente quale rapporto abbia il cliente con la società e con il socio professionista, cosa ci serva sapere riguardo al contratto d'opera professionale, ed infine dobbiamo analizzare l'obbligo da parte della società di stipulare una polizza assicurativa.

La Legge Bersani del 2006, abolendo alcuni divieti, fissava alcuni paletti alle consentite società professionali, tra cui quello per cui le prestazioni professionali dovessero comunque essere rese dai soci professionisti, previamente indicati, "sotto la propria personale responsabilità".

La Legge 183/2011, all'art. 10, comma 4, lett. c-bis) (modificato nel 2012) ha imposto quale ultimo requisito da soddisfare, per assumere la qualifica di società tra professionisti, la previsione statutaria dell'obbligo a carico della stessa di stipulare "una polizza di assicurazione per la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità civile per i danni causati ai clienti dei singoli soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale".

Il Legislatore ha affrontato il problema in maniera restrittiva e disorganica, e il sistema desumibile dalla norma non è chiaro, ma non si può pretendere dal testo una regolamentazione migliore, pena la violazione dell'art. 12 delle preleggi.

Partendo da un discorso molto generale, l'attività di uno studio associato o di una società tra professionisti può all'inizio trovare un ostacolo nel cliente che ha l'abitudine ad avere un rapporto con il singolo professionista, riponendo in lui la propria fiducia, non solo per via di un contratto personale, ma anche con la consapevolezza che il professionista assume personalmente la responsabilità, non solo morale, ma anche (e soprattutto) patrimoniale dell'incarico conferito⁹¹. In virtù di questo, lo studio o la società devono operare nel senso di mantenere il rapporto cliente-professionista all'esterno, quando all'interno vi deve essere una sorta spersonalizzazione del rapporto; ciò comporta che i terzi dovranno improntare i loro rapporti con lo studio, inteso come ente costituito da persone fisiche, ciascuna delle quali sarà all'altezza del compito che il cliente affiderà loro.

Da questo punto di vista si può riscontrare che il mandato è affidato a tutti i soci professionisti, quindi la fiducia del cliente nel professionista che lo assiste sta anche nella consapevolezza che, insieme al professionista designato, ci sono anche gli altri soci che risponderanno anche personalmente del suo operato. Quindi il problema della responsabilità verso terzi si rivela un falso problema, in quanto i clienti di uno studio associato o società tra professionisti che sia, troverà maggiori garanzie dovute alla presenza di una pluralità di professionisti⁹².

A questo punto il problema della responsabilità diventa esclusivamente un problema interno, in quanto i professionisti esenti da responsabilità vorranno che gli venga apportato il minor danno possibile dal un possibile errore altrui. Sarà pertanto efficace, all'interno dell'atto costitutivo o dello statuto, prevedere la possibilità per lo studio stesso di sanzionare patrimonialmente il socio responsabile mediante rivalsa verso lo stesso per i danni subiti.

Quando passiamo a trattare le società tra professionisti, visto l'assoluto silenzio del Legislatore, è allora lecito chiedersi come si atteggerà la responsabilità rispetto a ciascun tipo societario quando non siano assolti i doveri di informazione e, più in generale, in che misura si discosterà, se si discosterà, dalla situazione tipica.

⁹¹ Art. 1176, secondo comma, cod. civ.

⁹² G.CECCACCI - C.RIGATO, *Le nuove società tra professionisti*, cit., p. 370

Questo perché quando si sovrappongono le norme che disciplinano le società di persone e di capitali a quelle che regolano la società tra professionisti, in mancanza di apposita previsione la responsabilità della società per le obbligazioni sociali si disporrebbe secondo il modello tipico del tipo scelto.

Quindi, se più professionisti scegliessero la forma della *società semplice*, delle obbligazioni (sia di quelle dipendenti dalla esecuzione dell'attività professionale oggetto della società medesima sia delle ulteriori) risponderebbe la società in solido con i soci che hanno agito per conto della stessa e, salvo patto contrario, con gli altri soci⁹³. In questo caso quindi, partendo dal presupposto che l'incarico affidato al professionista è sorretto dall'*intuitus personae*⁹⁴, e che questo deve rispondere personalmente delle obbligazioni assunte, il comma 1, lettera c), dell'art. 2, D.L. n. 223/06, dispone che *“la specifica prestazione deve essere resa da uno o più soci professionisti previamente indicati, sotto la propria personale responsabilità”*.

Se la società tra professionisti fosse *in nome collettivo*⁹⁵ o *in accomandita semplice*⁹⁶, delle obbligazioni sociali, e dunque anche di quelle nascenti dalla prestazione professionale e dalla sua esatta esecuzione, nel primo caso risponderebbero i soci in solido con la società (dopo che fosse stato inutilmente escusso il patrimonio sociale), ed i soci accomandatari nel secondo.

Infine, se la forma giuridica prescelta dai professionisti fosse quella delle *società di capitali*, delle obbligazioni sociali risponderebbe solo l'ente con il suo patrimonio.

Questo quindi sarebbe lo schema della responsabilità se, nel silenzio del Legislatore, si applicassero le norme dei modelli societari scelti⁹⁷.

⁹³ Art. 2267, cod. civ.

⁹⁴ M. FRANZONI, *Dalla colpa grave alla responsabilità contrattuale*, Torino, 2011, p. 3.

⁹⁵ Art. 2304, cod. civ.

⁹⁶ Rimando alla disciplina delle società in nome collettivo effettuato dagli art. 2315 e 2318, cod. civ.

⁹⁷ G.SILECI, *Stp, per legali e professionisti “l’ipoteca” sulla responsabilità*, in *Guida al diritto*, Il Sole 24 ore, 16 luglio 2013.

Tuttavia il principio della responsabilità da contatto sociale, in nome del quale oramai sistematicamente la giurisprudenza imputa le conseguenze dell'inadempimento al debitore della prestazione di un bene o servizio anche quando esso non sia legato al creditore da alcun vincolo di natura contrattuale, suggerisce altre conclusioni⁹⁸.

Come abbiamo inizialmente detto, il profilo della responsabilità è legato inevitabilmente con il concetto di opera intellettuale, e di conseguenza, con il concetto di contratto d'opera intellettuale⁹⁹. Questo è un contratto che viene stipulato con il cliente con il quale si assumono le obbligazioni (di mezzi o di risultato) da adempiere con diligenza¹⁰⁰ e perizia. Il contenuto di tale diligenza è variabile e deve essere identificato in relazione alla singola fattispecie, rapportando la condotta tenuta dal debitore alla natura e alla specie dell'incarico professionale e alle circostanze concrete in cui la prestazione deve svolgersi. Nell'ipotesi in cui il professionista dimostri di aver concluso l'incarico affidatogli, spetta al cliente l'onere di provare la colpevole inosservanza, o la violazione da parte del professionista, delle regole tecniche in uso nello svolgimento dell'attività che gli è stata commissionata, in relazione agli elementi dai quali si deduce il vizio o l'insufficienza dell'opera svolta¹⁰¹. Il mancato adempimento delle obbligazioni previste dal contratto comporta colpa per negligenza (dimenticanza, svogliatezza, pigrizia), imperizia (disinteresse e superficialità) od, infine, imprudenza (mancanza di competenza); in presenza di queste colpe, sorge un illecito, che comporta a sua volta una responsabilità per colpa professionale. La responsabilità per colpa professionale può essere:

- Contrattuale (art. 1218-1223): derivante dall'inadempimento delle obbligazioni nascenti dal contratto;

⁹⁸ A riguardo, a titolo esemplificativo, Cass. S.U., 557/2008.

⁹⁹ Art. 2230, cod. civ.

¹⁰⁰ In questo contesto si fa riferimento alla diligenza espletata dall'art. 1176 cod. civ. che, secondo la Relazione al Cod. civ., consiste in "quel complesso di cure e di cautele che "il debitore deve impiegare per soddisfare la propria obbligazione".

¹⁰¹ C. PILOTTO, *La responsabilità contrattuale del professionista intellettuale*, in *Il commercialista Veneto*, Vicenza, n. 155 settembre-ottobre 2003.

- Extracontrattuale (art. 2043): derivante da fatti illeciti, che si identificano da elementi oggettivi come il fatto, il danno ingiusto e la causalità tra fatto e danno, e soggettivi, come dolo e colpa.

Il danno subito dal cliente scaturisce dall'esecuzione dell'incarico quando si accerti in un rapporto eziologico tra la condotta dell'agente e il danno reclamato, e quindi può essere contestato generalmente solo all'esecutore; secondo Verna (diversamente da altra parte della dottrina), la sua responsabilità sarebbe di natura extracontrattuale¹⁰², nonostante l'esistenza di un contratto solo tra società tra professionisti e cliente, ed è regolata secondo il paradigma della diligenza professionale di cui all'art. 1176 c.c. (con l'esimente dell'art. 2236 riguardo alla speciale difficoltà della prestazione).

Giustifica Verna: "il regime delineato deriva dalla menzionata scissione tra conferimento del mandato (dal cliente alla società professionale) e sua esecuzione, affidata al socio professionista (scelto dal cliente, o, in difetto, scelto e comunicato al cliente che non si è opposto alla designazione). Il cliente ha, a mio avviso, azione di natura contrattuale nei confronti della società¹⁰³, ma di fatto azionabile solo in presenza di alcune condizioni:

- Se la società non ha consentito al socio incaricato di svolgere diligentemente l'incarico apprestandogli i mezzi necessari;
- Se non ha convenuto un'adeguata copertura assicurativa, rendendo più difficile il risarcimento cui ha diritto il cliente nei confronti del socio assicurato;
- Se non ha chiesto al cliente di designare il socio che eseguirà l'incarico o non gli ha comunicato il suo nome in assenza di una scelta. In questo caso, infatti, il cliente potrebbe ignorare il socio

¹⁰² Si tratterà di responsabilità aquiliana (art. 2043 c.c.), soggetta alla prescrizione quinquennale (art. 2974, comma 1, c.c.).

¹⁰³ Sulla natura contrattuale o extracontrattuale, Cfr. ZACCHEO, *Società tra professionisti e professioni protette*, in *Società tra professionisti*, in *Società*, 2012, p. 18.

incaricato a cui rivolgersi non conoscendone il nome, e ciò per colpa dell'omissione della società.

L'assicurazione costituisce per il socio il filtro e protezione contro le azioni del cliente, ma non nei confronti della società qualora egli abbia agito illecitamente e con scarsa diligenza, e ciò nei limiti previsti dal contratto o più verosimilmente dal contratto sociale. Deve inoltre riconoscersi il diritto della società, convenuta in giudizio dal suo cliente, di rivalersi nei confronti del socio prestatore che abbia agito con colpa o dolo, salvo diversa previsione contrattuale o statutaria.”

Questi portano al risarcimento del danno, il quale ha portato il Legislatore, in un'ottica pro clientela, ad obbligare le società tra professionisti a dotarsi di una polizza assicurativa.

L'obbligo di stipulare questa polizza da parte della società, porta a ritenere che dalla sua omissione sorga una responsabilità contrattuale nei confronti del cliente e una responsabilità derivante da rapporti societari, azionabile dai soci nei confronti degli amministratori della società che non hanno adempiuto all'obbligo statutario¹⁰⁴.

Insieme alla responsabilità civile qui di seguito, esiste chiaramente anche la possibilità penale per il professionista, che si lega alla commissione da parte del professionista o dei professionisti di uno dei reati che possono essere attribuiti nello svolgimento della loro opera.

La parte però che ci interessa è quella riguardante la responsabilità civile, che è quella responsabilità che discende dal contratto d'opera intellettuale stipulato con il cliente. Deve essere escluso prima di tutto che la prestazione professionale venga eseguita impersonalmente dallo studio, e quindi, che si possa chiedere un risarcimento per danni alla società o all'associazione. Il punto sarà quindi stabilire quale dei professionisti dovrà essere indicato per poi chiedere il risarcimento del

¹⁰⁴ G. VERNA, *La disciplina sulle società professionali: novità, conferme, osservazioni critiche*, in *Giur. Comm.*, fasc. 4, 2014, p. 724.

danno, ed il problema sarà trovare questo professionista nel caso siano più professionisti ad aver eseguito la prestazione.

Abbiamo visto come la prestazione professionale sia caratterizzata dall' *intuitus personae*, e quindi di come il cliente abbia fiducia nel professionista scelto; nel caso di associazioni o di uno studio associato si ricorre ad un escamotage giuridico: si tratta di un' *obbligazione soggettivamente complessa*¹⁰⁵, caratterizzata da una pluralità di obbligazioni individuali obbligati in un'unica prestazione.

A questo punto, occorre analizzare specificatamente di quale tipologia di incarico si tratti:

- Se l'incarico ha il carattere giuridico della *divisibilità* (art. 1294 c.c.), la prestazione può essere eseguita parzialmente da ogni professionista. Ciascuno esegue la propria parte e ne risponde. Si applica l'art. 1314 c.c., rubricato *Obbligazioni divisibili*¹⁰⁶.
- Se l'incarico è *solidale*, vi è la presenza di un unico incarico e, di conseguenza, unica sarà anche la prestazione. L'esecuzione della prestazione non parziaria obbliga ciascun professionista a risponderne integralmente ed in solido.
- Se l'incarico è *indivisibile*, ma richiede il concorso di più professionisti specializzati in diversi settori, siamo di fronte a una obbligazione solidale con conseguente responsabilità illimitata, ed estesa ad ogni professionista.
- Se l'incarico è affidato a uno o più professionisti *ausiliari* o *sostituti*, si rimanda all'art. 2232 c.c., che prevede che il prestatore d'opera "*può avvalersi sotto la propria direzione e responsabilità di sostituti ed ausiliari, se la collaborazione di altri è consentita dal contratto e dagli usi e non è incompatibile con l'oggetto della prestazione*". Sarà quindi il

¹⁰⁵ Obbligazione connotata da una pluralità dell'elemento soggettivo e dall'unicità della prestazione dovuta, ma anche dall'unitarietà dell'origine del rapporto. Cfr. CONCAS, *Le obbligazioni soggettivamente e oggettivamente complesse, alternative e facoltative*, in *Diritto civile e commerciale*, 2013, p.2.

