



**Consiglio Nazionale
Geometri e Geometri Laureati**

presso
Ministero della Giustizia

SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI

- linee guida -

Roma, 19 novembre 2014

Piazza Colonna n.361 00187 Roma - telefono 06/4203161 fax 06/4814026

Indice

Premesse	pag. 2
I rapporti tra nuova e vecchia disciplina	pag. 6
La (possibile) trasformazione delle associazioni professionali in STP	pag.10
Il nuovo dato normativo e i problemi interpretativi	pag.12
Iscrizione all'albo professionale	pag.16
Sugli obblighi e sui diritti della STP connessi all'iscrizione all'albo	pag.18
Governance delle STP e ruolo dei soci professionisti nel processo decisionale	pag.19
Società (tra professionisti) unipersonali	pag.20
Responsabilità (professionale) nella STP	pag.22
Regime disciplinare (condotte deontologicamente sanzionabili)	pag.24
(i) Segreto professionale e indipendenza	pag.26
(ii) Denominazione sociale e pubblicità	pag.27
(iii) Incompatibilità e conflitto di interessi	pag.27
(iv) Obblighi di informazione	pag.29
Regime fiscale della STP	pag.30

Premesse

Con l'articolo 10, commi da 3 a 11, della legge n. 183/2011 (“di stabilità” per l'anno 2012, così come modificata dal successivo “Decreto sulle Liberalizzazioni” o *Cresci Italia* - d.l. n. 1/2012, convertito dalla l. n. 27 del 24 marzo 2012) è stata introdotta nel nostro ordinamento la facoltà per professionisti iscritti in Ordini o Collegi di costituire società per l'esercizio delle proprie attività. E ciò non per mezzo della previsione di una nuova tipologia societaria (*ad hoc*), ma attraverso la possibilità *espressa* di avvalersi dei modelli societari disciplinati dai titoli V e VI del libro V del codice civile, ossia delle forme della società semplice, della società di persone (s.n.c., s.a.s.), della società di capitali (s.p.a., s.r.l., s.a.p.a.) e delle cooperative¹.

E' stato quindi definitivamente superato un divieto che sussisteva da oltre 70 anni, e che era stato sancito dall'art. 2 della legge n. 1815/1939², la quale – per converso, e con la statuizione contenuta all'art. 1 - ammetteva come unica

¹ In questo caso però il numero dei soci professionisti non può essere inferiore a tre.

² Articolo già abrogato nel 1997, con la l. 7 agosto 1997, n. 266 (“Bersani 1”), cui tuttavia è seguita - nel 2001 (d.lgs. n. 96) - la normazione della sola società di avvocati, e successivamente, con il d.l. n. 223/2006 (“Bersani 2”) – quella della società di *persone* multidisciplinare. Deve infatti ricordarsi che l'articolo 24 della “Bersani 1” si era limitato, al comma 1, ad abolire *sic et simpliciter* il divieto del 1939, tranquillizzando così chi temeva di incorrere nelle sanzioni pecuniarie previste per la relativa violazione o patire le conseguenze della dichiarazione di nullità di ogni atto giuridico compiuto dalle società professionali illegittime (*ratione temporis*); si pensi, ad esempio, alla scomoda situazione di non poter azionare giudizialmente i crediti insoluti verso la clientela. In altri termini, dal 1997 non era più vietato tenere in esercizio una società professionale già esistente, ma per costituirla occorreva attendere (ai sensi del comma 2 del succitato art. 24) un ulteriore intervento normativo (da parte del Ministro della Giustizia - di concerto con quelli dell'Industria e della Sanità, da adottarsi entro 120 giorni - con apposito Regolamento, in base all'articolo 17, comma 3 della legge n. 400/88) che dettasse “*i requisiti per l'esercizio delle attività di cui all'art. 1 della legge 23/11/1939 n. 1815*”. L'effetto era dunque che l'anomala fenomenologia societaria esistente “in sommerso” (pur non regolamentata) non si considerava più “vietata”, ma rimaneva il fatto che nessuno sapeva cosa si potesse fare in futuro.

A sua volta, il d.l. 4 luglio 2006 n. 223 (“Bersani 2”), all'art. 2, comma 2 lettera c) ha eliminato, come si legge nella relazione di accompagnamento, “*l'anacronistico divieto di erogare servizi professionali utilizzando la forma della società di persone o quella della associazione tra privati, divieto che oltre tutto penalizza[va] i professionisti italiani [...] costretti a subire passivamente la concorrenza di società professionisti provenienti da altri Paesi europei*”. Infatti, dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del d.l. n. 223/06, sono state abrogate tutte le disposizioni legislative e regolamentari che prevedevano, con riferimento alle attività libero professionali e intellettuali, il divieto di fornire all'utenza servizi professionali di tipo interdisciplinare da parte di società di persone (s.s., s.n.c. s.a.s) – mentre rimaneva il divieto per quelle di capitale – e di associazioni tra professionisti (ex art. 1 della l. n. 1815/39). Ma ciò fermo restando che l'oggetto sociale (relativo all'esercizio dell'attività libero-professionale) fosse esclusivo, che un medesimo professionista non partecipasse a più di una società e che la specifica prestazione fosse resa da uno o più soci professionisti previamente indicati (e sotto la propria responsabilità personale). In sostanza quello che non era stato fatto nei 10 anni successivi all'abrogazione dell'art. 2 della l. n. 1815/39 - ad opera del succitato art. 24 del decreto “Bersani 1”, veniva sancito “d'imperio” - con una manciata di righe - dallo stesso Ministro, attraverso questo ulteriore intervento normativo.

