



DOTT. RAG. GIUSEPPE ANTONIO DI FRANCESCO
COMMERCIALISTA - REVISORE CONTABILE

Circolare informativa per la clientela
n. 14/2013 del 2 maggio 2013

SOCIETÀ tra PROFESSIONISTI **REGOLAMENTO di ATTUAZIONE**

In questa Circolare

- 1. Quadro normativo**
- 2. Forme societarie**
- 3. Regole di funzionamento**
- 4. Soci**
- 5. Scelta della forma societaria**

A seguito dell'art. 10, co. 3-11, L. 12.11.2011, n. 183 (Legge di stabilità 2012) i professionisti, da sempre portati all'individualismo operativo, potrebbero cercare forme di associazione. I motivi sono da ricercare nella vastità e nella rapida evoluzione delle **competenze** richieste al singolo professionista, ma anche nell'incremento degli **investimenti** necessari per intraprendere la professione. Comunque il rischio di «spersonalizzazione» della prestazione – la perdita di quell'*intuitus personae* che da sempre connota il rapporto tra cliente e professionista – dovrebbe essere evitato dato che la norma ha inserito l'obbligo di individuare il professionista che esegue la prestazione d'opera.

1. QUADRO NORMATIVO

La nuova normativa ha, in sostanza, **abolito il divieto**, contenuto nella L. 23.11.1939, n. 1815 – rubricata «*Disciplina giuridica degli studi di assistenza e di consulenza*» – che consentiva l'aggregazione tra professionisti solo con la formula dello «studio associato». Sul punto il co. 11 del citato art. 10 dispone che «*La legge 23 novembre 1939, n. 1815, e successive modificazioni, è abrogata*».

Detta legge fu introdotta dal regime fascista per impedire alle persone di origine ebraica di esercitare la professione dietro lo schermo societario, ma rimase in vigore per decenni nell'attesa che si cercasse di individuare la linea di demarcazione tra attività commerciale/imprenditoriale e attività libero-professionale.

Da tempo il Legislatore ha cercato, a piccoli passi, di introdurre la forma societaria nell'esercizio di specifiche attività professionali (art. 2, D.L. 223/2006, conv. con modif. dalla L. 248/2006; art. 16, D.Lgs. 96/2001; art. 17, L. 11.2.1994, n. 109; art. 90, co. 2, D.Lgs. 163/2006 e art. 254, D.P.R. 207/2010).

Poi, la L. 183/2011 ha dato un forte impulso al superamento delle restrizioni nate un secolo fa in un contesto storico particolare.

Essa, successivamente modificata dal D.L. 1/2012, conv. con modif. dalla L. 27/2012, ha disegnato la **liberalizzazione delle professioni**, con tali intendendo solo quelle attività regolamentate all'accesso dall'esame di Stato e da un Ordine (art. 2229 c.c. e art. 33, co. 5, Cost.). In tal modo viene generalizzata la possibilità di istituire **società tra professionisti (S.t.p.)** per esercitare le **attività professionali regolamentate** nel sistema ordinistico.

Recentemente è stato emanato – da parte del Ministero della Giustizia di concerto con quello dello Sviluppo economico – il relativo **regolamento esecutivo** per gli aspetti attuativi ed operativi della disciplina (D.M. 8.2.2013, n. 34): questo era da emanarsi entro sei mesi dalla data di pubblicazione della Legge di stabilità 2012 (quindi entro il 14.5.2012).

La liberalizzazione è stata voluta anche dalla Ue, come si evince dalla Relazione illustrativa al D.M. di attuazione: «*le professioni (...) vengono inquadrare fra quelle attività economiche e produttrici di ricchezza rispetto alle quali si pongono le esigenze di unificazione dei mercati e di abbattimento delle barriere protettive frapposte dalle legislazioni nazionali*».

Ancorché la Legge di stabilità 2012, e quindi anche le norme sulle S.t.p., sia **entrata in vigore l'1.1.2012**, gli Ordini hanno da subito ritenuto impossibile iscrivere una S.t.p. ad alcun Albo, in quanto la mancanza del regolamento attuativo interministeriale e delle regole disciplinari rendevano impossibile l'esercizio della relativa funzione di vigilanza da parte degli Ordini (Circolare Cup – Comitato Unitario Permanente degli Ordini e Collegi Professionali – del 2.1.2012 e Informativa Cndcec 9.1.2012, n. 3).

Quindi, le S.t.p., fino all'emanazione dei previsti regolamenti, anche se legittimamente costituite ed iscritte nel Registro delle imprese, non potevano svolgere in concreto la loro attività.

La situazione si risolve, almeno con riferimento agli aspetti civilistici, con il D.M. 34/2013 entrato **in vigore il 21.4.2013** che ha dato vita ad un regolamento improntato alla massima trasparenza e ad un regime disciplinare che deriva dalle disposizioni ordinistiche.

2. FORME SOCIETARIE

La scelta fra le **diverse forme societarie** disponibili ha senz'altro dei **risvolti di natura civilistica**, mentre è meno probabile che li abbia anche di natura fiscale.