¹⁰⁶ "Se più sono i debitori o i creditori di una prestazione divisibile e la obbligazione non è solidale, ciascuno dei creditori non può domandare il soddisfacimento del credito che per la sua parte, e ciascuno dei debitori non è tenuto a pagare il debito che per la sua parte".

professionista a rispondere nei confronti del cliente, mentre i sostituti o gli ausiliari resteranno esterni a questo rapporto, e risponderanno solamente verso il professionista. Il problema è capire se il cliente abbia affidato l'incarico anche al sostituto od ausiliario, oppure abbia solo autorizzato il professionista ad avvalersi di altri soggetti. Nel primo caso abbiamo una responsabilità diretta del sostituto o ausiliario che diventa parte del contratto¹⁰⁷.

Trattandosi quindi di obbligazioni di mezzi (e non di risultato), per ritenere insussistente l'adempimento dei professionisti, e quindi, la loro responsabilità, occorre provare la colpa degli stessi, cioè il fatto di non aver eseguito la prestazione con la necessaria diligenza. L'attenuazione in caso di particolare onerosità tecnica risiede nel dettato dell'art. 2236 Cod. civ., prevedendo che *“se la prestazione implica soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà, il prestatore d'opera non risponde dei danni se non in caso di dolo o colpa grave”*. Anche la Cassazione¹⁰⁸ ha affermato che *“l'imperizia professionale presenta un contenuto variabile, da accertare in relazione ad ogni singola fattispecie, rapportando la condotta effettivamente tenuta alla natura e spesa dell'incarico professionale ed alle circostanze concrete in cui la prestazione deve svolgersi”*. Il danno che quindi deve essere causato dal professionista non può essere semplicemente un danno generico, ma deve configurarsi la presenza di un danno specifico.

L'onere della prova spetta al cliente: dimostrando che è stato cagionato da una insufficiente o inadeguata attività oppure da una prestazione professionale non congrua alle necessità richieste dall'incarico. Ai professionisti, a loro volta, incombe l'onere di provare l'impossibilità, a loro non imputabile, della perfetta esecuzione della prestazione.

¹⁰⁷ Un chiaro indizio che ci porta in questa direzione è anche il fatto che il compenso venga erogato dal cliente anche al sostituto o ausiliario.

¹⁰⁸ Cass., sez. II, 15 novembre 1982, n. 6101

3.2 Polizza assicurativa obbligatoria

Abbiamo detto poi che a salvaguardia del cliente, il professionista deve stipulare una polizza assicurativa¹⁰⁹ per eventuali danni procurati, comunicando ai clienti gli estremi e il massimale della stessa. Questa è una differenza tra le società regolamentate e quelle fuori da Ordini professionali, perché quest'ultime non sono obbligate a sottoscrivere nessuna polizza assicurativa. Gli aspetti della polizza assicurativa che sicuramente gli Ordinamenti dovranno regolamentare, nel silenzio del Legislatore, saranno aspetti che riguardano principalmente: franchigia, massimale, identificazione dei soggetti assicurati, tipologia e struttura della copertura, e così via. L'art. 10, comma 4, L. 183/2011, stabilisce che l'atto costitutivo preveda la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità civile per i danni causati ai clienti dai singoli soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale. La norma non chiarisce espressamente quindi se la polizza debba essere necessariamente stipulata dalla società (chi sia quindi il contraente), né quali dovranno essere tecnicamente i soggetti assicurati. Potrebbe essere una soluzione quella di vedere come contraente la società tra professionisti e come assicurati i soci professionisti insieme alla società stessa¹¹⁰. L'assetto della normativa farebbe propendere, pur nell'incertezza, che vi sia un contenuto minimo, cioè che almeno dovranno essere assicurati i soci professionisti e non la società, però questa soluzione è infelice, visto che potrebbe portare alla possibilità di assicurare i soci e non la società. La normativa qui si ferma, e non stabilisce se debbano essere assicurati anche i soci non professionisti, collaboratori, dipendenti o ausiliari. Si tratta di una gamma di soggetti che, nelle fattispecie evolute, sono al centro della società, ben potendo incorrere personalmente in responsabilità civile nei confronti dei clienti, agendo dentro il rapporto tra quest'ultimi e la società.

¹⁰⁹ Art. 10, comma 5bis, L. 183/2011

¹¹⁰ A. PEROTTO, *Società tra professionisti: profili assicurativi*, in *Società tra professionisti*, IPSOA, 2012.

Una delle poche certezze di questo aspetto è l'obbligo di disclosure al cliente sull'esistenza e sui dati della polizza assicurativa. L'art. 5, D.L. 138/2011, dispone che "il professionista deve rendere noti al cliente, al momento dell'assunzione dell'incarico, gli estremi della polizza stipulata per la responsabilità professionale e il relativo massimale". In modo non del tutto coincidente, l'art. 9, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, prevede che "il professionista deve (...) altresì indicare i dati della polizza assicurativa per i danni provocati nell'esercizio dell'attività professionale." Anche qui, l'impatto potrà essere valutato solo una volta che gli Ordinamenti avranno recepito la norma e disciplinato autonomamente la questione della copertura obbligatoria¹¹¹.

I dubbi su questo aspetto riguardano principalmente l'utilità della disclosure, in quanto non si capisce che cosa possa fare il cliente con le informazioni del massimale della polizza. Per risolvere questo problema, una soluzione possibile potrebbe essere imporre una polizza minima, indicando sia il massimale che i soggetti che dovranno essere assicurati. Appare del tutto inutile, quindi, proprio nell'ottica di sviluppo del modello societario verso le esigenze del cliente, una siffatta disciplina.

3.3 Aspetti contabili e fiscali

Dai riferimenti normativi per le società tra professionisti, ricaviamo con precisione i tipi societari che possono essere utilizzati che, ai sensi dell'art. 2249, 1° comma, Codice Civile, sono i tipi previsti per l'esercizio di attività commerciale, mentre non emergono indicazioni circa la natura del reddito¹¹². L'IRDCEC¹¹³ con la

¹¹¹ A. PEROTTO, *Società tra professionisti: profili assicurativi*, in *Società tra professionisti*, IPSOA, 2012

¹¹² P. PIANTAVIGNA, *La qualificazione del reddito nelle società tra professionisti*, in *Rivista di Dir. Fin. E scienze delle finanze*, fasc. 1, 2015, p. 88. Così: "il corpus normativo di riferimento, infatti, non ha mai precisato i profili e previdenziali delle società tra professionisti, e soprattutto, non ha chiarito l'esatta qualificazione del loro reddito, neppure mediante rinvio alle disposizioni del T.U.I.R., omettendo di qualificarlo come reddito di impresa piuttosto che come reddito di lavoro autonomo".

¹¹³ Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili

circolare n. 34/IR¹¹⁴, fornisce un contributo utile per una prima ricostruzione del regime fiscale e di conseguenza previdenziale delle società tra professionisti.

I dubbi in merito al corretto inquadramento ai fini reddituali delle suddette società¹¹⁵ derivano dalla circostanza che la società tra professionisti può essere costituita anche nelle forme tipiche delle società di natura commerciale che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano produttive di reddito d'impresa. Nel contempo le STP sono espressamente costituite per l'esercizio di attività professionali regolamentate, ossia di attività che sono produttive di redditi di lavoro autonomo. In concordo con quanto descrive Piantavigna, "l'ambivalenza del possibile regime fiscale discende dalle caratteristiche che condizionano l'attribuzione di società tra professionisti, la quale, anche costituita per l'esercizio di più attività professionali, deve comunque iscriversi ad un Ordine Professionale ed è soggetta al regime disciplinare dell'Ordine al quale è iscritta".

Per previsione espressa in atto costitutivo, in una società tra professionisti:

- L'attività professionale deve essere esercitata solo da parte dei soci e dunque non da soggetti non soci, quali ad esempio professionisti dipendenti;
- Possono essere soci di una STP soltanto i professionisti iscritti a ordini, albi e collegi, anche in differenti sezioni, nonché i cittadini degli Stati membri dell'Unione Europea, purché in possesso del titolo di studio abilitante, ovvero soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche, o per finalità di investimento, fermo restando il divieto per tali "soci per prestazioni tecniche" e "soci per finalità di investimento" di partecipare alle attività riservate e agli organi di amministrazione delle società;
- Devono essere stabiliti criteri e modalità affinché l'esecuzione dell'incarico professionale conferito alla società sia eseguito solo dai soci

¹¹⁴ Circolare n.34/IR del 19 Settembre 2013, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili Roma

¹¹⁵P.SAGGESE, *Il reddito delle società tra professionisti e lavoro autonomo*, Eutekne, 2013.

professionisti, e la scelta del socio professionista venga fatta dal cliente o, in mancanza di tale designazione, il nominativo sia comunicato per iscritto all'utente;

- Devono essere stabilite le modalità di esclusione dalla società del socio cancellato dal rispettivo albo con provvedimento definitivo.

Quali possono allora essere le possibili qualificazioni fiscali della società tra professionisti?

Leggendo il T.U.I.R. (art. 6, comma 3, e art. 81), i redditi delle società di persone (non semplici), delle società di capitali e degli enti commerciali, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati *redditi di impresa*¹¹⁶.

Con riferimento all'art. 6, comma 3, T.U.I.R. (ma le considerazioni possono essere estese anche all'art. 81), è da rilevare che, mentre alcuni autori hanno ravvisato nello stesso una presunzione legale di tipo assoluto¹¹⁷, altri hanno invece ritenuto che tale norma “non configura una presunzione in senso tecnico, non risolve cioè una questione di fatto, bensì ricollega determinati effetti giuridici ad un certo dato di fatto.”¹¹⁸

Quindi, dalla lettura di questi articoli, come ipotizzato da alcuna dottrina¹¹⁹, si può desumere che, dove le società tra professionisti svolgano attività potenzialmente riconducibile nella sfera del reddito di lavoro autonomo, il reddito da queste prodotto deve essere considerato reddito d'impresa e ciò a motivo della prevalenza

¹¹⁶ Gli articoli in nota racchiudono norme in base alle quali il reddito prodotto dalle società di persone commerciali e dai soggetti Ires esercenti attività commerciali è qualificato tra i redditi d'impresa ed è determinato secondo le regole previste per tale categoria reddituale e ciò indipendentemente dalla “fonte” di tale reddito e, per le società di persone commerciali, dall'oggetto sociale delle medesime. Le norme in parola legittimano quindi l'attrazione dei redditi di società ed enti commerciali nella sfera del reddito d'impresa sulla base della prevalenza di un criterio formale, incentrato sulla forma societaria, sul criterio sostanziale fondato sulla natura dell'attività svolta. Così, F. PEDROTTI, *In tema di “società tra professionisti” di cui all'art. 10 della Legge 183/2011*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc. 1, 2013, p. 61.

¹¹⁷ Cfr. G.A. MICHELI, *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, in *Riv. Dir. Fin. sc. Fin.*, 1974, p. 407.

¹¹⁸ Così P. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione della società di persone*, cit. 144, nota 29.

¹¹⁹ F. PEDROTTI, *In tema di società tra professionisti di cui all'art 10 L. 183/2011*, cit., 2013, p. 61.

della veste giuridica formale del soggetto sull'attività oggettivamente esercitata e sulla fonte di provenienza del reddito¹²⁰.

La valutazione in merito alla soggettività commerciale di un ente collettivo (e il conseguente inquadramento del suo reddito come reddito di impresa) è basata su due aspetti: l'attività esercitata e il profilo soggettivo dell'ente stesso. La ragione principale che consentirebbe di accedere a questa qualifica sta nel fatto che nelle società tra professionisti è consentita anche la presenza di soci non professionisti, ovvero di soggetti che agiscono come veri e propri imprenditori. In particolare è possibile l'ammissione in qualità di soci di soggetti non professionisti, sia pure soltanto per prestazioni tecniche o finalità di investimento¹²¹. Ne consegue che, se la qualificazione del reddito di lavoro autonomo potrebbe risultare congrua rispetto ai professionisti, necessariamente non lo sarebbe rispetto ai soci di capitale, con la conseguenza di dover qualificare in due modi diversi il reddito. Si verrebbe a creare, in sostanza, una situazione singolare in base alla quale, qualificato il reddito prodotto dalla società tra professionisti come reddito di lavoro autonomo, in sede di attribuzione per trasparenza ai soci, potrebbe mutare qualifica e diventare reddito di capitale, piuttosto che reddito diverso o di impresa, a seconda delle variabili caratteristiche soggettive del singolo socio¹²². A soluzioni diverse si arriva valorizzando la sostanza del fenomeno in esame, cioè il fatto che un soggetto giuridico, seppur rivestito della forma societaria, non esercita un'attività commerciale in senso stretto, bensì svolge un'attività "professionale", in via esclusiva, considerato il disposto dell'art. 10, comma 4, lett. a) della Legge 183/2011 che espressamente preclude a questo modello societario l'esercizio di una diversa attività da quella tipica regolamentata dal sistema ordinistico. Nell'ambito della nozione di cui all'art.53 del T.U.I.R., l'esercizio di arte e professione ha la stessa estensione di lavoro autonomo, a nulla rilevando le distinzioni civilistiche fra contratto d'opera ed esercizio di professioni

¹²⁰ In senso analogo: V. FICARI-F.PAPARELLA, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, p. 836; M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, p. 108.

¹²¹ Cfr. art. 10, comma 4, Lett. b), L. 183/2011.