modalità per esercitare in comune l'attività professionale quella dell'associazione professionale (un modello che nel tempo ha assunto sempre maggiore diffusione e che resta tuttora pienamente valido). Peraltro, *dopo l'entrata in vigore del codice civile del '42*, quel (vecchio) divieto poteva essere comprensibile per le società di capitali e per le strutture "personali" a vocazione commerciale (s.n.c., s.a.s.); ma lo era meno per le società semplici, le quali, non potendo per legge svolgere attività commerciale ed essendo caratterizzate dalla massima "trasparenza personale", hanno natura e struttura teoricamente non incompatibili con l'esercizio delle attività professionali (ed ecco spiegata, altresì, la diffusione del fenomeno degli "studi professionali" costituiti in forma di società semplici, in contrasto - *palese o apparente?* - con la legge 1815/1939³).

Ma il vero elemento di novità del regime delle nuove STP è costituito dalla possibilità di prevedere la presenza di soci investitori non professionisti (persone fisiche o giuridiche)⁴. Affiancando al requisito della multidisciplinarietà, già previsto dal decreto "Bersani 2"⁵, la possibilità generalizzata di utilizzare lo schema societario fa sì che oggi, attraverso le STP, sia possibile far coesistere nella stessa struttura (dotata di una propria soggettività giuridica) professioni diverse e soggetti non professionisti. Con ogni probabilità, è questo rilevante elemento innovativo che decreterà il successo delle nuove STP, nonostante i rilevanti dubbi interpretativi sollevati dalla relativa disciplina, dubbi che in questa sede ci si propone di illustrare e, in qualche misura, risolvere.

E' comunque fuori discussione che nell'attuale contesto di globalizzazione le società professionali sono uno strumento idoneo a potenziare l'attività dei professionisti, senza con ciò far venir meno le garanzie connesse alla precisa imputabilità personale degli atti necessari all'espletamento della relativa prestazione.

A questo punto, anche al fine di cogliere appieno la portata "rivoluzionaria" delle STP, s'impone preliminarmente una riflessione sulla differenza tra queste ultime e i fenomeni societari preesistenti (all'abrogazione del divieto posto dalla l. 1815/39); fenomeni che, pur essendo (anch'essi) tradizionalmente ricondotti allo

³ E' inutile ripercorrere oggi i filoni interpretativi sui quali si è incentrata la tesi del "contrasto (solo) apparente" con la legge, e quindi della legittimità delle società semplici professionali, contrapposta alla tesi (anche da una parte della Cassazione) del "contrasto palese" e quindi dell'illegittimità di qualunque forma societaria per l'esercizio delle professioni protette. Ed è altrettanto superfluo oramai esporre i termini del dibattito sull'origine antisemita della legge del 1939 (da molti giuristi ritenuto un falso problema): si è trattato, difatti, di un intervento normativo che, inserito inequivocabilmente nel contesto delle leggi razziali di quegli anni, pur in presenza di una *occasio legis* ignominiosa, conteneva, suo malgrado, una *ratio legis* accettabile. Ed è questa la ragione per cui è sopravvissuto alle abrogazioni delle leggi razziali nell'immediato dopoguerra ed ai controlli di legittimità del Giudice delle leggi negli anni successivi (v. Corte Costituzionale, sentenza n. 17/76 e ordinanza n. 71/88).

⁴ Come si dirà anche più avanti nel testo, ai sensi della normativa vigente il socio di capitale deve possedere i requisiti di onorabilità previsti per l'iscrizione all'albo, non deve aver riportato condanne definitive che comportino una pena di almeno due anni di reclusione per un reato non colposo e non deve essere stato cancellato da un albo professionale per motivi disciplinari.

⁵ V. *retro*, n. 2 e testo corrispondente.

schema delle società tra professionisti, a ben vedere poco hanno in comune con queste ultime, anche in considerazione del fatto che - traendo la loro ammissibilità non tanto da specifiche disposizioni di legge, ma da considerazioni di ordine logico e sistematico - a rigore devono essere escluse dalla discussione sulle modalità di esercizio in forma collettiva delle attività proprie delle “professioni protette”. Esempio principe di fenomeno societario contiguo alla società tra professionisti, ancorché da questa ontologicamente distinto, è quello della società di ingegneria. Com'è noto, sul finire degli anni '70, nel disciplinare requisiti e modalità di affidamento di appalti pubblici di progettazione industriale, alcuni provvedimenti normativi (l. 183/1976, art. 13; l. 92/1979, art. 1; l. 17/1981, art. 11), pur senza darne una chiara definizione, presupponevano l'esistenza di imprese di progettazione industriale, di grande dimensione ed in forma di “persona giuridica”⁶. La rilevanza di tale fenomeno non era passata inosservata alla giurisprudenza⁷, la quale, seppur con alcune oscillazioni, aveva ammesso la possibilità di costituire società aventi per oggetto l'attività di progettazione di impianti industriali. E se, da un lato, aveva ritenuto che la legittimità di tali società derivasse dalla implicita, parziale, abrogazione del divieto di cui all'art 2 della l. 1815/1939 da parte delle leggi innanzi citate, dall'altro aveva costantemente ribadito che nelle società di progettazione di impianti industriali l'attività tradizionalmente protetta (svolta dal professionista persona fisica) è meramente preparatoria e integrativa di quella svolta dalla società, traendone la conseguenza che una società non avrebbe potuto legittimamente svolgere un'attività coincidente *tout court* con quella svolta dal singolo professionista⁸.