Fatti salvi i modelli societari e associativi già vigenti, la costituzione può avvenire sotto **forma di**:

- società **di persone** (società semplice, società in nome collettivo, società in accomandita semplice);
- società **di capitali** (società a responsabilità limitata, società per azioni, società in accomandita per azioni). Si ricorda la possibilità di costituire una **società a responsabilità limitata semplificata (S.r.l.s.)** tra professionisti, avvalendosi delle nuove disposizioni contenute nell'art. 3, D.L. 24.1.2012, n. 1 (art. 2463-bis c.c.) o una **società a responsabilità limitata a capitale ridotto (S.r.l.c.r.)**, introdotta dall'art. 44, D.L. 22.6.2012, n. 83. Queste due ultime forme societarie consentono di utilizzare lo schema della **società di capitali** (società a responsabilità limitata) con un **capitale sociale ridotto** (pari a 1 euro e

inferiore a 10.000 euro), aspetto che potrebbe favorirne l'utilizzo tra i giovani professionisti. Per le sole S.r.l.s. i soci devono essere persone fisiche che non abbiano compiuto 35 anni di età alla data della costituzione;

- **cooperative**, composte da almeno 3 soci.

Dette società dovranno:

- a) riportare nella **denominazione sociale** la dicitura «*società tra professionisti*». Ad esempio, avremo la «Alfa S.p.a. tra professionisti» e la «Beta soc. coop. tra professionisti», ma anche la «Gamma di Andrea Bianchi & C. S.n.c. tra professionisti»;
- b) rispettare il **regime disciplinare** dell'Ordine di appartenenza.

La S.t.p. è iscritta:

- nella **sezione speciale** del **Registro delle imprese** riservata alla società tra professionisti, introdotta nel 2001 per accogliere le società tra avvocati. L'iscrizione assolve una funzione di **certificazione anagrafica** e di **pubblicità** ai fini della verifica dell'incompatibilità della società stessa. Restano inalterati gli effetti dell'iscrizione al Registro delle imprese stabiliti per i vari modelli societari previsti dal Codice civile;
- e in una **sezione speciale** degli **Albi** o dei **Registri** tenuti presso l'**Ordine** o il **Collegio** professionale di appartenenza dei soci professionisti, territorialmente competente in base all'ubicazione della sede legale della S.t.p. Se di tipo **multidisciplinare** è iscritta presso l'Ordine o Collegio di riferimento dell'attività professionale individuata come prevalente nello statuto o atto costitutivo, salvo i casi in cui i professionisti «*non connotino un'attività dell'ente in misura prevalente*», nel qual caso «*resta aperta l'opzione di una plurima iscrizione con conseguenti regimi concorrenti*». All'Ordine o al Collegio vanno comunicate le delibere di modifica dello statuto/atto costitutivo che comportano variazione della compagine sociale.

3. REGOLE di FUNZIONAMENTO

L'**atto costitutivo** delle società tra professionisti deve prevedere:

- a) quanto all'**oggetto**, l'**esercizio in via esclusiva** dell'attività professionale da parte dei soci. La Circolare CUP 2.1.2012, dopo aver precisato che la S.t.p. non può essere costituita per lo svolgimento anche di attività non professionale, ha affermato che «*considerato (...) che l'attività professionale è la sola attività che può essere svolta, a nulla rileva distinguere tra attività professionali riservate o non riservate, essendo per definizione «professionali» tutte le attività svolte con il proprio titolo dal professionista ricomprese tra quelle il cui svolgimento è consentito dall'ordinamento professionale. Tale considerazione si basa sulla normativa comunitaria in virtù della quale un'attività è regolamentata, riservata o meno, quando essa è svolta con un titolo professionale (Direttiva 2006/123/CE e D.Lgs. 59/2010, dal cui ambito di applicazione è peraltro espressamente esclusa la funzione notarile*». Infatti, lo svolgimento di **pubbliche funzioni**, come quella notarile, **non** può essere **oggetto** dell'**attività** in forma societaria.

Si prevede espressamente anche la costituzione di **società interprofessionali** (cd. S.t.p. **multidisciplinari**), costituite cioè per l'esercizio di una pluralità di attività professionali (es. S.t.p. formata da commercialisti e consulenti del lavoro). Oltre all'impossibilità già accennata a che i notai si aggregino con altri professionisti, va ricordato l'art. 5, co. 2, L. 24.12.2012, n. 247 che reca una delega al Governo per emanare un decreto che sia l'espressione del principio secondo il quale sia possibile l'esercizio della professione forense in una forma societaria (di persone o di capitali), ma con la precisazione che soci potranno essere solo gli avvocati iscritti all'Albo (maggiore libertà è presente per le associazioni cui partecipi un avvocato ai sensi dell'art. 4, co. 2, L. 247/2012). Altro divieto riguarda l'aggregazione con i farmacisti i quali possono associarsi tra loro iscritti all'Albo in possesso del requisito dell'idoneità (art. 7, co. 2, L. 8.11.1991, n. 362). Non vi sono, invece, limiti con riferimento alle professioni non organizzate in Ordini, Albi e Collegi, per le quali la L. 14.1.2013, n. 4 consente l'esercizio in forma societaria senza limitazioni. Sulla questione dei limiti sopra esposti dovranno essere probabilmente riviste le compatibilità disciplinate negli ordinamenti professionali;

- b) **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;
- c) che la **designazione del socio** (o dei soci) professionista sia compiuta dall'utente dopo che la S.t.p. abbia informato mediante atto scritto – «*al momento del primo contatto*» – il cliente stesso dei soci componenti la società (sia **professionisti**, dei quali vanno riportati i rispettivi titoli e qualifiche professionali, che **soci d'investimento**). La S.t.p. deve predisporre, sempre mediante atto scritto, un documento riportante il nominativo del socio professionista scelto dal cliente.