¹²² P. PIANTAVIGNA, *La qualificazione del reddito nelle società tra professionisti*, Cit.

intellettuale¹²³. Nonostante la solennità della norma fiscale, il riferimento è a tutte le attività diverse da quelle produttive di redditi di impresa, individuate rispetto alle professioni intellettuali, a patto che contengano il carattere dell'autonomia (a differenza dei redditi di lavoro dipendente)¹²⁴ e quello dell'abitudine intesa come continuità (assente nei redditi diversi)¹²⁵. In considerazione del fatto che nelle società tra professionisti è previsto l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci, è evidente che non potendo svolgere attività commerciali, l'attività va qualificata come produttiva di reddito di lavoro autonomo.

Durante gli ultimi anni soltanto in due casi specifici è stata attribuita una qualificazione precisa al reddito prodotto dalle società tra professionisti.

Il primo riguarda le società di ingegneria¹²⁶ che sono costituite nella forma di società di capitali o cooperative per eseguire studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzione lavori¹²⁷. Con riferimento a tali società l'Agenzia delle Entrate¹²⁸ ha attribuito rilevanza all'aspetto soggettivo e quindi alla natura commerciale piuttosto che all'aspetto oggettivo della natura professionale dell'attività¹²⁹; si è pertanto ritenuto che il reddito prodotto dalle società di ingegneria rientri nella categoria del reddito d'impresa per il solo fatto di essere realizzato da un soggetto costituito sotto forma di società di capitali.

Ad avviso dell'IRDCEC, esiste qualche elemento di differenziazione tra società tra società tra professionisti e società di ingegneria. Sebbene l'oggetto dell'attività svolta da entrambe le tipologie societarie sia costituito da un'attività di natura

¹²³ Cfr. sul punto, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario- parte speciale*, Torino, 2012, p. 64. Nello stesso senso A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva*, Milano, 1982, p. 114: "Considerata la diversa esigenza definitoria ai fini impositivi del legislatore tributario, questi ha indicato promiscuamente sia le ipotesi dell'esercizio di arti e mestieri che quelle di attività artistiche e professionali in senso stretto".

¹²⁴ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Padova, 2013, p. 215 ss.

¹²⁵ Art. 67, comma 1, lett. 1), T.U.I.R.

¹²⁶ Art.90, comma 2, lett. b) D. Lgs. 163/2006

¹²⁷ D.Lgs. 12 Aprile 2006, n.163, art.90, comma 2, lett. b.

¹²⁸ Ris. 56/E del 4/5/2006.

¹²⁹ Risoluzione n.56/E del 4 Maggio 2006

oggettivamente professionale, nelle società tra professionisti, a differenza che nelle società di ingegneria, tale attività è esercitata in via esclusiva.

Il fatto che il reddito prodotto dalle società di ingegneria venga considerato reddito di impresa produce alcune conseguenze tra le quali il dover redigere il bilancio secondo il principio di competenza; sui compensi non trova applicazione la ritenuta d'acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. 600/73; in base alla presunzione di sussistenza del presupposto impositivo in capo alle società commerciali di esercizio di attività di impresa autonomamente organizzata sono soggetti passivi Irap; assoggettamento all'iscrizione presso la cassa previdenziale di appartenenza (Inarcassa) per l'assolvimento del solo contributo integrativo.

Il secondo riguarda le società tra Avvocati, per le quali è previsto che siano applicate le norme che regolano la società in nome collettivo¹³⁰. Il reddito prodotto da tali società è stato infatti considerato dalla stessa Agenzia delle Entrate come reddito di lavoro autonomo¹³¹, in base alla considerazione che lo strumento societario non può comunque vanificare i requisiti della personalità e della professionalità del soggetto esercente. A questa conclusione l'Agenzia giunge sulla base del fatto che il decreto istitutivo delle società tra avvocati prevede l'esclusione dal fallimento per cui ne conferma la specificità del tipo e la natura non commerciale. L'Agenzia motiva altresì con l'applicabilità dell'art. 2238 c.c. che nega indirettamente la natura commerciale delle attività dei professionisti intellettuali e degli artisti.

Il fatto che il reddito prodotto dalle società di avvocati sia considerato reddito di lavoro autonomo produce ulteriori effetti tra i quali quella che venga applicato il criterio di cassa; che sui compensi venga applicata la ritenuta d'acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. 600/73; che il reddito venga determinato secondo le regole del lavoro autonomo art. 5 T.U.I.R. e venga imputato ai soci per trasparenza ; che le società non vengano iscritte alla cassa previdenziale e gli obblighi relativi ricadano sui soci.

¹³⁰ Artt.16 e ss., D.Lgs. 2 Febbraio 2001, n.96

¹³¹ Risoluzione n.118/E del 28 Maggio 2003

Qual è la posizione delle associazioni di categoria?

L'Associazione Nazionale Commercialisti ha, all'interno del "Pacchetto professioni 2013"¹³², effettuato un'analisi molto valida sull'evoluzione della liberalizzazione delle professioni, ma ha soprattutto analizzato quale sia per loro il corretto inquadramento del reddito derivante dalle società tra professionisti.

“In merito ai risvolti fiscali, la società tra professionisti dovrebbe essere assimilata allo studio individuale o alla associazione professionale con qualificazione del reddito come autonomo ai sensi dell'art. 53 T.U.I.R. Quindi conseguentemente essere escluso dall'Ires e avere l'imputazione per trasparenza ai soci compresi quelli non professionisti di puro capitale, oltre naturalmente l'assoggettamento all'Irap, essendo difficile sostenere la mancanza di struttura e l'applicazione della ritenuta d'acconto del 20%. Il condizionale è d'obbligo fino a quanto non ci sarà un espresso dettato normativo in merito.”

Oltre a questo, è stato presentato un Parere dove venivano illustrati i punti che, secondo le associazioni di categoria, dovevano essere toccati. In particolare, è punto fondamentale che qualunque tipo di reddito prodotto dal professionista sia reddito di lavoro autonomo. “A conferma di ciò, esiste la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 118/E del 2006 in riferimento alle società tra avvocati, ma che riteniamo estendibile a tutti i tipi di società professionali”.

Qual è la posizione dell'Amministrazione Finanziaria?

Si sono susseguite posizioni contrastanti tra loro da parte dell'Agenzia delle Entrate; a riguardo, occorre menzionare il primo modello di esercizio in forma societaria di attività professionali, ovvero la c.d. “società tra avvocati”, introdotta nel nostro ordinamento con il D. Lgs. n. 96/2011. Con riferimento al reddito prodotto da questi soggetti l'Amministrazione ha accolto la tesi del reddito di

¹³² Associazione nazionale commercialisti, *Quale futuro della professione tra Riforma, liberalizzazione e società tra professionisti*, in *Pacchetto professioni*, 2013, p. 14.

lavoro autonomo valorizzando unicamente la natura professionale dell'attività svolta¹³³.

L'Agenzia delle Entrate ha, invece, riconosciuto prevalenza al presupposto soggettivo con riferimento al regime fiscale applicabile alle c.d. "società di ingegneria", istituite dal D. Lgs. n. 109/1994. Anche in questo caso, il soggetto presenta contemporaneamente due requisiti: è costituito nella forma di società di capitali, anche cooperative, e prevede quale oggetto sociale lo svolgimento di una delle attività professionali elencate dalla Legge. Tuttavia, essendo tali soggetti costituiti nella forma di società di capitali, il reddito prodotto è qualificabile come reddito d'impresa¹³⁴, non assumendo alcuna rilevanza, ai fini della qualificazione del reddito prodotto, il presupposto oggettivo. Piantavigna, nel testo a cui si fa riferimento in questa sede, afferma che "in altri termini, ferma restando la natura professionale dell'attività svolta dalla società di ingegneria, il corrispettivo dovuto dal soggetto che ha fruito della prestazione, non si configura per la società come compenso per prestazioni di lavoro autonomo, come tale da assoggettare a ritenuta, bensì come ricavo conseguito nell'ambito dell'attività propria delle società di ingegneria, il quale concorre alla determinazione del reddito d'impresa come componente positivo". Secondo dottrina autorevole, ancorando la risoluzione al dato normativo richiamato, l'Amministrazione avrebbe fissato un criterio univoco per risolvere tutti i futuri casi simili¹³⁵. Questa soluzione a cui si parrebbe arrivare, sembra quantomeno dubbia, in funzione del fatto che le società tra professionisti esercitano un'attività professionale in via esclusiva e, diversamente delle società

¹³³ L'Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione 28 maggio 2003, n. 118/E, osservava che la società tra avvocati non ha natura commerciale, ed in particolare, il rinvio alla disciplina delle s.n.c. avrebbe potuto far propendere per la qualificazione dei redditi come redditi d'impresa. Tuttavia, secondo la stessa agenzia, tale conclusione non poteva ritenersi convincente, "in considerazione della specificità dell'oggetto sociale, per cui, attraverso l'utilizzo del modello societario non viene meno il carattere professionale e personale della prestazione di assistenza legale". Lo stesso viene confermato anche dal fatto che la società tra avvocati è esclusa dal fallimento, confermando la specificità del tipo e la natura non commerciale dell'attività svolta. Cfr. P. PIANTAVIGNA, *La qualificazione del reddito nelle società tra professionisti*, cit., 2015, p.88.

¹³⁴ Ris. 4 maggio 2006, n. 56/E, Agenzia delle Entrate. In particolare poiché "per società di ingegneria si intendono le società di capitali di cui ai capi V, VI, VII del Titolo V, del libro Quinto del Codice Civile, (...), che eseguono studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni", il reddito conseguito va considerato reddito d'impresa.

¹³⁵ G. FERRANTI, *La qualificazione del reddito delle società tra professionisti dipende dalla veste giuridica adottata*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 17, p. 1266.

di ingegneria, posso essere istituite anche secondo i modelli societari personalistici¹³⁶.

L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata l'8 maggio 2014, rispondendo ad un interpello relativo proprio ad una società tra professionisti che opera nella forma di una s.r.l., ed ha ribadito che, ai fini dell'individuazione del regime fiscale, occorre dare rilevanza alla veste giuridica societaria con la quale il soggetto agisce, nulla rilevando l'esercizio dell'attività professionale¹³⁷.

Anche più di recente, chiamata a pronunciarsi su sollecitazione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, l'Agenzia delle Entrate, nel Parere reso il 18 ottobre 2014, ha ribadito in modo granitico la sua posizione nel senso dei redditi d'impresa. In modo particolare ha affermato che “dette società professionali non costituiscono un genere autonomo con causa propria ma appartengono alle società tipiche disciplinate dai Titoli V e VI del Libro V, del Codice Civile e, pertanto, sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto, salve le deroghe e le integrazioni previste dalla disciplina speciale contenuta nella Legge 183/2011 e dal Regolamento attuativo 34/2013” e che “ non assume alcuna rilevanza l'esercizio dell'attività professionale, risultando a tal fine determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria”.

Al momento attuale, come ultimo dato riguardo alla natura del reddito, facciamo riferimento all'Atto di consulenza giuridica n. 954-55/2014, pubblicato il 16 ottobre 2014 dall'Agenzia delle Entrate, che ribadisce la natura del reddito derivante da società tra professionisti come reddito d'impresa.

Questo nuovo intervento costituisce di fatto risposta ad un quesito posto dall'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, secondo il quale il

¹³⁶ Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *il regime fiscale e previdenziale delle società tra professionisti*, in *Circ. n. 34/IR*, 2013, p. 4 e ss.

¹³⁷ In particolare, nel caso di specie, l'istante era una società tra professionisti s.r.l. per svolgere le attività di Dottore Commercialista, Esperto contabile, Revisore legale e consulente del lavoro, che ha chiesto chiarimenti in merito alla tipologia del reddito prodotto. La società comprendeva anche soci non professionisti per finalità d'investimento. L'Agenzia ritiene che le società tra professionisti non costituiscano un genere autonomo con causa propria ma, appartenendo alle società tipiche disciplinate dal Codice Civile, sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto.

reddito prodotto da una società tra professionisti costituita in forma di SRL debba essere inquadrato «nella categoria dei redditi di lavoro autonomo di cui agli art. 53 e 54 del DPR 22 dicembre 1986 n. 917 e non in quella del reddito d'impresa, in quanto occorre tener conto dell'elemento oggettivo dell'attività di tipo professionale svolta e non di quello soggettivo del tipo di ente giuridico». L'Agenzia delle Entrate però non condivide tale impostazione, continuando ad affermare che le società tra professionisti non sono un modello autonomo e quindi devono rispettare le norme riguardanti il modello societario scelto.

Quali sono le conseguenze fiscali?

Se si ritiene che i redditi prodotti debbano essere ricondotti nell'ambito della disciplina del lavoro autonomo, si richiama l'applicazione della disciplina prevista per le associazioni professionali di cui all'art. 5 T.U.I.R., per cui il reddito è imputato a ciascun socio per trasparenza in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili, anche ai fini previdenziali e Irap. I compensi corrisposti saranno soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto ai sensi dell'art. 25 D.P.R. 600/73, e il criterio d'imputazione temporale del reddito seguirà il principio di cassa. Unica eccezione riguarderebbe i soci non professionisti, i quali non svolgono prestazioni riconducibili a lavoro autonomo, e i relativi utili concorrerebbero a formare reddito d'impresa in forza del principio di attrazione.

In riferimento all'interpello sopra citato, la posizione dell'Amministrazione Finanziaria conferma che le società tra professionisti attraggono nel reddito d'impresa i redditi prodotti, a prescindere dall'attività produttiva dei redditi. Ciò determina l'applicazione del principio di competenza e il non assoggettamento alla ritenuta d'acconto. Questa qualificazione del reddito delle società tra professionisti, ai fini Irap, determinerebbe l'applicazione delle disposizioni che regolano gli imprenditori commerciali.

Anche questa soluzione presenta problemi applicativi, ad esempio, la difficoltà di individuare, in ambito professionale, quando una prestazione possa dirsi terminata, divenendo quindi imponibile, con conseguente applicazione del principio di correlazione sui costi. Anche l'inquadramento previdenziale attribuibile ai singoli

soci sembra incerto; i soci professionisti dovrebbero rimanere iscritti alle rispettive Casse di Previdenza, e dovrà essere individuata la base imponibile da assoggettare al contributo “soggettivo”, perché quello integrativo è a carico della società. Per i soci non professionisti è da prevedere l’iscrizione all’Inps (gestione separata).