Oggi la materia è disciplinata dall'art. 90 del d.lgs. 163 del 12 aprile 2006 (*Codice dei contratti pubblici*) il quale - ripetendo con poche modifiche quanto già stabilito in prima battuta dalla l. 109 dell'11 febbraio 1994 (c.d. legge Merloni) - distingue due tipi di società di *engineering*: le “società di professionisti”, costituite in forma di società di persone o di società cooperative tra professionisti iscritti negli appositi albi, e le “società di ingegneria”, costituite nella forma di

⁶ D'altra parte, è innegabile che, per la predisposizione di progetti molto complessi, spesso accompagnati dallo svolgimento di attività collaterali, a partire dallo svolgimento di studi di fattibilità, modalità di reperimento fondi, ricerca e selezione di materiali e di fornitori degli stessi (c.d. *consulting engineering*), fino ad arrivare alla concreta realizzazione di quanto progettato (c.d. *commercial engineering*), fosse, se non indispensabile, quanto meno opportuno il ricorso a strutture imprenditoriali caratterizzate non solo dall'apporto di professionisti del settore tecnico, ma anche dall'utilizzo di capitali adeguati per la predisposizione dei mezzi tecnici e tecnologici, oltre che organizzativi, necessari all'espletamento dell'incarico: nascevano, in questo modo, le società c.d. di “engineering”.

⁷ Cass. Sez. I, n. 10872 del 1/10/1999; Cass. N. 5648 del 10/06/1994; Cass. Sez. II, n. 1405 del 21/03/1989.

⁸ In tal senso Cass. Sez. II, 12351 del 29/11/1995, secondo cui “non può essere esercitata da una s.r.l. l'attività professionale volta all'ottenimento dell'agibilità ed all'accatastamento di alcuni capannoni, nell'interesse di altra impresa richiedente, stante il divieto - posto dall'art. 2 legge n. 1815 del 1939 - di costituire società aventi ad oggetto l'espletamento di prestazioni riservate a persone munite dei necessari titoli di abilitazione professionale e non essendo l'indicata attività corrispondente al servizio di natura imprenditoriale tipico delle cosiddette società di *engineering*, bensì alle prestazioni tipiche del contratto d'opera intellettuale degli ingegneri; con conseguente nullità dei contratti stipulati dalla società per lo svolgimento dell'indicata attività.”

società di capitali cui è consentita la partecipazione anche di soci non professionisti. Tuttavia, la terminologia adoperata, e soprattutto il ricorso alla locuzione “società di professionisti”, non deve trarre in inganno, poiché entrambe le tipologie di società delineate dalla normativa in parola, infatti, possono svolgere solo un’attività limitata alla esecuzione di “*studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi di impatto ambientale*”.

In altri termini, né le società “di ingegneria” né le società “di professionisti” di cui all’art. 90 del d.lgs. 163/2006 svolgono l’attività propria del professionista (segnatamente: dell’ingegnere e/o di professionista equivalente⁹), ma una diversa e più complessa attività di natura imprenditoriale diretta alla produzione di un servizio che eccede il contenuto proprio del contratto d’opera intellettuale e si inquadra in quello dell’appalto di servizi¹⁰. All’interno di detta complessa attività la prestazione del singolo professionista non resta isolata e non si identifica con la prestazione resa dalla società, ma rappresenta solo uno degli elementi di una prestazione più complessa¹¹, tanto che la giurisprudenza di legittimità non esita a riconoscere alle società di *engineering* la “*qualifica di imprenditori commerciali, in quanto la forma sociale adottata, che è quella di una società lucrativa, ed i mezzi impiegati dalla società in coerenza con tale forma, non sono contraddetti dal fatto che il contenuto dell’attività organizzata a scopo di profitto, essendo di tipo professionale, postuli che la società si avvalga di professionisti intellettuali iscritti in un apposito albo*”¹².

⁹ Ai sensi dell’art. 254, comma 1, del d.p.r. n. 201/10 le società in parola sono tenute a disporre di almeno un direttore tecnico – ingegnere, architetto o laureato in una disciplina tecnica attinente all’attività sociale – abilitato all’esercizio della professione da almeno 10 anni e iscritto al relativo albo professionale, cui è affidato l’incarico di controfirmare i progetti resi dalla società anche se elaborati da terzi estranei, e sono soggette ad obblighi di comunicazione relativi all’organigramma dei soci, dipendenti e collaboratori.

¹⁰ G.F. Campobasso, Diritto Commerciale.

¹¹ V. *retro*, n. 6.