In **manca di tale designazione**, il nominativo deve essere **previamente comunicato** per iscritto all'utente, il quale resta libero di valutare la scelta fatta.

Occorre, altresì, comunicare i nominativi degli **eventuali collaboratori ausiliari e sostituti** (questi ultimi solo in relazione a particolari attività, caratterizzate da sopravvenute esigenze non prevedibili) di cui si avvale il socio professionista (entro 3 giorni dal ricevimento della comunicazione del nominativo, il cliente può comunicare alla S.t.p., per iscritto, il proprio dissenso).

La S.t.p. deve **anche** segnalare l'esistenza di **eventuali situazioni di conflitto di interesse** tra cliente e società, determinate anche dalla «*presenza di soci con finalità d'investimento*».

Il quadro descritto è in linea con l'art. 2232 c.c. laddove si prevede che il prestatore d'opera intellettuale debba eseguire personalmente l'incarico assunto.

Per le attività riservate, il professionista incaricato è **personalmente responsabile** – per dolo (errore voluto) o colpa (imprudenza, negligenza, imperizia), salvo il caso di prestazioni che implicano la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà ai sensi dell'art. 2236 c.c. – verso il cliente secondo le norme deontologiche e gli artt. 2229 e segg. c.c.

OBBLIGHI di COMUNICAZIONE alla CLIENTELA	
Al primo contatto con il cliente, la S.t.p. deve fornire le seguenti informazioni (la prova dell'adempimento degli obblighi informativi deve risultare da atto scritto):	
1) elenco scritto dei singoli professionisti soci componenti la società (sia professionisti, dei quali vanno riportati i rispettivi titoli e qualifiche professionali, che soci d'investimento)	Art. 4, D.M. 37/2013
2) diritto del cliente di chiedere che l'esecuzione dell'incarico conferito alla S.t.p. sia affidata a uno o più professionisti da lui scelti. Il nominativo o i nominativi devono risultare da atto scritto (tale previsione non è stata accolta, nonostante fosse previsto dall'art. 10, co. 4, lett. c), L. 183/2011 e suggerita dal Consiglio di Stato, nel caso in cui il cliente abbia rimesso consapevolmente alla società la scelta al suo interno del singolo professionista che eseguirà l'incarico)	Art. 4, D.M. 37/2013
3) nell'esecuzione dell'incarico ricevuto, il socio professionista può avvalersi, sotto la propria direzione e responsabilità, della collaborazione di ausiliari e, solo in relazione a particolari attività caratterizzate da sopravvenute esigenze non prevedibili, di sostituti. Anche il nominativo degli ausiliari e dei sostituti va comunicato al cliente per iscritto (entro 3 giorni il cliente ha la facoltà di comunicare per iscritto il proprio dissenso)	Art. 5, D.M. 37/2013
4) possibilità che l'incarico professionale conferito alla S.t.p. sia eseguito da ciascun socio in possesso dei requisiti per l'esercizio dell'attività professionale	Art. 4, D.M. 37/2013
5) esistenza di situazioni di conflitto d'interesse tra cliente e società, che siano anche determinate dall'eventuale presenza di soci con finalità d'investimento	Art. 4, D.M. 37/2013

Inoltre, la L. 27/2012 ha previsto che il socio professionista possa opporre agli altri soci il **segreto** concernente le attività professionali a lui affidate. Quindi, anche nelle S.t.p. tra il socio professionista e il cliente si instaura un **rapporto prettamente fiduciario** basato sulla riservatezza e sul segreto professionale;

- d) le **modalità di esclusione** dalla società del socio che sia stato cancellato dal rispettivo Albo con provvedimento definitivo, confermando ancora una volta che la S.t.p. è destinata esclusivamente all'esercizio dell'attività professionale;
- e) l'**indicazione della polizza di assicurazione** (estremi e relativo massimale) per la **copertura dei rischi** derivanti dalla responsabilità civile per i danni causati ai clienti dai singoli soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale, così come previsto obbligatoriamente per tutti i professionisti dall'art. 3, co. 5, lett. e), D.L. 138/2011, conv. con modif. dalla L. 148/2011.

Nulla viene detto in merito alla **composizione** dell'**organo amministrativo** delle S.t.p.: ne deriva che nell'organo decisorio potranno essere eletti sia soggetti iscritti agli Albi professionali sia soci di capitale. Inoltre, se il tipo sociale lo permette (es. nelle S.a.s. gli amministratori sono anche i soci accomandatari – art. 2318, co. 2, c.c.), l'organo amministrativo può essere composto, in tutto o in parte, anche da non soci.

4. SOCI

Possono essere soci:

- i **professionisti** iscritti ad Ordini, Albi e Collegi, anche in differenti sezioni;
- i **professionisti** cittadini degli **Stati Ue**, purché in possesso del titolo di studio abilitante. Su quest'ultimo aspetto occorre osservare come sarebbe stato meglio che la norma avesse fatto riferimento, invece che al titolo di studio, alla qualifica professionale riconosciuta per l'esercizio della professione regolamentata nel rispetto delle previsioni della Dir. 2005/36/Ce e del D.Lgs. 206/2007.