Come viene imputato il reddito ai soci?

In caso di costituzione in forma di società di persone, i redditi sono imputati direttamente ai soci (a prescindere dalla loro distribuzione) in proporzione alla rispettiva quota di partecipazione agli utili. Nel caso di costituzione in forma di società di capitali, a prescindere dall’ipotesi di opzione del regime di trasparenza fiscale per le piccole s.r.l.¹³⁸, il reddito sarà tassato a carico della società con Ires, e poi a carico dei soci persone fisiche, con Irpef in sede di distribuzione di utili (seppure in misura ridotta ai fini di evitare la doppia imposizione).

Partiamo nell’analisi dall’ipotesi che sia necessario ai fini della costituzione di una società tra professionisti, il conferimento da parte del socio professionista, oltre che del denaro, anche della prestazione d’opera caratteristica. Essendo quindi necessario il conferimento d’opera professionale, questa andrà capitalizzata attraverso l’assegnazione di una quota corrispondente del capitale sociale. L’imputazione della quota parte del reddito è legata esclusivamente alla remunerazione del socio, perché nel caso in cui si consentisse al professionista di negoziare ogni volta il compenso della prestazione, questa andrebbe differenziata a seconda che operi con partita IVA, generando un reddito professionale di lavoro autonomo, o che operi a titolo di collaborazione coordinata e continuativa¹³⁹.

Queste soluzioni, come affermato da Piantavigna, sono difficilmente attuabili, “in quanto il professionista deve essere socio, cioè non è ammissibile che la prestazione professionale venga eseguita da parte di professionisti esterni non soci”.

¹³⁸ Art. 116, comma 1, T.U.I.R

¹³⁹ In questo caso il reddito del professionista costituirebbe reddito di lavoro dipendente.

A tale soluzione si poteva pervenire anche facendo riferimento alla fattispecie di società tra professionisti costituita sotto il modello della società per azioni, in quanto la Legge esclude espressamente per tale società la possibilità di conferire un'opera professionale.

Per superare la lentezza nella ricerca della soluzione, potremmo avvalerci delle norme civilistiche; per superare una lacuna di fonte secondaria come quella fiscale, ci aiutiamo con la normativa primaria del Codice Civile, in quanto “la normativa del codice civile, ponendosi come normativa generale, cede il passo alla normativa fiscale speciale che disciplina un determinato aspetto dell'istituto nell'ambito di una imposta, o di gruppo d'imposte”¹⁴⁰.

La norma a cui facciamo riferimento è l'art. 2238 Cod. Civ., rubricato “Rinvio”, in cui si stabilisce che alle attività intellettuali e artistiche si applicano le disposizioni dettate in relazione all'impresa commerciale solo se le prestazioni professionali costituiscono elemento di un'attività organizzata in forma d'impresa. In particolare, se prevale il carattere dell'organizzazione del lavoro altrui e del capitale sulla prestazione del lavoro intellettuale, viene acquisita la qualità d'imprenditore ai sensi dell'art. 2082 c.c.

Si prevede quindi che venga esercitata anche un'attività diversa e ulteriore rispetto a quella professionale, per cui il conferimento dell'apporto intellettuale si configura come una delle componenti dell'*organizzazione*.

Per poter definire di quale *organizzazione* si necessita, bisogna dire che non s'intende per organizzazione quanto il professionista fa per migliorare e rendere più agevole lo svolgimento del proprio lavoro ma, l'organizzazione autonoma rispetto al lavoro professionale, capace di “spersonalizzare” l'attività e fornire in una struttura a sé stante la stessa prestazione professionale. Tale condizione non si verifica nelle professioni caratterizzate dal contenuto prettamente intellettuale, basato sul sapere teorico-scientifico, rispetto al quale i supporti organizzativi e strumentali assumono un ruolo secondario¹⁴¹. L'elemento dell'organizzazione qui

¹⁴⁰ M. C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 260.

¹⁴¹ Cfr. P. PIANTAVIGNA, *La qualificazione de reddito nelle società tra professionisti*, cit.

descritto consente di qualificare produttivo di reddito d'impresa il prestatore di servizi.

Si deve dare rilevanza quindi all'organizzazione per l'esercizio professionale, solo quando, di fatto, incide in misura pari o superiore all'attività intellettuale¹⁴².

Riguardo l'applicabilità dell'Irap sulle prestazioni professionali vi sono pronunce della giurisprudenza contrastanti, che fanno riferimento all'inquadramento imprenditoriale dell'attività di lavoro autonomo. A favore dell'assoggettamento¹⁴³ si perviene attraverso il principio per cui il contribuente deve aver organizzato il lavoro in forma aziendale ed investito capitali per il mantenimento e funzionamento. Contro questa ipotesi (Commissione tributaria regionale Emilia Romagna, 2 aprile 2003, n. 320), viene indicato che per le attività professionali protette l'elemento dell'organizzazione non potrebbe configurarsi, atteso che tali attività non possono "utilmente svolgersi senza la presenza del libero professionista abilitato, posto che la tipicità della sua professione ne richiede in ogni momento la presenza".

La conclusione a cui si può giungere si ricollega inesorabilmente ad un orientamento della Corte Suprema (Cassazione 28 aprile 1982, n. 2645), secondo cui nelle professioni intellettuali od artistiche l'impiego di un complesso organizzato di elementi personali e reali (c.d. organizzazione interna) ha carattere accidentale e accessorio, in quanto non incide sull'essenza dell'attività del professionista, trasformandola in attività organizzativa, ma serve ad agevolare il compimento delle sue prestazioni professionali, cioè di una attività che promana essenzialmente da lui e che si trasforma in un risultato indipendente dalle forme organizzative.

Conclusioni?

L'inquadramento del reddito delle società tra professionisti nell'ambito del reddito d'impresa ovvero di quello di lavoro autonomo, comporta rilevanti effetti

¹⁴² Cfr. Comm. Trib. Prov. Roma, sent. N. 328/2002.

¹⁴³ Ad esempio, Comm. Trib. Prov. Siracusa, sentenza 25 settembre 2003, n. 130.

ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, nonché sulle valutazioni di convenienza in merito alla scelta di adottare una determinata forma societaria per lo svolgimento dell'arte o professione¹⁴⁴.

Innanzitutto nell'ambito del reddito d'impresa, si applica, quale criterio di imputazione temporale, il principio di competenza anziché quello di cassa, tipico del reddito di lavoro autonomo, con la conseguenza di dover versare le imposte anche con riferimento ai compensi non ancora percepiti.

E' inoltre diversa la disciplina dei rapporti tra la fiscalità dei soci e quella della società, a seconda che si tratti di una società di persone o una società di capitali che eserciti l'opzione di cui agli articoli 115¹⁴⁵ e 116¹⁴⁶ TUIR (con l'applicazione del principio di trasparenza fiscale), o una società di capitali "non trasparente" che dovrebbe assoggettare il proprio reddito all'IRES, mentre per i soci c'è un parziale assoggettamento all'IRPEF dei dividendi. Infine, i clienti che rivestono la qualifica di sostituto d'imposta devono assoggettare a ritenuta i compensi corrisposti ai titolari di reddito autonomo ma non quelli destinati a confluire nell'ambito del reddito d'impresa.

Inoltre da tenere presente che le società di professionisti costituite sotto la forma di società commerciali di persone e di società di capitali restano obbligate ai fini civilistici a redigere il bilancio e alla tenuta delle scritture contabili previste per le imprese, applicando il criterio di competenza e non quello di cassa. Ai fini contabili quindi la soluzione di considerare il reddito prodotto dalle STP come reddito di lavoro autonomo provocherebbe una notevole complicazione costringendo, di fatto, le stesse alla tenuta di una "doppia contabilità"¹⁴⁷.

Tutto questo comporterebbe notevoli complicazioni. A riguardo, infatti, nel Parere rilasciato dalla Commissione finanze della Camera il 7 agosto 2014 sull'art. 11 del

¹⁴⁴ G. FERRANTI, *STP, inversione di marcia sul trattamento fiscale*, in IPSOA, 29/8/2014.

¹⁴⁵ Art. 115 TUIR, Opzione per la trasparenza fiscale.

¹⁴⁶ Art. 116 TUIR, Opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria.

¹⁴⁷ In particolare, le società di capitali e le cooperative, dovrebbero tenere una duplice contabilità e redigere un doppio bilancio: uno civilistico, basato sul principio di competenza economica, e uno fiscale, ispirato al criterio di cassa. Cfr. P. PIANTAVIGNA, *La qualificazione del reddito nelle società tra professionisti*, cit.

Decreto “semplificazioni fiscali”, ha rilevato che la soluzione a favore della qualificazione del reddito di lavoro autonomo finisce con il complicare gli adempimenti delle società di capitali e delle cooperative, in quanto determina una “proliferazione di adempimenti tra loro scarsamente conciliabili” e l’insorgere di “oneri e complicazioni tali da rendere non economicamente conveniente, né concretamente attuabile, l’impiego di tali forma societarie per lo svolgimento delle attività professionali”¹⁴⁸.

Lo schema di decreto legislativo in materia di semplificazioni fiscali¹⁴⁹, conteneva una disposizione che equiparava, dal punto di vista dell’imposizione diretta e dell’Irap, le società tra professionisti alle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni¹⁵⁰. Il testo finale licenziato dal Governo dopo l’esame delle osservazioni pervenute dalle commissioni parlamentari non contiene più questa previsione, cioè, nel corso dell’iter della Legge, il Legislatore ha cambiato idea, creando tra i professionisti notevoli problemi interpretativi¹⁵¹. Le motivazioni di questo “pentimento” si trovano nei pareri forniti dalla Commissione finanze della Camera e dalla Commissione finanza e tesoro del Senato. La prima si è espressa così: “la norma rischia (...) di non costituire una semplificazione per le società tra professionisti in forma di società di capitale e società cooperative, le quali dovrebbero tenere una duplice contabilità e redigere un doppio bilancio: uno civilistico, basato sul principio di competenza economica, e uno fiscale, ispirato al criterio di cassa.”

¹⁴⁸ Secondo la Commissione finanze, l’applicazione a prescindere dalla forma giuridica, della disciplina fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite per l’esercizio associato di arti o professioni, renderebbe estremamente difficile la possibilità di adottare questo modello societario.

¹⁴⁹ Art.11 schema “Decreto semplificazioni” 2014 (Legge n.23/2014). Attraverso l’art.27, comma 4, del Decreto, si era espressa la volontà di applicare alle società tra professionisti, a prescindere dalla loro forma giuridica la disciplina fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite per l’esercizio associato di arti o professioni di cui all’Art. 5 del T.U.I.R. Uno degli scopi che questa previsione normativa intendeva perseguire era, peraltro, anche quello di salvaguardare l’obbligo di versamento dei contributi alle Casse di Previdenza delle categorie professionali di appartenenza, il cui adempimento non sarebbe più problematico se il reddito fosse stato qualificato come reddito di impresa.

¹⁵⁰ A. COTTO, *Società tra professionisti al nodo decorrenza*, Eutekne, luglio 2014.

¹⁵¹ Sul punto si rimanda al capitolo 4.

Ad oggi, quello che preoccupa gli operatori è l'assenza di un orientamento univoco sulla qualificazione fiscale del reddito prodotto dalle STP¹⁵². Secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate¹⁵³, come tra l'altro sostenuto nella risposta ad un interpello presentato alla Direzione Regionale Emilia Romagna, le STP sono soggette alla disciplina legale del modello societario prescelto, con la conseguenza che il reddito prodotto da una società di persone commerciale o una società di capitali assumerebbe la qualifica di reddito d'impresa.

Pertanto se la società tra professionisti adotta il modello societario delle società di persone, il reddito d'impresa prodotto è attribuito per trasparenza ai soci in proporzione alle quote di partecipazione degli stessi, mentre se si utilizza il modello societario delle società di capitali, il reddito è tassato in capo alla stessa e in capo ai soci solamente in caso di successiva distribuzione (resta salva per le s.r.l. con soci persone fisiche la possibilità di optare per il regime di trasparenza fiscale). E' evidente che la qualificazione di reddito d'impresa fa venir meno anche l'assoggettamento a ritenuta d'acconto, di cui all'art. 15 del DPR 600/73, dei compensi percepiti dalle società tra professionisti. Laddove il contribuente non dovesse aderire a tale orientamento, non dovrebbero comunque essere irrogate sanzioni, in ragione delle condizioni di obiettiva incertezza sull'ambito di applicazione della norma. Questa incertezza sul versante tributario è stata uno dei principali freni allo sviluppo delle STP.

3.4 Aspetti previdenziali

I dubbi non pienamente risolti nel paragrafo precedente riguardo alla determinazione del reddito delle società tra professionisti, finiscono per riverberarsi sugli aspetti previdenziali, creando la maggiore incertezza intorno a questo particolare modello societario. Come potremo vedere, gli effetti per i soci

¹⁵² A. COTTO, *Norma sulle società tra professionisti stralciata dal decreto semplificazioni*, Eutekne, settembre 2014.

¹⁵³ S. PELLEGRINO, *Il reddito delle società tra professionisti? È reddito d'impresa*, Eutekne, ottobre 2014.

e per la società saranno diversi a seconda di come verranno considerati i redditi prodotti, e saranno diversi a seconda degli Ordini a cui sono iscritte le società. Prima di elencare le possibilità – perché di questo si tratta, non di certezze – appare giusto premettere che gli unici Ordini ad aver preso in considerazione questa situazione, e ad aver formulato qualcosa, sono l'Ordine degli Ingegneri, che si è espresso tramite Inarcassa, e l'Ordine dei Dottori Commercialisti, attraverso la Circolare 34 del 20 Settembre 2013.