¹² Cass. 10860 del 10 luglio 2003. E negli stessi termini anche l’Ufficio Studi del CNN, secondo il quale, in considerazione della natura dell’attività svolta dalla società di *engineering*, essa può essere costituita anche tra tutti soci non professionisti (CNN, Ufficio Studi, risposta a quesito 89/2009 I del 9 aprile 2009, est. A. Paolini).

Se, dunque, la liceità della società di *engineering* derivava, già prima dell’abrogazione del divieto di costituire società tra professionisti, dal diverso carattere, imprenditoriale e non professionale, dell’attività svolta, deve ritenersi che – a prescindere dalla riforma - detta attività imprenditoriale possa assumere contorni differenti, più ristretti o più ampi, di quelli stabiliti dall’art. 90 del Codice dei Lavori Pubblici. In altri termini, la perimetrazione dell’oggetto sociale contenuta in detta norma opera in senso positivo e non negativo: intende, cioè, non tanto limitare l’oggetto a quelle specifiche attività, ma piuttosto consentire, da un lato, la valida costituzione di società di *consulting engineering*, aventi ad oggetto la mera attività di progettazione e consulenza, ribadendone la differenza dalla società tra professionisti in senso stretto e, dall’altro, stabilire l’oggetto sociale tipo che soddisfa i requisiti per poter accedere agli appalti di lavori pubblici.

Sembra, tuttavia, possibile elaborare oggetti sociali differenti e più articolati di quelli legislativamente tipizzati, purché nel rispetto del principio generale per cui l’attività svolta dalla società deve essere diretta a fornire un servizio complessivo che non si esaurisca nella semplice prestazione professionale che potrebbe rendere l’iscritto all’albo.

I rapporti tra nuova e vecchia disciplina

Il comma 11 dell'articolo 10 della l. 183/11 prevede espressamente che *“la legge 23 novembre 1939, n. 1815, e successive modificazioni, è abrogata”*, mentre a norma del comma 9 *“restano salve le associazioni professionali, nonché i diversi modelli societari già vigenti alla data di entrata in vigore della presente legge”*. Con analoga previsione, il comma 2 dell'art. 2 del dm 34/13 prevede che *“per le associazioni professionali e le società tra professionisti costituite secondo modelli vigenti alla data di entrata in vigore della legge [...183/2011...] resta ferma l'applicazione dell'articolo 10, comma 9, della medesima legge”*.

Se dunque entrambe le fonti normative sopracitate hanno mantenuto le associazioni professionali (quale tipica forma di esercizio in comune dell'attività professionale), esse sembrano divergere in quanto la l. 183/11 fa salvo detto “modulo” anche per il futuro (per tale via assicurando ai professionisti una maggiore libertà di scelta fra due forme organizzative che, pur rispondendo alla medesima *ratio* giuridica, rimangono differenti sotto diversi profili, strutturali e funzionali), mentre il dm sembrerebbe aver disposto la sopravvivenza delle sole associazioni (e società, costituite secondo i modelli preesistenti) già esistenti al momento dell'entrata in vigore di tale legge (circoscrivendo impropriamente l'applicabilità del succitato comma 9 solo a quest'ultime, piuttosto che riferirsi - come sarebbe stato ragionevole attendersi - ai rispettivi modelli, già disciplinati al momento dell'entrata in vigore della l. 183/11, da norme anteriori).

Verosimilmente – quantomeno con riferimento alle associazioni professionali - la norma ministeriale in questione parte dall'errato presupposto che l'abrogazione della l. 1815/39 (disposta dal successivo comma 11, dell'art. 10 della l. 183/11) abbia privato le professioni dell'unico riferimento normativo che le legittimava a costituire delle associazioni per “l'esercizio in comune” delle proprie attività. Nondimeno, deve rilevarsi che tale legge (intitolata “disciplina giuridica degli studi...”), composta di soli 8 articoli, si limitava a regolare solo alcuni profili specifici dell'esercizio in forma associata delle professioni (tra i quali quello attinente la denominazione di “studio tecnico di assistenza e di consulenza”),

Da un punto di vista operativo, sarà dunque possibile costituire una società *ex art. 90 del d.lgs. 193/2006*, nella forma, alternativa: della “società di professionisti”, in forma di società di persone o di cooperativa alla quale partecipino tutti soci professionisti iscritti negli appositi albi previsti dai vigenti ordinamenti professionali; e della “società di ingegneria”, in forma di società di capitali o di cooperativa, alla quale partecipino anche soci non professionisti. In entrambi i casi l'oggetto sociale sarà quello previsto dall'art. 90 del d.lgs.; ma non è prevista l'esclusività di detto oggetto, né sembra che essa possa ricavarsi dal sistema.

E non solo: sarà anche possibile costituire, in forma di società lucrativa, di persone o di capitali, o di società cooperativa, senza vincoli di partecipazione di soci professionisti, società di *engineering* senza il rispetto di alcun requisito ulteriore rispetto a quelli dettati dalla normativa per il tipo sociale prescelto, al di fuori delle ipotesi di cui all'art. 90 del d.lgs. 193/2006, con l'unica, ovvia, conseguenza, che esse non potranno validamente partecipare all'assegnazione di lavori pubblici ai sensi della normativa in parola.

mentre per la corretta ricostruzione del quadro normativo di riferimento (in cui quindi si inserisce anche la recente legge n. 183/11) non si può prescindere dalla natura giuridica degli “studi associati”, presupposto indefettibile per l’individuazione (successiva) delle norme che ne regolano il funzionamento.