All'interno della compagine sociale, sono ammessi **anche** i **soggetti (persone fisiche o giuridiche;** queste ultime salvo che la S.t.p. non sia costituita in forma di S.r.l. semplificata o a capitale ridotto) **non professionisti**, ma soltanto per prestazioni tecniche (socio d'opera) o per finalità di investimento (socio di capitale). Anche i soci non professionisti: devono possedere i requisiti di **onorabilità** (es. mancata applicazione, anche in primo grado, di misure di prevenzione personali o reali) previsti per l'iscrizione all'Albo professionale di appartenenza della S.t.p.; **non** devono aver riportato **condanne definitive** per una pena pari o superiore a 2 anni di reclusione per la commissione di un reato non colposo e salvo che non sia intervenuta riabilitazione; **non** devono essere stati **cancellati** da un Albo per questioni disciplinari. Le suddette incompatibilità si applicano **anche** ai legali rappresentanti e amministratori delle società socie d'investimento di una S.t.p.

Viene precisato che rimane fermo il **divieto** per i **non professionisti** di svolgere l'**attività professionale**, anche se questi acquisiscono la qualità di soci nell'esercizio associato della professione.

La L. 27/2012 ha inserito l'art. 9-bis, D.L. 1/2012, stabilendo che il numero dei soci professionisti e la partecipazione degli stessi al capitale sociale devono determinare una maggioranza di almeno i due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci.

In altri termini, i **soci professionisti** devono possedere sia la **maggioranza numerica** sia quella concernente la **partecipazione al capitale sociale**. In tal modo, nei casi in cui il voto sia effettuato «per teste» (come nelle cooperative), i soci professionisti possono esprimere la maggioranza dei due terzi. Invero, la legge sembra richiedere espressamente la maggioranza dei due terzi per teste, in quanto prevede che la maggioranza dei due terzi sia determinata dal «*numero dei soci professionisti*». Forse la disposizione va letta nel senso che i soci professionisti che decidono pesano almeno i due terzi. Così, in una compagine sociale composta da 1 socio professionista e 9 soci non professionisti, sottoscrittori del capitale in parti uguali, il dettato normativo sarebbe rispettato allorché il socio professionista conti, nelle decisioni dei soci, per almeno due terzi. Lo stesso dicasi per il **capitale**: l'adozione delle decisioni è consentita se la maggioranza occorrente sia formata per almeno due terzi da soci professionisti. Nel nostro esempio, lo statuto dovrà prevedere che le decisioni siano prese solo in presenza del capitale apportato dal socio professionista (il quale, quindi, conta il 100%. La sua assenza determina soci con capitale pari a zero), anche se la quota sottoscritta valesse solo il 10% del capitale stesso.

Se **viene meno** tale condizione – e la **prevista maggioranza** dei soci professionisti **non** viene **ristabilita** nel termine perentorio di **6 mesi** – la società viene sciolta e il Consiglio dell'Ordine o del Collegio professionale presso il quale è iscritta la società procede alla cancellazione della stessa S.t.p. dall'Albo.

La *ratio* di questa modifica va ricercata nella volontà di evitare che la presenza di soci non professionisti possa minare l'affidabilità generale riposta nel professionista, con il rischio di ledere la sua indipendenza e autonomia.

DOPPIA MAGGIORANZA nelle ASSEMBLEE delle S.T.P.	
Per teste	Pari o superiore ai due terzi
Per quote	

ESEMPIO – MAGGIORANZA nell'ASSEMBLEA delle S.T.P.
Una S.t.p. costituita in forma di S.r.l. è composta da 3 soci, di cui solo 2 sono professionisti. Il capitale, pari a 90, è suddiviso in parti uguali fra i soci. Lo statuto deve prevedere che le decisioni dei soci vengano prese con il voto favorevole di entrambi i soci professionisti (in questo modo verrebbero rispettati i due requisiti). Non pare legittimo, invece, uno statuto che consentisse l'adozione delle decisioni con 2 qualsiasi dei soci o con il voto favorevole della maggioranza assoluta (50% più 1) del capitale sociale presente in Assemblea, in quanto in entrambi i casi potrebbe mancare il voto favorevole dei professionisti in misura di almeno due terzi.

Si noti che la medesima disposizione **non** è prevista per l'**organo amministrativo**, che quindi, come già evidenziato, potrà essere **composto in maggioranza** (o anche **esclusivamente**) da **soci non professionisti** o addirittura da terzi.

La medesima L. 27/2012 ha, altresì, previsto che le **società cooperative** di professionisti siano costituite da un **numero di soci non inferiore a 3** (anche alla luce dell'art. 2522 c.c. dove è prevista la possibilità di costituire una società cooperativa con almeno 3 soci con l'applicazione delle norme in materia di S.r.l.), fermo restando che il numero dei soci e la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la maggioranza dei due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci.

Per tutta la durata dell'iscrizione della S.t.p. all'Ordine di appartenenza, i soci potranno **partecipare soltanto a una società**: «la partecipazione ad una società è incompatibile con la partecipazione ad altra società tra professionisti» (art. 10, co. 6, L. 183/2011), fatto **salvo** il caso di **recesso** o **esclusione** del socio o di **trasferimento** dell'intera partecipazione alla S.t.p. Essendo questa l'unica previsione di incompatibilità, ne deriva che non è incompatibile continuare a svolgere, da parte di un socio, l'attività professionale in forma individuale o associata (Circolare Cup 2.1.2012).