Prima di analizzare cronologicamente come si sono susseguite le interpretazioni, cerchiamo di delineare il problema senza entrare troppo nel dettaglio. Stiamo parlando degli aspetti previdenziali dei professionisti, e quindi ci dobbiamo completamente rifare sui contributi che questi versano alle Casse degli Ordini a cui sono iscritti. I contributi sono di due tipi, soggettivi e integrativi: i primi sono i contributi che i professionisti versano personalmente alle Casse in base al reddito professionale netto prodotto¹⁵⁴, in percentuale, i secondi sono invece contributi che i professionisti “fanno pagare” al cliente¹⁵⁵.

L'inquadramento del reddito delle società tra professionisti come di lavoro autonomo o d'impresa assume rilevanza ai fini dell'assoggettamento dei soci professionisti alla contribuzione soggettiva prevista dalle norme che regolano le Casse di previdenza delle categorie professionali di appartenenza dei soci stessi.

Problema numero uno: per le Casse di previdenza dei dottori commercialisti e dei ragionieri e periti commerciali le norme in materia di obblighi contributivi stabiliscono espressamente che per reddito professionale deve intendersi il reddito

¹⁵⁴ Limitandosi in questo caso ad analizzare la Cassa di previdenza dei dottori commercialisti e dei ragionieri, Cfr., per quanto concerne i dottori commercialisti, l'art. 10, comma 1, L. 21/1986, mentre per i ragionieri commercialisti, gli art. 35 e 36 del Regolamento di esecuzione della Cassa nazionale ed assistenza a favore dei ragionieri e periti commerciali.

¹⁵⁵ Nelle fatture dei professionisti vi sarà la divisione: imponibile, IVA, contributo integrativo, eventuali spese sostenute dal professionista, eventuale ritenuta d'acconto. Il contributo integrativo è una percentuale che viene applicata all'imponibile e che quindi forma il prezzo finale della prestazione. Questo per i professionisti non è un contributo pensionistico, ma un contributo che andrà a finanziare dei servizi assistenziali che, appunto, esulano dall'ambito previdenziale, che è il soggetto del contributo soggettivo.

di cui all'art. 53, comma 1, del T.U.I.R., ossia proprio il reddito che fiscalmente è riconducibile alla categoria dei redditi di lavoro autonomo¹⁵⁶.

Come abbiamo visto nel paragrafo precedente, il disegno di Legge che prevedeva l'assoggettamento dei redditi dei professionisti alla categoria di lavoro autonomo è stato stralciato, ed è stato quindi espressamente stabilito che si tratta di reddito d'impresa. In quest'ottica, riferendoci sempre a quanto stabilito nella Circolare 34 dall'I.R.D.C.E.C., non ci sono margini per ritenere assoggettabili i professionisti (così come per la società tra professionisti) alla contribuzione soggettiva prevista dalle norme che regolano le Casse di previdenza delle categorie appartenenti ai soci stessi.

Di converso, se si fosse optato per la qualificazione del reddito di tali società come di lavoro autonomo, pur anche quando la veste giuridica utilizzata per l'esercizio della società fosse stata di natura commerciale, l'obbligo di versamento del contributo soggettivo da parte di ciascun socio professionista, in relazione alla propria quota di reddito, sarebbe potuto essere sostenuto sulla base della natura oggettivamente professionale dell'attività esercitata dalla società e della conseguente qualificazione fiscale del reddito attribuito allo stesso socio.

Per quanto riguarda il contributo integrativo, le norme che regolano le Casse di previdenza delle singole categorie professionali prevedono, di solito, che la stessa sia dovuta da tutti gli iscritti agli albi o ai registri che esercitano le corrispondenti attività professionali. Le società tra professionisti, essendo soggette all'obbligo di iscrizione in una sezione speciale degli Albi o dei registri tenuti presso l'Ordine o il Collegio professionale di appartenenza dei soci professionisti, devono pertanto ritenersi anch'esse sottoposte alla contribuzione integrativa prevista dalle Casse di previdenza delle singole professionali. Al riguardo è preferibile la tesi secondo cui è la società, e non il professionista, a versare il contributo integrativo, e per diversi argomenti.

¹⁵⁶ Per la cassa nazionale di previdenza dei dottori commercialisti, vedi l'art. 12 della L. 21/1986, mentre per i periti commerciali e ragionieri, l'art. 39 del Regolamento di esecuzione.

“Innanzitutto, le disposizioni previste in materia dalla generalità delle Casse di previdenza stabiliscono che la maggiorazione percentuale a titolo di contributo integrativo sia dovuta su tutti i corrispettivi rientranti nel volume di affari ai fini IVA. La necessità di applicare il contributo integrativo all'intero fatturato della società presuppone infatti l'irrilevanza dell'eventuale presenza di soci non professionisti ai fini della determinazione dell'esatto ammontare dell'onere contributivo gravante sull'attività posta in essere.”¹⁵⁷

Considerazioni sono state fatte sull'eventuale vantaggio che potrebbe avere passare da associazione a società tra professionisti, in quanto “l'imputazione dell'obbligo contributivo in capo ai soli soci professionisti si porrebbe, d'altra parte, in contrasto con il principio di uguaglianza e con le norme in materia di tutela della concorrenza. Sottrarre alla contribuzione integrativa la quota dei corrispettivi realizzati dalla società di *competenza* dei soci non professionisti si tramuterebbe, a ben guardare, in un vantaggio competitivo per il modello societario rispetto ad altre forme di esercizio della professione, sia individuale che collettiva. La società tra professionisti (ed è questo il prospettato vantaggio per cui alcuni professionisti si sono “lanciati” in questa avventura), a differenza delle associazioni professionali od anche dei professionisti individuali, potrebbero invero offrire la medesima prestazione professionale ad un prezzo maggiormente competitivo sul mercato, non per effetto di una migliore e più efficiente organizzazione, ma semplicemente *per la minore contribuzione integrativa gravante sui corrispettivi praticati alla clientela e dovuta alle rispettive Casse di previdenza dei singoli professionisti, a parità di volume d'affari dichiarato dalla società.*”

Maggiore incertezza riguarda le società multidisciplinari, in particolare la problematica si presenta per quelle società partecipate da professionisti iscritti in Casse di previdenza con diversa contribuzione integrativa¹⁵⁸. La soluzione che il

¹⁵⁷ Circolare 34 IRCDEC

¹⁵⁸ In parole povere, il problema si pone quando le Casse impongono contributi integrativi a percentuali diverse. Si segnala, però, che la maggior parte delle Casse previdenziali si sono assestate sulla percentuale del quattro per cento, risolvendo qualche problema pratico.

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili aveva prospettato nella Circolare 34 era quella di scomporre, in sede di fatturazione da parte della società, il corrispettivo imponibile proporzionalmente alle percentuali di utili destinate ai professionisti soggetti a diversa contribuzione integrativa, con l'avvertenza di determinare queste percentuali senza tener conto dei soci non professionisti.

Questa soluzione è stata prospettata prima che fosse indicato dall'Agenzia delle Entrate che il reddito derivante da questa società è reddito d'impresa, quindi veniva giustificata rimandando ad una Circolare dell'Ordine dei commercialisti riguardo alle associazioni professionali multidisciplinari, sperando di poter poi assoggettare il reddito alla categoria dei redditi di lavoro autonomo.

Una teoria potrebbe essere quella di prevedere, in caso di differenti percentuali del contributo integrativo, l'applicazione dell'aliquota più alta per poi accantonare la differenza tra quella e l'importo da versare. Chiaramente questa soluzione non è più prospettabile nel momento in cui viene stabilito che è la società a dover versare il contributo integrativo – e non i singoli professionisti -, per cui sembra logico ritenere che lo stesso verrà versato alla Cassa dell'ordine relativo all'oggetto prevalente della società multidisciplinare.

Non vi sono alcune normative che possano né smentire né confermare queste precedenti ipotesi, quindi appare interessante far vedere come si sia risolta la questione in un caso pratico di società multidisciplinare: la società in oggetto è iscritta all'Ordine degli Ingegneri, visto il suo oggetto prevalente. La stessa, ha, proprio per i dubbi sopra evidenziati, interpellato Inarcassa per avere delucidazioni sul trattamento previdenziale, visto che al suo interno ci sono professionisti iscritti a diversi Ordini. Bisogna premettere che la difficoltà iniziale d'inquadramento della fattispecie riguardava l'ipotesi che venisse prospettato un obbligo per le società di iscriversi ad ogni Ordine relativo ad ogni singolo professionista: è evidente che questo avrebbe comportato degli enormi problemi, non solo per la eventuale quantità di interlocutori, ma soprattutto per la quantità di diversi "diritti" che i vari Ordini si sarebbero – legittimamente a quel punto – voluti accaparrare.

Fortunatamente questa previsione non è stata rispettata e quindi la società andrà a pagare il contributo esclusivamente alla Cassa appartenente all'Ordine a cui si è iscritta.

Preme ricordare che ogni aspetto sopra detto non deriva da alcuna normativa vigente, né da alcuna nota di un qualsivoglia Ordine o Ente, ma semplicemente dalla prassi adottata dai professionisti e dalle risposte a singoli interpelli. Al riguardo, è interessante vedere cosa era stato espresso nel “Pacchetto professioni 2013” dall’Associazione Nazionale Commercialisti: “In campo previdenziale il quadro delineato (faceva riferimento a quanto citato del paragrafo precedente sul reddito derivante dalle società tra professionisti) comporterebbe all’assoggettamento in fattura del contributo integrativo del 4% a carico del cliente e versato alla gestione previdenziale di appartenenza. Il problema sorge per gli studi multidisciplinari in merito alla ripartizione del contributo integrativo, così per la parte di reddito attribuito al solo socio di capitale, il quale non sarà soggetto al versamento del contributo soggettivo alla cassa privata con il risultato della diminuzione dei redditi dichiarati alla gestione previdenziale”. I due aspetti principali da evidenziare sono che, da un lato, si apre alla possibilità che effettivamente il contributo integrativo vada versato alla Cassa dell’Ordine di prevalenza, dall’altro, che persisteva (e persistono ancora) dei dubbi notevoli riguardo alla presenza dei soci di capitale.

Appare verosimile, al riguardo, notare che, non appena le Casse si dovessero accorgere dell’incertezza di questo fenomeno, e dovessero notare uno spiraglio di “guadagno”, queste si intrometterebbero, chiedendo di assoggettare alla loro disciplina i contributi dei professionisti soci di società multidisciplinari, a maggior ragione nel caso di presenza di soci non professionisti, per accaparrarsi anche la loro fetta di contribuzione integrativa, altrimenti persa.

La risposta all’interpello precedentemente annunciato è arrivata qualche mese dopo, ed ha sostanzialmente confermato la prassi che i professionisti avevano pensato, indicando, unitamente alla mancanza di legislazione, come motivo, che le società tra professionisti iscritte all’Ordine degli ingegneri devono essere trattate

come società di ingegneria, applicandone le norme. Quindi, applicando alle società tra professionisti iscritte all'albo degli ingegneri la regolamentazione delle società di ingegneria, le prime dovranno iscriversi a Inarcassa e pagare a questa il contributo integrativo del quattro per cento.

Oltre a questo, il Consiglio nazionale degli Ingegneri ha inoltrato una richiesta al Ministero per legiferare sui soci di società tra professionisti che non hanno altra copertura pensionistica, chiedendo che venga incassato da Inarcassa il loro contributo. L'obbligo di versamento del contributo integrativo è chiesto che venga posto in capo ai soci professionisti in base al volume d'affari complessivo della società, quindi pro quota. Questa richiesta sarebbe una modifica notevole perché adesso è la società che versa la percentuale al fondo, senza intaccare minimamente i soci professionisti. Dal punto di vista gestionale questa sarebbe una complicazione perché si dovrebbe dividere il volume d'affari tra tutti i soci, con il pressante e onnipresente interrogativo di cosa dovremmo fare con i soci di capitale. Dobbiamo scorporare la loro quota oppure va considerata ai fini del calcolo del volume d'affari pro quota? Immaginando la situazione, il massimo che potrebbe essere scorporato sarebbe il 33%, che è la percentuale corrispondente a un terzo del capitale della società, sapendo che i soci professionisti devono obbligatoriamente detenere i restanti due terzi.

A quel punto, essendo i singoli professionisti a dover pagare il contributo integrativo, sarebbe anche necessario per loro pagare il contributo soggettivo. Anche qui, si passerebbe dal non pagare niente, a dover pagare personalmente il contributo alla Cassa. Ma il problema maggiore sarebbe che i professionisti non tutti sono iscritti alla stessa Cassa previdenziale, se parliamo di una società multidisciplinare, e quindi si porrebbe il non piccolo problema di chi sarebbe il beneficiario del contributo: la Cassa di prevalenza della società o la Cassa a cui è iscritto il professionista?

Ulteriore problema, ancora meno risolvibile senza alcun elemento normativo, riguarda i soci non professionisti. Questi dovrebbero, teoricamente, non essendo iscritti ad alcun ordine, iscriversi alla gestione separata INPS, ma questo appare

difficile vista le quasi assenti giurisprudenze e normazioni. Ipotesi più semplice è il caso di soci di capitale che in realtà svolgono professioni ordinistiche in maniera autonoma: in quel caso dovrebbero pagare regolarmente la gestione della propria Cassa. In ogni caso, non esiste nessun dato che possa regolamentare come comportarsi con i soci di capitale.

Per il contributo soggettivo, che abbiamo visto non venire ancora pagato dai soci di società tra professionisti, su Italia Oggi è uscito un interessante articolo¹⁵⁹ a Novembre 2014. In questo studio, veniva indicato come “il reddito netto professionale del dottore commercialista da comunicare per il calcolo del contributo soggettivo è determinato sommando anche l’eventuale reddito prodotto dalla società tra professionisti e attribuito al socio in ragione della quota di partecipazione agli utili. A tal fine si prescinde dalla qualificazione fiscale del reddito e della destinazione che l’assemblea della società abbia eventualmente riservato a detti utili, e, quindi, non rileva l’eventuale mancata distribuzione ai soci.” Questo è quanto pensa la Cassa nazionale dei dottori commercialisti (CNPADC) che, con il chiarimento fornito dalla nota protocollo n. 78302 del 18/09/14, riprende quasi integralmente la circolare Inps n. 102/2003, secondo cui (in ossequio al disposto dell’art. 1, comma 203, della L. 662/1996), “la base imponibile per i soci lavoratori di s.r.l. iscritti alle Gestioni Inps degli artigiani e dei commercianti, è costituita dalla parte del reddito d’impresa dichiarato dalla s.r.l. ai fini fiscali e attribuita al socio in ragione della quota di partecipazione agli utili, prescindendo dalla destinazione che l’assemblea ha riservato a detti utili e, quindi, ancorché non distribuiti ai soci.”