Ebbene, per quanto riguarda la natura giuridica degli studi associati la Cassazione, con la sentenza 13 aprile 2007 n. 8853, ha chiarito che essi, seppur privi della personalità giuridica, rientrano tra quei fenomeni di aggregazione di interessi ai quali la legge attribuisce la capacità di porsi come autonomi centri di imputazione dei rapporti giuridici, muniti di legale rappresentanza in conformità alla disciplina dettata dall’art. 36 del codice civile. Tale indirizzo è stato costantemente confermato dalla Suprema Corte (da ultimo v. Cass. civ. sez. I, 15 luglio 2011 n.15694). All’uopo si rammenta che il richiamato art. 36 c.c. disciplina le associazioni non riconosciute, disponendo che *“l’ordinamento interno e l’amministrazione delle associazioni non riconosciute come persone giuridiche sono regolati dagli accordi tra gli associati. Le dette associazioni possono stare in giudizio nella persona di coloro ai quali è conferita la presidenza o la direzione”* (mentre gli articoli successivi prevedono la costituzione del fondo comune, art.37, e la disciplina delle obbligazioni assunte dalle persone che compongono l’associazione, art.38). Tanto chiarito, circa l’organizzazione ed il funzionamento, come sopra anticipato, la l. n.1815/39 regolava solo alcuni aspetti, inerenti l’utilizzazione di una specifica dizione (art. 1), mentre nulla diceva in merito alle concrete modalità di esercizio in forma associata della professione.

Un orientamento confermato anche dalla giurisprudenza di merito, ormai consolidata nel ritenere non solo che l’associazione tra professionisti trae fondamento da un contratto associativo atipico regolato dalla volontà delle parti contraenti, diretto a realizzare interessi meritevoli di tutela ai sensi dell’art.1322 c.c., ma anche nel consentire l’adozione delle regole organizzative dettate per la società semplice, senza per ciò divenire tale¹³.

¹³ In particolare la Corte di Appello di Milano, con la pronuncia del 19 aprile1996, quindi anteriore all’abrogazione del divieto di cui all’art.2 della l. 1815/39, ha affermato l’applicabilità, in via analogica, delle disposizioni del codice civile dettate in materia di società semplice, agli studi professionali, sulla base del presupposto che l’associazione tra professionisti rappresenta una delle concrete manifestazioni di tale tipo di società.

Sulla scorta di tale sentenza, poi confermata dalla Giurisprudenza di legittimità, si è quindi estesa alle associazioni tra professionisti l’applicazione delle regole e dei criteri organizzativi propri delle società semplici (art. 2251 c.c., e successivi).

Per completezza si ricorda che il legislatore ha optato per l’adozione dello schema tipico della società in nome collettivo di cui agli art. 2291 e seguenti del c.c. nel caso di attività di assistenza e difesa in giudizio.

L’art.16 del d.lgs. 96/01 ha infatti stabilito che l’attività professionale di rappresentanza, assistenza e difesa in giudizio può essere esercitata in forma comune esclusivamente secondo il tipo della società tra professionisti denominata società tra avvocati. Il secondo comma di tale norma prevede che la società tra avvocati è regolata secondo quanto previsto nel d.lgs. n. 96/01 e, ove non diversamente disposto, dalle norme relative alla società in nome collettivo, di cui al capo III del titolo V del libro V del c.c. Ed è importante segnalare che detta norma ha fatto comunque salve le disposizioni della l. n.1815/39 per la costituzione di associazioni tra professionisti. Di conseguenza anche per gli avvocati il d.lgs. n.96/01 ha mantenuto la possibilità di costituire un’associazione, in alternativa alla società in nome collettivo.

Tanto chiarito in merito alla natura degli studi professionali ed alla disciplina ad essi applicabile, se ne deve necessariamente inferire che l'abrogazione della l. 1815/39 da parte dell'art.10 della l. 183/11 sia, sotto tali profili, sostanzialmente ininfluenza. Si trattava di una normativa che, oltre a essere già stata in buona parte abrogata, non avrebbe comunque potuto assurgere a "unico riferimento normativo" legittimante, atteso che alla luce dell'orientamento giurisprudenziale sopra ricordato la disciplina di tali fenomeni di aggregazione è rinvenibile nel codice civile e, in particolare, nelle norme destinate alle associazioni e alle società di persone.

Si deve dunque ragionevolmente concludere che, nonostante l'abrogazione della l. 1815/39, sia comunque consentito costituire nuovi studi professionali secondo lo schema associativo tradizionale, atteso che una qualunque diversa interpretazione solleverebbe inevitabilmente un problema di illegittimità del regolamento ministeriale *in parte qua*.