Il limite di partecipazione vale senz'altro per i soci professionisti, mentre per i soci investitori esiste qualche spiraglio, perché la Relazione di accompagnamento al decreto attuativo lascia «all'interprete» la decisione sull'applicabilità del vincolo anche ai soci di capitale.

Inoltre, saranno tenuti all'osservanza del proprio **codice deontologico**, mentre la società è soggetta al **regime disciplinare** dell'Ordine (o degli Ordini, se lo statuto o i soci della S.t.p. multidisciplinare non identificano un'attività come prevalente) al quale risulti iscritta.

S.T.P. – VIOLAZIONI DISCIPLINARI	
Soci professionisti della S.t.p.	Restano responsabili individualmente per le violazioni disciplinari, in base alle regole deontologiche degli Ordini o dei Collegi ai quali sono iscritti
S.t.p.	Anche la società risponde in via disciplinare delle violazioni delle norme deontologiche dell'Ordine al quale è iscritta Esempio Se un commercialista e un avvocato esercitano l'attività professionale attraverso una S.t.p., avente come attività prevalente quella di ingegneria, la violazione di una norma deontologia da parte del commercialista non ricade sulla S.t.p., ferma restando la responsabilità personale dello stesso
Soci e società	Se la violazione deontologica commessa dal socio professionista iscritto a un Ordine o a un Collegio diverso da quello della società è ricollegabile a direttive impartite dalla società, la responsabilità disciplinare del socio concorre con quella della società

Nulla viene detto su quale sia l'**Ordine** o il **Collegio territorialmente competente** ad azionare, in capo al socio professionista, l'eventuale **procedimento disciplinare**, anche se in passato si è ritenuto di far capo all'Ordine territorialmente competente presso il quale la società risultava essere iscritta (art. 30, co. 3, D.Lgs. 96/2001).

5. SCELTA della FORMA SOCIETARIA

Come detto, le nuove norme in materia di società di professionisti **non** incidono sui **modelli societari già previsti**, ma dettano solamente un quadro di regole riservate a quei professionisti che vogliono svolgere, in via associata, la propria professione.

Quindi, dalla scelta del tipo sociale deriva l'applicazione delle regole relative a ciascun tipo, ad esempio in tema di **responsabilità patrimoniale** dei soci, di **dotazione patrimoniale** minima, di **strutturazione organica** della società, ecc., ma anche (forse) in ordine al **trattamento fiscale**.

Qualche perplessità deriva dal fatto che la remunerazione della compagine sociale avviene in un'ottica finanziaria, mentre nel mondo della professione essa avviene in base all'apporto di lavoro svolto.

Occorre osservare che resta salva la possibilità di esercitare l'attività mediante l'**associazione tra professionisti**, struttura senz'altro molto snella rispetto ai modelli societari: ad esempio non necessita di atto costitutivo o di un organo amministrativo, non richiede la predisposizione di bilanci e non vi sono limiti alla distribuzione infrannuale di acconti di utili.

RESPONSABILITÀ degli ENTI (D.Lgs. 231/2001)
Ha suscitato notevole interesse la sentenza della Cass. 7.2.2012, n. 4703 che ha esteso agli studi professionali, nel caso in esame uno studio odontoiatrico con forma giuridica di S.a.s., l'applicabilità della

responsabilità degli enti.

Ancorché l'art. 1, co. 2, D.Lgs. 231/2001 stabilisca che le disposizioni previste nel decreto si applichino agli enti forniti di personalità giuridica e alle società e associazioni anche prive di personalità giuridica, il timore che l'applicabilità venga estesa ai professionisti è fondato. A parere di chi scrive tale interpretazione estensiva non è possibile dato che i liberi professionisti non sono mai, in quanto tali, imprenditori, salvo che «l'esercizio della professione costituisce elemento di una attività organizzata in forma d'impresa» (art. 2238, co. 1, c.c.). Pertanto, se quanto detto è vero, allora appare difficile far rientrare siffatti studi professionali nell'accezione di «ente» prevista dalla normativa 231.

Le cose si complicano se, per l'esercizio dell'attività professionale, vengono costituite delle società.

Il tema della scelta del tipo societario più adatto al caso specifico della società professionale tocca sia l'aspetto civilistico sia quello fiscale.

ASPETTI CIVILISTICI: la **società semplice** è quella che presenta la maggior affinità con gli studi professionali. Anche la giurisprudenza ha condotto a tale modello il caso di professionisti che non fossero legati da un contratto di associazione professionale. Si consideri, inoltre, che la società semplice, rispetto alla società in nome collettivo (la cui normativa si rifa quasi interamente a quella della società semplice) è preferibile per gestire il tema della **responsabilità dei soci** in ordine alle obbligazioni che fanno capo alla società (contrattuali ed extracontrattuali). Infatti, nelle società in nome collettivo il creditore può soddisfarsi sul patrimonio della società e sul patrimonio di tutti i soci illimitatamente responsabili. Nelle società semplici, ferme restando le regole esposte, vige la norma (art. 2267 c.c.) per la quale delle obbligazioni sociali della società rispondono (oltre che il patrimonio sociale, anche) i soci che hanno agito in nome e per conto della società, personalmente e solidalmente tra di loro, nonché, salvo patto contrario (portato a conoscenza di terzi con mezzi idonei), anche gli altri soci (cioè quelli che non hanno agito in nome e per conto della società). Questa possibile limitazione di responsabilità non è prevista dalla disciplina delle S.n.c., nelle quali è sancita la responsabilità illimitata di tutti i soci e nelle quali l'eventuale patto contrario ha validità meramente interna, e cioè nei rapporti tra i soci, e quindi non è opponibile ai terzi (art. 2291 c.c.).