Gli interrogativi sono infiniti, ed ogni incertezza interpretativa ne apre di nuovi. In assenza di una chiara indicazione da un qualche ente ministeriale, la soluzione migliore appare chiedere alla Cassa prevalente di esprimersi, quantomeno per togliersi da eventuali problemi di responsabilità verso la stessa per presunti contributi non pagati.

¹⁵⁹ C. DELLA MONICA, *Stp, gli utili fanno reddito – anche sui dividendi si calcolano i contributi*, in *Italia Oggi*, 21/11/2014, p. 31.

Capitolo 4

Un fenomeno limitato: analisi statistica

In questo ultimo capitolo si cercherà di mostrare come, grazie ad alcune indagini e statistiche effettuate, sia limitato in Italia lo strumento delle società tra professionisti. Le indagini di riferimento saranno due, la prima, effettuata dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti, mostra i dati al 1 gennaio 2015, la seconda al 13 aprile 2015, ed è stata effettuata dal Centro studi di Unioncamere.

Oltre a queste due, si tenterà di delineare quali siano le criticità dello strumento, anche grazie al contributo di professionisti e società tra professionisti che hanno acconsentito a fornire informazioni utili.

4.1 Indagine statistica

Cronologicamente, il primo studio a cui facciamo riferimento è una ricerca statistica della Fondazione dei Dottori Commercialisti¹⁶⁰. A quella data le società tra professionisti erano 145, distribuite sui 144 ordini territoriali. Di questa statistica possiamo evidenziare esclusivamente la distribuzione geografica che ci viene presentata, senza conoscere l'oggetto sociale delle varie società, né la veste scelte.

Lo studio divide in macro aree regionali con questa modalità:

- Nord: 89 società, pari al 61,4%;
- Nord-Est: 30 società, pari al 20,7%;
- Nord-Ovest: 59 società, pari al 40,7%;
- Centro: 22 società, pari al 15,2%;
- Meridione: 28 società, pari al 19,3%;
- Isole: 6 società, pari al 4,1%;

¹⁶⁰ DI NARDO – SCARDOCCI, *Statistiche su iscritti, praticanti, esperti contabili, elenco speciale e società tra professionisti all'1/1/2015*, Roma, 2015.

- Sud: 34 società, pari al 23,4%.

Per analizzare più nel dettaglio, vengono forniti dati specifici per ogni regione:

- Abruzzo: 2 società, pari al 1,4%;
- Basilicata: nessuna società;
- Calabria: 4 società, pari al 2,8%;
- Campania: 10 società, pari al 6,9%;
- Emilia Romagna: 12 società, pari al 8,3%;
- Friuli Venezia Giulia: nessuna società;
- Lazio: 10 società, pari al 6,9%;
- Liguria: 5 società, pari al 3,4%;
- Lombardia: 36 società, pari al 24,8%;
- Marche: 4 società, pari al 2,8%;
- Molise: 1 società, pari al 0,7%;
- Piemonte: 18 società, pari al 12,4%;
- Puglia: 11 società, pari al 7,6%;
- Sardegna: nessuna società;
- Sicilia: 6 società, pari al 4,1%;
- Toscana: 8 società, pari al 5,5%;
- Trentino Alto Adige: 3 società, pari al 2,1%;
- Umbria: nessuna società;
- Valle d'Aosta: nessuna società;
- Veneto: 15 società, pari al 10,3%.

Purtroppo questo studio non ci fornisce altre informazioni, però è assolutamente interessante studiarlo in confronto al successivo studio datato 13 Aprile¹⁶¹. Il successivo studio ci permette di evidenziare sia il modello societario scelto, che valutare a quali ordini professionali siano iscritte le società. Sfortunatamente non ci è data alcuna informazione se le società siano monodisciplinari o

¹⁶¹ Ufficio Registro delle Imprese Unioncamere, *Anagrafica delle società tra professionisti*, Aprile 2015.

multidisciplinari, informazione che ci sarebbe stata molto utile per le ipotesi circa le motivazioni che spingono i professionisti ad avvicinarsi a questo strumento.

Con riferimento allo studio successivo, analizziamo prima le nuove percentuali. Partiamo dal fatto che al 13 Aprile 2015 le società sono passate da 145 a 194.

- Abruzzo: 6 società, pari al 3,1%;
- Basilicata: 1 società, pari allo 0,5%;
- Calabria: 6 società, pari al 3,1%;
- Campania: 7 società, pari al 3,6%;
- Emilia Romagna: 18 società, pari al 9,3%;
- Friuli Venezia Giulia: 3 società, pari al 1,5%;
- Lazio: 10 società, pari al 5,1%;
- Liguria: 14 società, pari al 7,2%;
- Lombardia: 36 società, pari al 18,5%;
- Marche: 3 società, pari al 1,5%;
- Molise: 1 società, pari al 0,5%;
- Piemonte: 12 società, pari al 6,2%;
- Puglia: 17 società, pari al 8,7%;
- Sardegna: 4 società, pari al 2%;
- Sicilia: 11 società, pari al 5,6%;
- Toscana: 14 società, pari al 7,2%;
- Trentino Alto Adige: 5 società, pari al 2,6%;
- Umbria: nessuna società;
- Valle d'Aosta: 1 società, pari allo 0,5%;

- Veneto: 23 società, pari al 11,8%.

Possiamo notare come l'unica regione senza alcuna società tra professionisti sia l'Umbria, mentre la Valle d'Aosta, la Sardegna, la Basilicata ed il Friuli Venezia Giulia hanno visto iscrivere ai propri Registri delle Imprese una o più società. Ci sono alcune Regioni che hanno visto ridurre il numero delle società tra professionisti, come Campania e Piemonte, mentre altre, come la predominante Lombardia, hanno visto stabile il numero dei professionisti che hanno scelto questa strada.

La successiva analisi riguarda il modello societario prescelto, visto che con la normativa attuale è possibile scegliere sia tra società di persone che società di capitali, oltre alla veste cooperativa. Prima di andare nel dettaglio, possiamo notare come la veste società di capitali è rappresentata esclusivamente da Società a Responsabilità Limitata, non essendo presenti né Società per Azioni né Società in Accomandita per Azioni. La veste personalistica invece è distribuita su Società Semplice, Società in Nome Collettivo e Società in Accomandita Semplice. Vi sono poi sei cooperative.

- S.r.l: 102 società, pari al 52,5%; di cui: 2 Semplificate, 5 Unipersonali.
- S.n.c: 35 società pari al 18%;
- S.s: 16 società, pari al 8%;
- S.a.s: 35 società, pari al 18%;
- Cooperative: 6, pari al 3%.

Da questi dati possiamo notare come la veste personale ricopra una fetta di società pari al 44%, complessivamente inferiore al 52% delle società di capitali rappresentate da s.r.l. Questa preponderanza non appare insensata, in quanto, in primo luogo, si ottiene il vantaggio della responsabilità patrimoniale limitata, in secondo luogo, la veste capitalistica permette una diversa trattazione del reddito che, confrontato con il reddito di lavoro autonomo per un lato, e con l'applicazione del regime di trasparenza per un altro, è assolutamente vantaggiosa per un professionista. Come descritto nel capitolo precedente, il reddito nella veste

capitalistica viene trattato come reddito d'impresa¹⁶² e non di lavoro autonomo, in più, a differenza che nelle società di persone, viene tassato solo in caso di distribuzione, e non per trasparenza ai soci indipendentemente da essa. Come detto, però, aspetto importante è quello del vantaggio della responsabilità patrimoniale, che nelle società di capitali è della società, non dei soci¹⁶³. Oltre questo, appare un vantaggio il fatto che la veste capitalistica scherma i soci limitatamente responsabili dalla possibilità di fallimento, a differenza dei soci illimitatamente responsabili¹⁶⁴. Diverso chiaramente il caso in cui il socio limitatamente responsabile venga dichiarato fallito per un'altra attività, esterna a quella sociale, ma non è questa la sede per prendere in considerazione questa ipotesi.

Le considerazioni successive verranno effettuate analizzando quali siano gli oggetti sociali delle 194 società tra professionisti; purtroppo non è stato possibile sapere quante e quali di queste siano società multidisciplinari, ad eccezione di un caso che è stato trattato personalmente.

Le categorie scelte sono tre: Campo medico, che comprende medici chirurghi, veterinari, dentisti e odontoiatri; Campo commerciale, che comprende commercialisti, esperti contabili, ragionieri; Campo Tecnico, che comprende ingegneri, architetti, geometri.

- Campo medico: 44 società, pari al 22,6%;
- Campo commerciale: 102 società, pari al 57,7%;
- Campo Tecnico: 38 società, pari al 19,5%.

Guardando questa proporzione, sembrerebbe che lo spirito con cui vengono scelte le società tra professionisti non sia uno spirito imprenditoriale, bensì uno spirito

¹⁶² Al momento attuale facciamo riferimento all'Atto di consulenza giuridica n. 954-55/2014, pubblicato il 16 ottobre 2014.

¹⁶³ Per la S.p.a, art. 2325 Cod. civ., mentre per le s.r.l. art 2462: "(...) per le obbligazioni sociali risponde soltanto la società con il suo patrimonio."

¹⁶⁴ A. BIANCHI, *Manuale delle società di capitali*, . "Innanzitutto, occorre fissare il principio generale per cui il fallimento della società di capitali, in quanto dotate di autonomia patrimoniale perfetta, non coinvolge nella procedura i soci e gli azionisti a responsabilità limitata, i quali rispondono limitatamente alla quota conferita o da conferire."

che punta ai vantaggi che la veste societaria concede rispetto alla libera professione.



165

¹⁶⁵ L'immagine rappresenta tutte le 194 società tra professionisti sul territorio italiano. Siamo capaci così di vedere la densità e la diversa collocazione geografica.

Nella nostra regione, la Toscana, le società sono distribuite in questo modo: le uniche province che presentano società tra professionisti iscritte la loro registro delle imprese sono Firenze, Pistoia, Prato, Arezzo e Massa Carrara. Quindi nessuna società tra professionisti è presente tra Lucca, Pisa, Livorno, Grosseto e Siena.

Analizzando le stesse variabili usate precedentemente possiamo notare:

Modello societario:

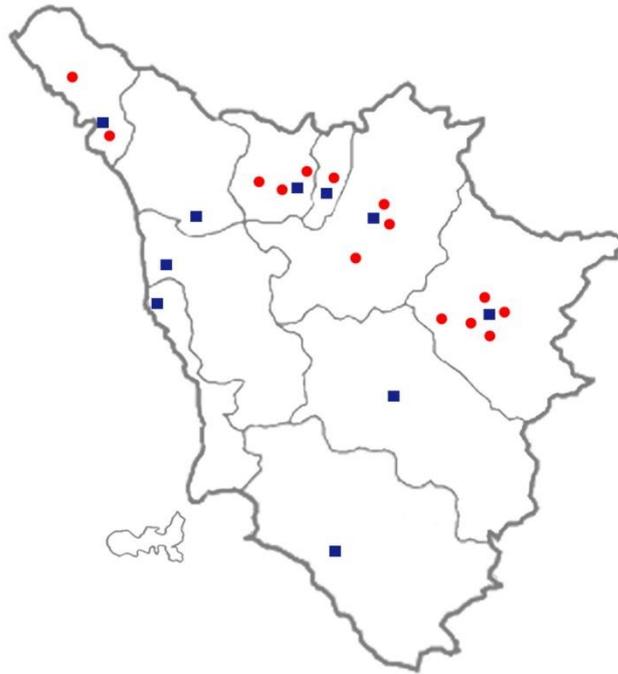
- S.r.l: 7 società, di cui 1 unipersonale, pari al 50%;
- S.n.c: 5 società, pari al 35,6%;
- S.s: 2 società, pari al 14,4%.

In Toscana, quindi, viene rispecchiata meno la preponderanza assoluta del modello capitalistico, questo poiché, quando sono state costituite le società intervistate, non era assolutamente chiaro il regime fiscale applicabile alle stesse.

Oggetto sociale:

- Campo medico: 2 società, pari al 14,4%;
- Campo commerciale: 6 società, pari al 42,8%;
- Campo tecnico: 6 società, pari al 42,8%.

Nella nostra regione è presente solo una società tra professionisti multidisciplinare, che ha come oggetto sociale prevalente quello relativo al campo tecnico, in quanto è iscritta all'Ordine degli ingegneri.



4.2 Perché i professionisti investono in una società tra professionisti?

Nell'andare a ricercare le motivazioni che spingono i professionisti ad associarsi, bisogna premettere che le stesse non sono molto diverse quando si tratta di studi

associati o società tra professionisti. Le motivazioni economiche che stanno alla base sono le stesse, quello che cambia sono le motivazioni successive che portano a scegliere uno strumento piuttosto che un altro, ed infatti la ricerca di questi motivi potrà aiutare a capire come mai uno studio associato ben avviato possa pensare di trasformarsi in società tra professionisti.

Per dare una risposta il più coerente e veritiera possibile è stato necessario interpellare i diretti interessati, chiedendo quindi quali siano le motivazioni alla loro scelta.

Partendo dal principio, senza scomodare nessuna nozione normativa, bisogna analizzare le motivazioni economico – imprenditoriali che stanno alla base delle scelte dei professionisti. I punti di vista che vanno analizzati sono due: il professionista e il cliente. Dal primo punto di vista, vanno analizzate le motivazioni economiche, mentre il secondo concerne quelle imprenditoriali.