Se, alla luce di quanto detto, il mantenimento del modello associativo da parte della nuova legge di regolamentazione delle STP era in qualche misura inevitabile, le nuove disposizioni hanno nondimeno fatto salvi altresì (e opportunamente!) i "modelli societari" già vigenti. Ed in relazione alla effettiva portata di questa clausola di salvezza s'impone necessariamente un chiarimento, atteso che ad essere "salve" non sono le singole società già costituite sotto la previgente normativa, ma i "modelli" da questa disciplinati. Ne deriva che le disposizioni di settore che già disciplinavano fenomeni societari tra professionisti non sono derogate dalla l. 183/2011 e continuano ad esplicare la propria efficacia e, pertanto, il contrasto tra il tenore letterale della norma regolamentare (di cui al dm 34/13) e la fonte legislativa è ancora più evidente rispetto a quanto appena osservato con riferimento alle associazioni¹⁴!

Ed ancora: la facoltà di ricorrere al modello associativo o, in alternativa, a quello societario, ha trovato peraltro conferma nell'art. 2 comma 1 lett. c) del d.l. n.223/06, convertito nella l. n. 248/06, che - si ribadisce - ha consentito espressamente le c.d. "società multidisciplinari", abrogando tutte le disposizioni legislative o regolamentari che prevedevano, con riferimento alle attività libero professionali e intellettuali, 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 fosse esclusivo, che il medesimo professionista non partecipasse a più di una società e che la specifica prestazione venisse resa da uno o più soci professionisti previamente indicati, sotto la propria personale responsabilità). Si è già detto che - per tutte queste ragioni - tale previsione ha costituito un ulteriore passo in avanti rispetto alla cd "Bersani 1", che aveva già abolito il divieto di esercitare la professione in forma societaria.

¹⁴ Sul punto, del resto, la relazione illustrativa al decreto ministeriale ha rilevato che "il Consiglio di Stato, nell'esprimere il previsto parere (n. 3127/2012 adunanza della Sezione consultiva degli atti normativi del 7 giugno 2012) conferma che la fonte regolamentare non investe la disciplina delle associazioni professionali, né delle società tra professionisti costituite secondo modelli esistenti anteriormente alla legge n. 183/2011", ed ha pertanto chiarito che il testo dell'art. 2 del regolamento è stato all'uopo "riformulato, in adesione alle indicazioni contenute nel citato parere, richiamando il valore precettivo del comma 9 dell'articolo 10 della legge di stabilità 2012 (come modificato dall'articolo 9 - bis, comma 1, lettera e), del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1), il quale fa salve le associazioni professionali ed i modelli societari già vigenti alla data di entrata in vigore della medesima legge", traendone la conclusione che, pertanto, ad esempio,

Infatti, nel far appunto salvi “*i diversi modelli societari già vigenti*”, il legislatore utilizza un’espressione (“modelli”) che è indicativa della chiara *voluntas legis* di riferirsi a quei tipi o forme organizzative societarie che, sulla base di disposizioni normative previgenti, possono essere utilizzate per l’esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico.

In definitiva, e in termini più espliciti, dall’entrata in vigore della “Legge di stabilità” potranno essere costituite le nuove società tra professionisti (STP), aventi tutte le prerogative di cui all’art.10 commi 4, 5 e 7 della stessa legge, oppure le associazioni e le società già esistenti, che non abbiano tutti i requisiti di cui al citato articolo, potranno essere trasformate in società tra professionisti (STP). Tale nuova tipologia di società (STP) non esclude, però, la possibilità di scegliere altre forme o modelli tradizionali di aggregazione societari o associativi. Da quanto precede l’idea che sembra più conforme allo spirito della riforma è che il comma 9 dell’art. 10 della l. 183/11 vada interpretato nel senso che, oltre a ritenersi non abrogate le normative di settore previgenti, esse debbano anche considerarsi prevalenti sulla normativa della riforma: in altri termini, il legislatore ha voluto che, qualora l’esercizio di una professione in forma societaria sia stato già disciplinato, si continui a far riferimento alla normativa esistente, escludendo l’applicabilità della normativa generale. Ragionando in termini differenti, infatti, si dovrebbe ammettere che, per le professioni il cui esercizio in forma societaria era già autonomamente regolamentato, sia possibile costituire due differenti tipi di

“resta immutato il regime delle società di ingegneria, come disciplinate dall’articolo 90, comma 2, lettera b) del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, che sono costituite nelle forme codicistiche della società di capitali o della società cooperativa, senza che, per tali modelli già previsti dall’ordinamento, valgano i limiti di partecipazione al capitale, da parte di soci non professionisti, come invece espressamente stabilito dall’articolo 10, comma 4, lettera b), della legge n. 183/2011”.

Il tenore della relazione sgombra il campo da qualsiasi dubbio e legittima l’interprete all’utilizzo pieno e senza riserve delle opzioni offerte dalle singole leggi che già regolamentavano lo svolgimento di determinate attività professionali in forma societaria. Tuttavia, non può non rilevarsi come proprio l’esempio utilizzato dagli estensori della relazione sia piuttosto infelice: si è già chiarito come il fenomeno delle società di *engineering* (o di ingegneria in senso improprio) non costituisca una deroga al divieto dell’esercizio della professione in forma societaria, essendo l’attività esercitata da tali società una attività di impresa in senso proprio non assimilabile all’attività professionale svolta dai soci ed organizzata in un contesto più ampio dalla società.