La **società in accomandita** è caratterizzata dalla presenza, all'interno della compagine sociale, di una speciale categoria di soci (gli **accomandatari**) che **amministra** la società e che **risponde illimitatamente** delle obbligazioni sociali. Gli altri soci (gli accomandanti) non amministrano la società ma non rispondono personalmente dei debiti della società.

Le **società di capitali** sono dotate di una **autonomia patrimoniale perfetta**, per cui rispondono delle obbligazioni sociali solo con il patrimonio sociale; in questo modo si limita al patrimonio posseduto dalla società la responsabilità relativa ai danni derivanti da errori effettuati dalla struttura.

Tra di esse, la forma più usata è la S.r.l., essendo maggiormente flessibile e meno strutturata (e quindi meno costosa) rispetto alla S.p.a. Ad esempio, si riscontra che nelle S.r.l. il singolo socio riveste un ruolo di preminenza nella gestione della società, mentre nelle S.p.a. – specie in quelle di maggiori dimensioni – il socio partecipa alla vita sociale solo in occasione delle Assemblee. Ancora: nelle S.r.l. è possibile introdurre il principio secondo cui le decisioni (in ambito di organo amministrativo o di decisione dei soci) debbano essere prese all'**unanimità**; è possibile attribuire **particolari diritti** al singolo socio, come diritti di veto o di nomina (art. 2468, co. 3, c.c.).

ESEMPIO – MAGGIORANZA dei DUE TERZI in S.R.L.

In una S.r.l. composta da un socio professionista e da un socio non professionista, il rispetto del requisito dei due terzi sopra esaminato potrebbe essere considerato rispettato, dato che il socio professionista – al quale è attribuito un «particolare diritto» – potrebbe porre il veto su qualsiasi decisione dei soci. Occorrendo il suo consenso su qualsiasi decisione da adottarsi, pare che il requisito dei due terzi sia soddisfatto.

La S.p.a., invece, ben si presta ad essere utilizzata per gli studi di maggiori dimensioni, nei quali occorre la presenza di organi di controllo e di gestione ma anche di una robusta dotazione patrimoniale, come anche la necessità di gestire più agevolmente l'entrata e l'uscita dalla compagine sociale.

ESEMPIO – MAGGIORANZA dei DUE TERZI in S.P.A.

Se in una S.p.a. avente un capitale di 200.000 euro, le azioni ordinarie (es. 100.000 euro) fossero detenute dai soci professionisti e le restanti (es. 100.000 euro) azioni, detenute da soci non professionisti, fossero

prive del diritto di voto, sarebbe rispettato il requisito dei due terzi per assumere le decisioni, giacché solo ai soci professionisti competerebbero le decisioni assembleari.

Non dovrebbe essere **escluso** neppure l'utilizzo di S.r.l. o S.p.a. **unipersonali** (o uninominali), inclusi tra i modelli societari «regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile», salvo che – in via interpretativa – non venga dato prevalente risalto alla lettera della norma che prevede l'esercizio dell'attività «da parte dei soci» (si noti l'utilizzo del plurale).

Nelle società di capitali, però, all'*appeal* della limitazione di responsabilità dei soci (fatta eccezione per gli accomandatari delle S.a.p.a.) si contrappongono le **difficoltà** di distribuire **acconti sui dividendi**, di vitale importanza per molti studi associati.

S.T.P. vs. STUDIO ASSOCIATO

Come detto l'art. 10, co. 9, L. 183/2011 fa «salve le associazioni professionali (...) vigenti alla data di entrata in vigore» della disposizione in commento.

Per cui, prima di strutturare l'esercizio della libera professione in forma societaria, può essere opportuno ricordare alcune differenze tra le due strutture (si prenda in esame il caso delle società di capitali maggiormente strutturate e rigide rispetto alle società di persone):

Caratteristiche dello studio associato rispetto alla società

Non si deve stipulare un formale atto costitutivo: la scrittura privata serve solo per ripartire gli utili in misura diversa da una divisione in parti uguali

Il criterio di ripartizione degli utili può essere modificato entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (es. per gli utili del 2013 c'è tempo fino al 30.9.2014)

L'ente non va iscritto presso il Registro delle imprese

Non c'è l'obbligo di redigere e pubblicare i bilanci (rendere pubblico il volume di affari derivante dall'attività professionale svolta non è particolarmente gradito)

È possibile evitare di nominare organi amministrativi e di controllo

Non c'è bisogno di dotare l'ente di un patrimonio minimo

L'ingresso e la fuoriuscita dei soci non richiede formalità particolari

Non vige il divieto di distribuzione di acconti di utili

In relazione all'assoggettabilità o meno al **fallimento** della società tra professionisti (con riferimento alle società tra avvocati, la R.M. 28.5.2003, n. 118/E aveva escluso che queste fossero soggette a fallimento), si pone in evidenza la circostanza che si tratti di società costituite per esercitare in via esclusiva l'attività professionale da parte dei soci: ciò ne fa presumere la **natura non commerciale**, come avviene nel caso di attività esercitata in forma individuale.