Il professionista è, in questo periodo storico, quasi obbligato ad associarsi con altri colleghi, in quanto è impossibile poter anche solo pensare di iniziare una attività da zero solo con le proprie forze, ed in più, non è possibile essere preparati adeguatamente su tutti quelli che sono i rami della professione. Per questo i professionisti sono portati gioco forza alla specializzazione, la quale obbliga i professionisti ad associarsi tra loro, se vogliono offrire la più ampia gamma di servizi possibili. La prima motivazione quindi sono le risorse: la fortuna di entrare in uno studio già avviato per un professionista è incalcolabile, e proprio per questo, coloro che hanno intenzione di lavorare autonomamente devono ricercare le risorse necessarie. Le strade adesso sono due: associarsi con altri professionisti o cercare capitali, attraverso finanziamenti oppure soci di capitale per formare una società.

Qualora un professionista avesse uno studio autonomo, allora il problema da affrontare sono le spese: associarsi con un collega o con altre persone è la strategia migliore per dividere gli oneri di gestione.

Sempre dal punto di vista del professionista adesso le motivazioni si trovano facilmente. Una collaborazione continuativa può aiutare i singoli a specializzarsi

in qualcosa sapendo che ci sarà, nello studio o in società, una persona che saprà risolvere altri problemi; la collaborazione riuscirà ad aiutare ad accettare incarichi molto difficili che un singolo non avrebbe mai potuto accettare, sia per un fatto di capacità che per un fatto di risorse.

I problemi però non mancano, infatti vi sono certamente degli svantaggi ad associarsi, quando la veste generale diventa preponderante sull'aspetto personale. Infatti, le professioni, nel tessuto economico italiano, sono permeate dall' *intuitus personae*, e proprio per questo motivo, una eccessiva concentrazione potrebbe diventare deleteria. Problemi concreti potrebbero essere: diffusione in grossi centri, eccessiva competitività, burocratizzazione della professione, spersonalizzazione, dispersione del valore del singolo, disaccordi interni, individualismo. Tutti problemi che possiamo riscontrare nelle aziende, e il presupposto di base della professione intellettuale è di non essere una azienda¹⁶⁶.

Dal punto di vista del cliente, invece, si deve cercare di mirare alla multidisciplinarietà: riuscire ad offrire una gamma di servizi eterogenea, competente e facilmente fruibile, sarà una qualità che il futuro mercato richiederà come requisito di base. Per tale motivo, si trova in questa motivazione la ratio iniziale del modello societario tra professionisti: la possibilità di offrire al mercato un servizio *tout court*, a 360 gradi. Questo deriva dalla semplice osservazione del mondo che ci circonda. Una persona senza punti di riferimento andrà sempre a cercare lo specialista del suo bisogno, perché non essere specialisti in quasi tutti i bisogni. Essere in grado di organizzare una rete professionale è un passo, ma non sempre il cliente è disposto ad ascoltare indicazioni personali del professionista. Allora perché non poter dire al proprio cliente “ciò di cui hai bisogno è nella stanza accanto”?¹⁶⁷

Questo sembra essere il motivo imprenditoriale della scelta del modello società tra professionisti.

¹⁶⁶ G. CECCACCI – C. RIGATO, *Le nuove società tra professionisti*, cit., p. 15 ss.

¹⁶⁷ Associazione nazionale commercialisti, *Pacchetto professioni*, 2013.

Cosa ne pensano a riguardo però le associazioni di categoria? La categoria dei commercialisti si è espressa in modo molto forte in diverse situazioni, anche in sede di interrogazione parlamentare. Proprio in tale occasione¹⁶⁸, sono stati indicati i principi base imprescindibili per le società tra professionisti in ottica di liberalizzazione del mercato. I punti erano sostanzialmente tre, e nessuno di questi è stato rispettato dalla successiva Legislazione:

- Qualificazione del reddito come di lavoro autonomo;
- Esclusione delle società dalle procedure concorsuali;
- Esclusione di soci di capitale o loro limitazione al 20% del capitale sociale (non solo dei diritti di voto).

A questo punto, però, bisogna evidenziare come vi siano nella realtà societaria, due diverse motivazioni alla scelta della veste societaria tra professionisti.

Le motivazioni raccolte sono diametralmente opposte perché da una parte abbiamo lo spirito imprenditoriale, tipico (teoricamente) delle società multidisciplinari, dall'altro, lo spirito puramente alla ricerca del vantaggio fiscale. Le due fattispecie sono le più esemplificative delle due diverse visioni del fenomeno, perché da una parte abbiamo esattamente lo spirito con cui è partita questa riforma a livello comunitario, cioè quello di offrire il servizio più completo possibile. Dall'altra parte abbiamo tutta quella serie di professionisti – e qui si spiega perché la maggioranza delle società tra professionisti sono studi commerciali – che hanno studiato la norma, e pur nell'incertezza hanno visto un grosso vantaggio in termini di risparmio fiscale. La sfortuna di questi ultimi è evidente, perché si sono visti modificare una infinità di volte la già scarna disciplina, oltre ciò è da notare come l'incertezza della qualifica del reddito nel periodo 2013-2014 abbia portato i professionisti ad una doppia imposizione¹⁶⁹.

¹⁶⁸ Associazione nazionale commercialisti, *Riforma delle professioni*, p. 2.

¹⁶⁹ Supponiamo di avere uno studio associato che viene trasformato in società tra professionisti ad aprile, appena è stato possibile. Per semplicità facciamo iniziare l'attività della società dal 1 gennaio dell'anno successivo. Ciò che si viene a creare è paradossale: l'anno 2013 siamo sottoposti ad un reddito di lavoro autonomo (art. 53 TUIR) e quindi tassati per cassa, cioè paghiamo sulla differenza tra ricavi e costi. Il problema è che i ricavi dell'anno spesso vengono incassati l'anno successivo. Dal 1 gennaio siamo una s.r.l. stp, quindi sottostiamo al reddito d'impresa (art. 6 e 81 TUIR), che viene tassato per competenza

Per le società che invece si sono approcciate alla società tra professionisti con uno spirito imprenditoriale si nota un entusiasmo che l'altro spirito non ha certamente possibilità di esistere. La principale motivazione che spinge queste società a prendere forma è la possibilità di operare congiuntamente, ad esempio nel mercato dei bandi e delle gare. In più, inserire nello statuto di queste società patti parasociali che obbligano i soci ad indicare ai propri clienti i consociati, sembra un ottimo modo per ottenere una collaborazione non solo a livello formale.

4.3 Una possibile evoluzione

Come abbiamo detto, la scarsa convenienza ma soprattutto le molte incertezze normative impediscono lo sviluppo e la proliferazione del modello società tra professionisti. La domanda che ci si pone è: ci sono possibilità che questo strumento possa venire utilizzato di più nel futuro?

La risposta è dipende.

Innanzitutto bisogna tener conto che la legislazione così com'è allo stato attuale non permetterà secondo nessuno degli addetti ai lavori uno sviluppo di questo strumento¹⁷⁰.

Ciò premesso, in realtà, ci sono dei segnali molto forti che fanno propendere la risposta per il verso opposto: il 7 ottobre 2015 è stato approvato alla Camera dei Deputati il c.d. "DDL concorrenza", che contiene, al suo art. 41, la nuova disciplina dell'esercizio in forma societaria della professione forense, e cioè della società tra avvocati¹⁷¹. Come abbiamo precedentemente visto, la materia è disciplinata dal solo D. Lgs. 96/2001, emanato in attuazione della Direttiva 98/5/CE, che

cioè paghiamo indipendentemente dall'effettiva riscossione. Cosa avremo quindi? Dovremo pagare i redditi di lavoro autonomo sui compensi che incassiamo relativi all'anno precedente, senza poterli abbattere con nessun costo perché questi sono andati in capo alla s.r.l.; oltre ciò, veniamo tassati in virtù dell'assoggettamento al reddito d'impresa. Cfr. per il reddito di lavoro autonomo B. FRIZZERA, *Guida pratica fiscale, imposte dirette*, in *Sistema Frizzera*, Milano, 2011, p. 122; per il reddito d'impresa, opera cit., p. 136 ss.

¹⁷⁰ Al riguardo bisogna notare come molte associazioni di categoria sono assolutamente contrarie a questo strumento perché, secondo loro, porterà alla spersonalizzazione ed alla aziendalizzazione delle professioni intellettuali.

¹⁷¹ Decreto concorrenza, passato alla Camera il 07/10/2015 come DDL 3012, e passato al vaglio del Senato come DDL 2085.

conteneva la normativa volta a facilitare l'esercizio permanente della professione di avvocato in uno Stato membro diverso da quello in cui è stata acquisita la qualifica professionale. La delega al Governo, contenuta nella Legge 247/2012 è decaduta, e così all'interno del Decreto concorrenza è stata ripreso il contenuto della delega.

Un articolo del Il Sole 24 Ore¹⁷² descrive in maniera precisa le differenze con la normativa attualmente in vigore. La prima grande differenza tra la società tra avvocati ex D. Lgs. 96/2001 e quella prospettata nel DDL Concorrenza attiene alla forma societaria, perché con la nuova normativa si apriranno le porte di tutti i modelli societari di persone, capitale e anche le cooperative, esattamente come le attuali società tra professionisti¹⁷³.

Restando nella materia dell'amministrazione, una ulteriore differenza consta nel fatto che, a differenza delle società tra professionisti dove vi deve essere almeno un socio nel consiglio di amministrazione, con il DDL Concorrenza le società tra avvocati saranno obbligate ad avere la totalità degli amministratori soci¹⁷⁴.

Per quanto riguarda le forze interne alla società, il DDL Concorrenza prevede che i soci professionisti dovranno avere la maggioranza dei due terzi non solo delle deliberazioni, ma anche del capitale sociale. Questo permetterà loro un effettivo controllo sulla gestione della società.

Articolo 26. (Misure per la concorrenza nella professione forense)

1. Al fine di garantire una maggior concorrenzialità nell'ambito della professione forense, alla legge 31 dicembre 2012, n. 247, sono apportate le seguenti modifiche:

¹⁷² A. BUSANI, *Legali, società aperte al capitale*, in *Diritto dell'economia*, 04/11/2015.

¹⁷³ Si prospetta la possibilità per gli avvocati di potersi associare sotto la forma delle società per azioni, forma ambita dai grandi studi legali internazionali che operano in Italia che, con ciò, acquisiranno il beneficio della responsabilità limitata.

¹⁷⁴ Lo statuto potrà permettere soluzioni diverse.

a) all'articolo 4, al comma 3, il quarto periodo è soppresso¹⁷⁵;

b) all'articolo 4, il comma 4 è abrogato¹⁷⁶;

c) all'articolo 4, al comma 6, le parole «ai commi 4 e 5» sono sostituite dalle seguenti: «al comma 5»;

d) dopo l'articolo 4, è aggiunto il seguente:

«4-bis. (Esercizio della professione forense in forma societaria)

1. L'esercizio della professione forense in forma societaria è consentito a società di persone, società di capitali o società cooperative iscritte in una apposita sezione speciale dell'albo tenuto dall'ordine territoriale nella cui circoscrizione ha sede la stessa società.

2. Anche nel caso di esercizio della professione forense in forma societaria resta fermo il principio della personalità della prestazione professionale. L'incarico può essere svolto soltanto da soci professionisti in possesso dei requisiti necessari per lo svolgimento della specifica prestazione professionale richiesta dal cliente.

3. La responsabilità della società e quella dei soci non esclude la responsabilità del professionista che ha eseguito la specifica prestazione.

4. Le società di cui al comma 1 sono in ogni caso tenute al rispetto del codice deontologico forense e sono soggette alla competenza disciplinare dell'ordine di appartenenza».

g) l'articolo 5 è abrogato¹⁷⁷;

¹⁷⁵ «3. Possono essere soci delle associazioni tra avvocati solo coloro che sono iscritti al relativo albo. Le associazioni tra avvocati sono iscritte in un elenco tenuto presso il consiglio dell'ordine nel cui circondario hanno sede, ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera l). La sede dell'associazione è fissata nel circondario ove si trova il centro principale degli affari. Gli associati hanno domicilio professionale nella sede della associazione. L'attività professionale svolta dagli associati da luogo agli obblighi e ai diritti previsti dalle disposizioni in materia previdenziale.»

¹⁷⁶ «4. L'avvocato può essere associato ad una sola associazione.»

¹⁷⁷ «5. Le associazioni tra professionisti possono indicare l'esercizio di attività proprie della professione forense fra quelle previste nel proprio oggetto sociale, oltre che in qualsiasi comunicazione a terzi, solo se tra gli associati vi è almeno un avvocato iscritto all'albo.»

h) all'articolo 13, comma 5, le parole «a richiesta» sono soppresse

Con questa modifica, la riforma delle professionisti potrebbe ottenere una svolta epocale, permettendo la costituzione anche in Italia degli studi legali che si vedono nei paesi anglosassoni. Il timore è che sia iniziato un processo di “spersonalizzazione” della professione attraverso una siffatta liberalizzazione, che rimane in contrasto con la caratteristica tipica del tessuto economico italiano, fatto di piccole imprese che costantemente cercano il professionista per risolvere i loro problemi.

Probabilmente, l'accesso della disciplina forense a questa liberalizzazione, consentirà anche agli studi italiani importanti, di potersi affacciare al mercato estero, potendo contare, come già era possibile in altri paesi, di una struttura societaria in grado di supportare ed agevolare il loro lavoro.

Oltre ciò, non è impossibile che, una volta approvato definitivamente questo Decreto, vi sia una impennata di iscrizioni di Società tra professionisti, potendo queste avere al loro interno, come soci professionisti, anche avvocati.