Pertanto, le società di *engineering* non sono società di professionisti nel senso stretto del termine, nessuna salvezza espressa era necessaria da parte del legislatore perché l’interprete potesse addivenire, rispetto ad esse, ad analoga conclusione. Ed analogamente si può ragionare con riferimento alle società di revisione legale, le quali condividono con le società di *engineering* la caratteristica di non esercitare un’attività meramente professionale e che, come le prime, potevano ritenersi lecite nel nostro ordinamento già prima ed a prescindere da una specifica regolamentazione positiva, la quale assolve piuttosto allo scopo di disciplinarne i requisiti in determinate situazioni (per le società di ingegneria: quando siano affidatarie di commesse pubbliche) o per determinati motivi (per le società di revisione: in considerazione del particolare e delicato controllo che sono chiamate ad effettuare).

Piuttosto, relativamente ai settori in cui operano le predette società, bisogna ragionare in senso negativo: chiedersi, cioè, se la salvezza delle normative previgenti significhi inutilizzabilità, per i professionisti dei settori interessati, della nuova normativa.

società professionali, facendo applicazione alternativa delle norme proprie di settore o della normativa generale di cui alla l. 183/11. Con l'aberrante conseguenza che si svuoterebbe una delle due previsioni di ogni significato, essendo fin troppo facile preconizzare che nella pratica si farebbe ricorso a quello dei due regimi che, nel singolo caso, preveda limiti meno stringenti.

In questi termini, comunque, e con riferimento ai principali modelli preesistenti, il problema è più teorico che pratico, atteso che - senza contraddire l'interpretazione innanzi fornita del comma 9 dell'art. 10 della l. 183/11 - detti modelli non devono ritenersi esclusivi. Sarà, cioè, ben possibile che ingegneri e(o) professionisti equivalenti, costituiscano delle società tra professionisti, ai sensi della l. 183/11, per lo svolgimento in comune dell'attività professionale, dal quale altrimenti sarebbero ingiustificatamente esclusi dal momento che i "modelli societari" già vigenti, in detti settori, sono modelli che hanno riguardo allo svolgimento di un'attività diversa da quella meramente professionale.

Un discorso a sé deve invece farsi per le società tra avvocati, che continuano ad essere disciplinate esclusivamente dal d.lgs. n. 96/01, in relazione al quale la l. 183/2011 deve ritenersi inapplicabile (anche) in forza della valenza positiva (e derogatoria) della legge 31 dicembre 2012, n. 247 (recante la nuova disciplina dell'ordinamento della professione forense), che - seppur ancora inattuata - delega il Governo ad emanare le nuove norme sull'esercizio della professione di avvocato in forma societaria (che, pertanto, si porranno - anch'esse - come *lex specialis* rispetto alla riforma in commento)¹⁵.

La (possibile) trasformazione delle associazioni professionali in STP

Con l'introduzione nel nostro ordinamento della l. 183/2011 è inevitabilmente sorta la questione della "trasformabilità" degli studi e delle associazioni professionali già esistenti in società tra professionisti, atteso che il comma 9 dell'art. 10 l. 183/2011 mantiene in vigore le associazioni professionali e i diversi modelli societari disciplinati dalle leggi precedenti, tra cui, in particolare, le associazioni costituite ai sensi dell'art. 1 l. 1815/1939 tra le persone munite dei

¹⁵ Conclusioni, queste, espresse anche nella relazione di accompagnamento al d.m. Giustizia n. 34/13 in cui si esclude l'applicabilità agli avvocati della l. 183/2011 precisando che "*in punto di ambito applicativo, va evidenziato che, medio tempore, è stata approvata la nuova disciplina dell'ordinamento della professione forense con legge 31 dicembre 2012, n. 247, che, all'articolo 5, reca delega al Governo per la disciplina dell'esercizio della medesima professione in forma societaria*". Mentre nelle more dell'attuazione della citata delega può inoltre osservarsi - come ha fatto correttamente il CNN con lo studio d'impresa n. 224-2014/I - che "*l'inapplicabilità agli avvocati della l. 183/2011 può argomentarsi dal principio "lex posterior non derogat priori speciali", in quanto il d.lgs. 96/2001 sancisce regole - quali l'esclusività del modello società tra avvocati per l'esercizio in comune dell'attività professionale; il riferimento, di default, alle regole della società in nome collettivo; l'inammissibilità della presenza di soci non professionisti - chiaramente incompatibili con le previsioni contenute nella legge 183 del 2011*".

necessari titoli di abilitazione professionale e che utilizzano la dizione di «studio tecnico, legale, commerciale, contabile, amministrativo o tributario».