In tal modo la società verrebbe sottratta all'applicazione della legge fallimentare, permettendole, invece, di accedere – ricorrendone i presupposti – al nuovo istituto della **composizione della crisi da sovraindebitamento** (D.L. 212/2011).

Anche il fatto che la S.t.p. debba essere iscritta all'Ordine professionale (soggiacendo al relativo regime disciplinare) e che sussista l'obbligatorietà della polizza Rc professionale porta a concludere per l'esclusione delle S.t.p. dalla normativa fallimentare.

Con riferimento al **passaggio da studio** (individuale o associato) a **S.t.p.** si possono percorrere diverse strade: quello della **cessione** (che necessita il pagamento di un prezzo) e quello del **conferimento**.

Più arduo percorrere la strada della trasformazione, specie se lo studio di partenza non è costituito da un ente collettivo: mentre la trasformazione omogenea (da ente collettivo, come lo studio associato, ad altro ente collettivo) pare possibile, più dubbia è la trasformazione eterogenea (da ente non collettivo, come lo studio individuale, ad ente collettivo).

PASSAGGIO da STUDIO a S.T.P.	
Operazione	Legge, giurisprudenza e prassi
Cessione	Ammissa: Cass. 370/1974 e Cass. 2860/2010, R.M. 108/E/2002, R.M. 30/E/2006, R.M. 177/E/2009, R.M. 255/E/2009, C.M. 11/E/2007 e C.M. 8/E/2009
Conferimento	Amnesso: sia per conferimenti in S.t.p. già costituite sia di nuova costituzione (C.M. 8/E/2009, risp. 1.3 e R.M. 177/E/2009). Al limite si pone il problema di qualificare lo studio come un'«azienda» da conferire e la clientela come «avviamento», ma sul punto esiste un avallo giurisprudenziale (Cass. 10178/2007, Cass. 11896/2002 e Cass. 5848/1979)
Trasformazione	Ammissa se l'ente di partenza è un ente collettivo (lo studio associato) assimilabile alla società semplice (situazione che trova conferma in Cass. 16500/2004). Si parla di trasformazione omogenea. Dubbi maggiori sorgono per le trasformazioni eterogenee, specie per quelle progressive (l'ente finale è una società di capitali), visto il disposto dell'art. 2500-octies c.c. che prevede, come enti di partenza, solo «i consorzi, le società consortili, le comunioni d'azienda, le associazioni riconosciute e le fondazioni». Se tale elencazione è esaustiva, non vi rientrano le associazioni professionali

ASPETTI FISCALI e PREVIDENZIALI: il decreto attuativo, per mancanza di copertura normativa, **non** ha disciplinato il **trattamento fiscale** del reddito prodotto dalle società tra professionisti e il relativo **regime previdenziale**, temi che rappresentano incognite non prive di problemi pratici.

Da un lato si potrebbe sostenere che il reddito prodotto dalle società professionali, anche se organizzate nella forma di società commerciali, sia determinato secondo le regole del **reddito di lavoro autonomo** (quindi in base al principio di cassa). Del resto, diversamente interpretando, si creerebbe un'ingiustificata disparità fra coloro che, pur esercitando la medesima attività professionale, determinano il reddito secondo le regole del reddito di impresa e quelli che invece lo determinano secondo le regole del reddito di lavoro autonomo, come nel caso delle società tra avvocati (D.Lgs. 2.2.2001, n. 96; R.M. 28.5.2003, n. 118/E).

Questa interpretazione, però, si scontra con il dato letterale dell'art. 6, co. 3, D.P.R. 917/1986 che attribuisce natura (da cui deriva la modalità di determinazione) di **reddito d'impresa** a qualunque tipologia reddituale (e quale sia l'oggetto sociale perseguito) posseduta da società in nome collettivo. Il medesimo principio vale per le società di capitali: l'art. 81, D.P.R. 917/1986 stabilisce che «*Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali (...) da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa*».

La menzionata R.M. 118/E/2003, superando il dettato normativo, ha accolto la tesi, sostenuta in dottrina, secondo cui la forma societaria rappresenterebbe solo un centro di imputazione degli effetti di un'attività – quella professionale – che trova la sua qualificazione non nell'organizzazione di beni e persone, ma nella modalità di produzione del risultato economico.

Data la non fungibilità delle prestazioni rese da professionisti, occorre ricondurre il reddito prodotto nella sfera del **lavoro autonomo** e non in quella dell'impresa commerciale.

Analizzando il caso della **società tra avvocati** (S.t.a.) di cui al D.Lgs. 96/2001, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che:

- «*in assenza di una specifica indicazione in ordine al trattamento fiscale applicabile al nuovo tipo di società, (...) la qualificazione commerciale della S.t.p. appare in contrasto con i caratteri che informano la specifica tipologia societaria di cui al decreto legislativo n. 96 i quali inducono, invece, a ritenere che il modello societario delineato risulti del tutto peculiare rispetto alla società in nome collettivo, proprio 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*»;
- le stesse disposizioni del Codice civile (*in primis* l'art. 2238 c.c., il quale indirettamente nega la natura commerciale delle attività dei professionisti) determinerebbero l'applicazione della disciplina dell'impresa commerciale nelle sole ipotesi «*in cui viene esercitata anche una attività diversa e ulteriore rispetto a quella professionale, per cui il conferimento dell'apporto intellettuale si configura come una delle componenti dell'organizzazione*».