Conclusioni

Lo studio di questa disciplina presenta sicuramente non poche problematiche, sia dal punto di vista della ricerca dei riferimenti normativi, sia dal punto di vista della certezza del diritto. Una normativa europea ha dato il via ad una riforma importante, che in Italia (e non è una novità) è stata recepita ed applicata in maniera frettolosa e confusionaria, lasciando solo interrogativi e non mettendo i professionisti in condizione di poter decidere se intraprendere o meno questa strada. Sembrava logico doversi aspettare una riforma delle professioni di più ampio respiro prima di consentire a questi di potersi associare, in modo da non lasciare in campo tutti quegli interrogativi che ora si susseguono senza sosta.

Arrivati a questo punto è difficile tirare le somme e poter dare un giudizio obiettivo, perché i pareri raccolti sono spesso discordanti e diametralmente opposti, ma soprattutto perché la stessa normativa lascia la possibilità di dare interpretazioni completamente diverse.

Un punto fermo è quindi la incompletezza della disciplina, e l'unica certezza è il fatto che non esiste una normativa precisa. I professionisti sono lasciati in balia di estemporanee valutazioni e relazioni, che possono in qualsiasi momento essere cambiate, rendendo vani i tentativi interpretativi fatti dai diretti interessati.

Un professionista è sicuramente in difficoltà nel saper dare una consulenza adeguata sull'argomento, proprio per il fatto che non esiste una normativa: la tendenza si vede nella presenza di sole 194 società tra professionisti, il sessanta per cento delle quali sono studi commerciali. La maggior parte dei commercialisti non consiglia mai una società tra professionisti, e fino ad adesso, non sembra difficile darli torto.

La speranza è che, grazie la spinta degli avvocati e di coloro che vogliono entrare nel mercato delle professioni, si riesca ad arrivare ad una disciplina precisa e lineare. Allo stesso momento il dubbio è che vi sia la possibilità di far diventare le professioni intellettuali un mercato aperto, rischiando di andare incontro alla violazione sistematica dei Codici Deontologici che ogni professionista ha giurato

di rispettare, in nome di un passaggio a una logica di puro profitto, che è tutto fuori che professionale.

“Chi vuol esser lieto, sia: di doman non v'è certezza”

Bibliografia

Dottrina

- A. BERTOLOTTI, *Disposizioni generali sulle società*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da M. Rescigno, XVI, Impresa e lavoro, t. 1, Torino, 2008, 153.
- BOGGIALI - RUOTOLO, *Società tra professionisti – questioni applicative ad un anno dall'entrata in vigore*, in *Studio d'impresa n. 224-2014/I*, 2014
- BONFANTE - COTTINO, *L'imprenditore*, in *Trattato Cottino*, I, Padova, 2001, p. 609.
- P. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione della società di persone*, cit. 144, nota 29.
- A. BUSANI, *Nella stp la regola dei "due terzi" vince nelle decisioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 4/11/2015.
- O. CAGNASSO, *L'oggetto sociale della società tra professionisti e della società tra avvocati*, in *Giur. Comm.*, fasc. 2, 2014, p. 297.
- G. CAMPOBASSO, *Le società*, in *Diritto Commerciale*, Milano, p. 14.
- I. CAPELLI, *Scelte strategiche e di governance nella società tra professionisti*, in *Rivista – Orizzonti del Diritto Commerciale*, 2014.
- G. CECCACCI - C. RIGATO, *Le nuove società tra professionisti*, Milano, 2012, p. 261.
- G. CECCACCI - C. RIGATTO, *Studi associati e società tra professionisti*, Milano, p. 33.
- M. CIAN, *Gli assetti proprietari delle società tra professionisti*, in *NLCC*, 2013, 343.

- M. CIAN, *Le “nuove” società tra professionisti*, in *Il commercialista veneto* n. 212 – Marzo/Aprile 2013, 2013, p. 2
- M. CIAN, *Strumenti finanziari dematerializzati, diritto cartolare e diritto societario*, in *Banca, borsa e titoli di credito*, 2005, I, 25 ss
- CONCAS, *Le obbligazioni soggettivamente e oggettivamente complesse, alternative e facoltative*, in *Diritto civile e commerciale*, 2013, p.2.
- A. COTTO, *Società tra professionisti al nodo decorrenza*, Eutekne, luglio 2014.
- A. COTTO, *Norma sulle società tra professionisti stralciata dal decreto semplificazioni*, Eutekne, settembre 2014.
- DE STEFANIS, *Società e associazioni tra professionisti”*.
- C. DELLA MONICA, *Stp, gli utili fanno reddito – anche sui dividendi si calcolano i contributi*, in *ItaliaOggi*, 21/11/2014, p. 31.
- DI NARDO – SCARDOCCI, *Statistiche su iscritti, praticanti, esperti contabili, elenco speciale e società tra professionisti all’1/1/2015*, Roma, 2015.
- A. DI CARO, *Il modello della STP*, in *Le Società*, 2001, 1163
- G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Padova, 2013, p. 215 ss.
- A. FALZEA - P. GROSSI - E. CHELI - F. GALLO, voce *Professioni legali*, in *Enciclopedia del Diritto*, Tomo I, 2007, p. 1011.
- A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell’Iva*, Milano, 1982, p. 114
- G. FERRANTI, *La qualificazione del reddito delle società tra professionisti dipende dalla veste giuridica adottata*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 17, p. 1266.
- G. FERRANTI, *STP, inversione di marcia sul trattamento fiscale*, in *IPSOA*, 29/8/2014.

V. FICARI-F.PAPARELLA, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, p. 836;
M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, p. 108.

FORNERO – MEDI - VALENTE, *Professioni individuali, associazioni e società*, Milano, p. 112.

M. FRANZONI, *Dalla colpa grave alla responsabilità contrattuale*, Torino, 2011, p. 3.

M. C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 260

B. FRIZZERA, *Guida pratica fiscale, imposte dirette*, in *Sistema Frizzera*, Milano, 2011

A. FUSARO, *Tendenze del diritto privato in prospettiva comparatistica*, Milano, p. 525

GALGANO, *Le società in genere. Le società di persone*, in *Tratt. Dir. Civ. e comm.*, II ed., Milano, 1982, p. 27 ss.

GUIDA, *L'atto costitutivo delle società tra professionisti: presupposti contenuto e pubblicità*, in *Notariato*, 2012, 603 ss.

G. MARASA', *I confini della società tra professionisti*, in *Le società*, 2012, 398 ss.

G.A. MICHELI, *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, in *Riv. Dir. Fin. sc. Fin.*, 1974, p. 407.

P. MONTALENTI, *Società tra professionisti, società tra avvocati, associazioni professionali: la montagna e il topolino*, in *Giur. Comm.*, fasc. 2, 2014, p. 268

NARDONE – RUOTOLO - SILVA, *Prime note sulle società tra professionisti*, in *Studi e materiali del Consiglio Nazionale del Notariato*, Milano, 2012, p. 1133.

M. PECCAIA, *Novità in materia societaria e d'impresa*.

- F. PEDROTTI, *In tema di società tra professionisti di cui all'art 10 L. 183/2011*, cit., 2013, p. 61.
- S. PELLEGRINO, *Il reddito delle società tra professionisti? È reddito d'impresa*, Eutekne, ottobre 2014.
- A. PEROTTO, *Società tra professionisti: profili assicurativi*, in *Società tra professionisti*, IPSOA, 2012.
- P. PIANTAVIGNA, *La qualificazione del reddito nelle società tra professionisti*, in *Rivista di Dir. Fin. E scienze delle finanze*, fasc. 1, 2015, p. 88
- C. PILOTTO, *La responsabilità contrattuale del professionista intellettuale*, in *Il commercialista Veneto*, Vicenza, n. 155 settembre-ottobre 2003.
- P.SAGGESE, *Il reddito delle società tra professionisti e lavoro autonomo*, Eutekne, 2013.
- G.SILECI, *Stp, per legali e professionisti "l'ipoteca" sulla responsabilità*, in *Guida al diritto*, Il Sole 24 ore, 16 luglio 2013.
- A.STABILINI, *Società tra professionisti*, in *Le Società*, Milano, 2012, p. 45
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario- parte speciale*, Torino, 2012, p. 64
- A. TOFFOLETTO, *Società tra professionisti. Commento*, in *Le Società*, 2012, p. 31 ss.
- G. VERNA, *In tema di società tra dottori commercialisti*, in *Riv. Dott. Comm.*, 1969, p. 904
- G. VERNA, *La disciplina sulle società professionali: novità, conferme, osservazioni critiche*, in *Giur. Comm.*, fasc. 4, 2014, p. 724.
- ZACCHEO, *Società tra professionisti e professioni protette*, in *Società tra professionisti*, in *Società*, 2012, p. 18.

Giurisprudenza

Cass. , sez. II, 15 novembre 1982, n. 6101

Comm. Trib. Prov. Roma, sent. N. 328/2002.

Comm. Trib. Prov. Siracusa, sentenza 25 settembre 2003, n. 130.

Cass. 27 febbraio 2004, n. 3973, in *Giur. It.*, 2004, 1197.

Cass., 16 Novembre 2006, n. 24410.

Cass., 22 Marzo 2007, n. 6994

Cass., 13 Aprile 2007, n. 8853, in *Giust. Civ.*, 2007, I, c. 1588.

Cass. S.U., 557/2008

Cass., 24 ottobre 2008, n. 25735 in *Giur. It.*, 2009, 1934.

App. Milano, 12 Ottobre 2009, in *Giur. It.*, 2010, p. 609

Cass. Civ., sez. II, sentenza 09 febbraio 2010, n. 2860

Ringraziamenti

Prima di tutto avrei piacere di ringraziare la Professoressa Calvosa per avermi consentito di trattare un argomento a cui tenevo particolarmente e per avermi consigliato un aspetto dello stesso che mi ha aperto a nuove prospettive.

Ringrazio il Dottor Della Tommasina che con la sua diponibilità e capacità è riuscito a farmi superare anche questa prova. Non dimenticherò mai l'aiuto che ho ricevuto per l'esame di Diritto Commerciale anni fa, che senza esagerare è stato il punto di svolta per tanti aspetti della mia vita.

A Nonno Piero, che è sempre con me

Alla mia Famiglia che non mi lascia mai da solo:

Babbo e Mamma per volere solo il mio bene, per avermi sostenuto nei momenti non facili di questo percorso anche lasciandomi trovare da solo la strada. Spesso non è stato semplice sopportarmi, lo so benissimo, ma credetemi che non ho mai perso di vista l'obiettivo. Adesso per me si apriranno le porte del futuro e né io né voi sappiamo cosa realmente ci riserverà, ma sono sicuro che qualsiasi cosa succederà, vi avrò sempre con me.

Nonna Anna, che mi insegna ogni giorno ad essere un adulto migliore. Mi hai cresciuto insieme a *Nonno Piero* e mi sembra che abbiate fatto un discreto lavoro! Non potrò mai ringraziarvi abbastanza per quello che mi avete dato, e spero che questo pensiero possa in minima parte ripagarvi.

Franci, visto che non esistono sorelle migliori di te ho accettato la situazione. Nonostante ci siamo scannati per diversi anni, sapere che hai sempre bisogno di me mi rende orgoglioso, e spero che al termine del Tuo percorso potrai superarmi nuovamente, perché non c'è sconfitta migliore per un fratellone che essere superato dalla sorella. Ti voglio bene Pata.

A *Tutti* coloro che ci sono, zii, zie, cugini e cugine, sperando che sia un piccolo orgoglio anche per voi questo traguardo.

A Tutti coloro che non ci sono più, ma che sono sempre nel mio cuore: *Nonna Rina, Nonna Lidia, Zio Benito.*

Ad *Alice*, perché credi in me e in quello che sono, ma soprattutto vuoi credere in quello che sarò. Mi hai aiutato a superare le ultime fatiche, obbligandomi a studiare anche quando avrei preferito semplicemente starmene a letto a dormire (come sempre). Da studiare da solo a studiare davanti ai tuoi occhioni meravigliosi ha fatto tutta la differenza del mondo, *Grazie con tutto il cuore che ho per te*

A Tutti i miei *Amici "Intoccabili"* per farmi sentire in colpa sia quando studio che quando esco, per poi esserci sempre quando veramente conta: *Matte, Ave, Picchio, Peta, Leo, Mike, Cappu, Fiora, Lore Gesi, Alino, Solfa, Malfo.* Siete, banalmente, la famiglia che mi sono scelto; che si passi una serata incredibile nelle più fantasmagoriche discoteche sparse per le Isole greche o spagnole, o che ci si rinchioda a giocare a carte finendo qualche litro di mirto, tornare a casa sarà sempre la parte più triste della serata. *Grazie bastardi*

A Tutti i miei amici dell'*Isola d'Elba*: *Carlo, Stefano, Thomas, Teo, Toro, Lollo, Andrea Ferro, Federico Rizzo, Gigio, Marta, Cecilia, Mimi, Nene, Elisa, Giulia Casagrande, Ilaria, Giulia Rizzo, Giulia Cosimi.* Sarà scontato, ma passare l'estate all'Elba senza di voi è quantomeno inutile, ed anche se non riusciamo più ad essere sempre tutti, è bello sapere che ci siamo, anche solo con il pensiero.

A Tutti i miei amici dell'Università, per avermi sostenuto in questo lungo percorso. In particolare grazie agli *Amici* che mi hanno aiutato a "pescare" questa Laurea al circolo di Antignano: *Beatrice, Chiara, Francesca, Filippo e Tommaso*; senza di Voi, e non esagero affatto, non sarei qui oggi. Mi avete foraggiato con materiale, sostenuto e spronato, "brontolato" quando ero in condizioni imbarazzanti, ma ci siete sempre stati. È bellissimo aver condiviso con Voi tutto questo, e spero che potremo in futuro condividere molto altro.

Ringrazio per il contributo a questo lavoro tutti quei professionisti che hanno speso parte del loro tempo ad ascoltare le mie domande e le mie perplessità, rispondendo sempre attentamente e non lesinando consigli e spunti di riflessione.

Andrea Fabiani

Pisa, 9 Dicembre 2015