Ne consegue, secondo il pensiero dell'Amministrazione finanziaria, che i redditi prodotti dalla S.t.p. costituiscono redditi di lavoro autonomo, in quanto ad essi si applica la **disciplina** dettata per le **associazioni senza personalità giuridica** costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma comune di arti e professioni di cui all'art. 5, co. 3, lett. c), D.P.R. 917/1986; i **compensi corrisposti** alla S.t.p. sono conseguentemente soggetti a **ritenuta d'acconto** ai sensi dell'art. 25, D.P.R. 600/1973.

Che questa possa essere l'interpretazione che verrà assunta anche nel caso delle società tra professionisti si potrebbe ricavare **anche** dall'obbligo di **designare**, in sede di conferimento di un mandato professionale, il **professionista** che eseguirà la prestazione, nel rispetto dell'art. 2232 c.c. laddove è previsto che il prestatore d'opera intellettuale debba **eseguire personalmente l'incarico assunto**.

Dall'altro lato, analizzando il caso delle **società di ingegneria**, per le quali la legge istitutiva prevedeva la sola costituzione in forma di società di capitali, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che, ferma restando la natura professionale dell'attività svolta, il reddito prodotto dalla società di capitali si qualifica – ai sensi dell'art. 81, D.P.R. 917/1986 – come reddito d'impresa (R.M. 4.5.2006, n. 56/E). Poiché il **corrispettivo** dovuto dal soggetto che ha fruito della prestazione non si configura come compenso per prestazioni di lavoro autonomo da assoggettare a ritenuta d'acconto, concorre alla determinazione del **reddito d'impresa** come **componente di reddito positivo**.

I due orientamenti esaminati non sono da considerarsi necessariamente inconciliabili; si potrebbe, anzi, sostenere che la disciplina del reddito di lavoro autonomo trovi applicazione **solo** se l'esercizio dell'attività avviene sotto forma di **società semplice**, di **associazione** tra artisti e professionisti o di **società tra avvocati**. Negli altri casi, ossia allorché l'esercizio in forma associata avvenga facendo ricorso ad una delle forme societarie previste dal Codice civile per le società commerciali, si è in presenza di redditi d'impresa.

Poiché nelle S.t.p. la specificità dell'oggetto sociale e le modalità di esecuzione dell'incarico sono del tutto analoghe a quelle delle S.t.a., si potrebbe giungere alle medesime conclusioni fornite per queste ultime: **regole civilistiche** per il funzionamento delle **società** e **regole fiscali** dei lavoratori autonomi per la determinazione del **reddito**.

Una conferma si rende necessaria, in considerazione delle motivazioni che sono state addotte nel commentare le regole delle società tra avvocati allorché nella Relazione illustrativa del D.Lgs. 96/2001, citando il parere espresso in materia dalla Sezione consultiva degli atti normativi del Consiglio di Stato nell'adunanza dell'11.5.1998, si afferma che *«lo strumento societario non può comunque vanificare i requisiti della personalità e della professionalità del soggetto esercente»* e che *«il rinvio alle disposizioni che regolano la società (...) opera ai soli fini civilistici, in quanto consente di determinare le regole di funzionamento del modello organizzativo, mentre ai fini fiscali, occorre dare risalto al reale contenuto professionale dell'attività svolta»*.

Ovviamente, se sarà confermata l'interpretazione della tassazione per cassa (valevole **anche ai fini Irap**, secondo le regole dell'art. 8, co. 1, D.Lgs. 446/1997, ossia determinando la base imponibile contrapponendo i compensi e i costi secondo i valori fiscalmente riconosciuti) tale regime si estenderà **anche agli utili attribuiti** ai soci finanziatori, facendo prevalere l'oggetto sociale, in quanto non si ritiene possibile ipotizzare una diversificazione del sistema di tassazione del reddito prodotto dal soggetto partecipato in relazione alle caratteristiche dei soci stessi.

Quanto al **regime previdenziale**, i **soci professionisti** dovrebbero rimanere **iscritti** alle rispettive **Casse previdenziali** di appartenenza.

I **soci non professionisti**, probabilmente, saranno tenuti ad iscriversi all'Inps presso la **Gestione Ivs** oppure presso la **Gestione separata Inps**, dato che non può esistere una prestazione professionale priva di copertura previdenziale.

Al momento non è dato sapere come applicare (percentuale) il **contributo integrativo** (sui fatturati, con rivalsa sui committenti), specie in presenza, nella compagine sociale, di soci iscritti presso Ordini o Collegi e di soci non professionisti. Per il contributo integrativo dovrebbe esistere la copertura normativa, dato che l'obbligo ricade sui «soggetti» (anche persone giuridiche, quindi) iscritti agli Albi che svolgono attività professionale. Si deve, invece, comprendere come determinare il trattamento pensionistico, ossia come destinare la quota parte dell'integrativo ai montanti individuali dei singoli professionisti.

Si attendono chiarimenti anche in merito all'individuazione della base imponibile previdenziale (per cassa o per competenza, derivando il reddito dal regime fiscale che verrà delineato) da assoggettare al **contributo cd. «soggettivo»** (sui redditi).