Come in precedenza rilevato¹⁶, l'associazione fra professionisti è tradizionalmente qualificata come “contratto associativo atipico di carattere misto” dalla giurisprudenza di legittimità, che in passato tendeva a negare a questa figura la natura di ente collettivo e l'essere autonomo centro di imputazione di interessi laddove si trattasse di assumere la titolarità dei rapporti con i clienti ed in particolar modo ci si riferisse al rapporto (contratto d'opera professionale) fra cliente e professionista; mentre, viceversa, quando non si trattava di questioni attinenti a detto rapporto, la giurisprudenza pareva più incline a riconoscervi un autonomo centro d'imputazione. In sostanza, a seconda dei profili che venivano in rilievo, ed ovviamente a seconda di quello che era lo scopo perseguito dall'associazione - compatibilmente con il principio della personalità della prestazione - se ne poteva tracciare una equiparabilità o meno con le associazioni non riconosciute. Una parte della giurisprudenza, spingendosi ancora oltre, aveva addirittura ipotizzato che le associazioni tra professionisti fossero riconducibili alla figura della natura di società semplice, rilevando come lo scopo di tali associazioni sia pur sempre quello di conseguire un vantaggio economico, il che ne precluderebbe l'inquadramento nell'ambito delle associazioni non riconosciute, le quali sono invece caratterizzate dall'assenza dello scopo di lucro. La circostanza, altresì, per cui l'attività di queste associazioni non è né commerciale, né agricola, induce a ritenere che le stesse siano qualificabili come società semplici

Ciò posto, se si aderisce a quest'ultimo orientamento – che sembra aver ripreso vigore dopo l'abrogazione del divieto di costituire società tra professionisti – la trasformazione in STP, nella quale si adotti un modello diverso dalla società semplice, avrebbe la natura di trasformazione progressiva omogenea da società semplice in altro tipo sociale.

L'adozione, invece, delle regole della STP attraverso il ricorso al modello della società semplice non avrebbe la natura di trasformazione, bensì di modifica statutaria. In particolare, laddove si accolga la tesi secondo cui l'oggetto della STP sia lo svolgimento dell'attività professionale, occorrerà modificare l'oggetto dell'associazione, in quanto le associazioni professionali non hanno per oggetto l'esercizio delle attività professionali.

Se invece, si ritiene che la STP abbia la natura di società di mezzi, pur non essendo necessario modificare l'oggetto sociale, occorrerà in ogni caso adottare una nuova denominazione sociale, che dovrà contenere l'indicazione “società semplice tra professionisti”.

Sembra, invece, doversi escludere la possibilità di trasformare le associazioni temporanee tra professionisti in STP.

Il fenomeno delle associazioni temporanee, nonostante il *nomen iuris*, costituisce infatti una categoria contrattuale autonoma e distinta rispetto alle normali associazioni tra professionisti. L'associazione temporanea tra più soggetti è,

¹⁶ V. *retro*, n. 13 e testo corrispondente.

infatti, un accordo per la realizzazione di un affare complesso che i singoli partecipanti da soli non potrebbero o non vorrebbero sostenere. Attraverso tale accordo i contraenti non costituiscono un nuovo ente, ma collaborano al fine della realizzazione di un affare, mantenendo la propria autonomia operativa, in quanto ciascun partecipante ha un proprio ben specifico compito da assolvere, con propri mezzi e con la propria organizzazione, ed ha diritto ad un corrispettivo rapportato alla quota di lavoro svolto¹⁷. Proprio la mancanza di soggettività giuridica in capo alle associazioni temporanee tra professionisti, riconducibili in definitiva alla figura del mandato, ne preclude *in nuce* la loro trasformazione in STP.

Il nuovo dato normativo e i problemi interpretativi

Nonostante lo scenario normativo non del tutto perspicuo, è comunque possibile sin d'ora delineare alcuni punti fermi della disciplina delle STP (che, come si vedrà, riguardano soprattutto i rapporti con i terzi):

- la costituzione delle STP deve avvenire secondo i **modelli societari** regolati dai titoli 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), e la **dicitura “STP”** deve comparire obbligatoriamente nella denominazione sociale;
- per potersi qualificare come STP, l'atto costitutivo della società deve prevedere **l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale** da parte dei soci iscritti ad albi, ordini o collegi, restando ovviamente riservate le competenze dei professionisti abilitati; va nondimeno precisato che la previsione dell'esercizio esclusivo dell'attività professionale da parte dei soci non preclude a questi ultimi la possibilità di svolgere contemporaneamente la medesima attività in forma individuale, come può agevolmente evincersi dall'ipotesi di una sanzione disciplinare di sospensione irrogata esclusivamente nei confronti della società (che altrimenti si rifletterebbe in maniera illegittima nei confronti dei suoi soci: e v. più avanti, nel testo);
- la conseguente 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), e per converso l'ammissione di soggetti **non professionisti** soltanto per **prestazioni tecniche**, o per **finalità di investimento**;

¹⁷ In tali ipotesi, di solito, mentre gli associati sono interessati a tutelare, nell'esecuzione dell'opera o dell'affare, la propria autonomia ed a mantenere la propria individualità giuridica, il terzo, destinatario dell'attività degli associati, ha interesse ad una configurazione unitaria, anche giuridica, della operazione. Pertanto, viene stipulato congiuntamente con il terzo un unico contratto, il quale viene poi eseguito con piena autonomia di gestione, sulla base della ripartizione dei compiti fissata nell'accordo di cooperazione, senza costituire un'organizzazione comune, giuridicamente rilevante. V Lomonaco, *Associazione temporanea di imprese e appalti tra privati*, Quesito n. 722-2006/C in *CNN Notizie* del 17 gennaio 2007.

- la partecipazione al capitale sociale dei **professionisti** deve essere tale da determinare la **maggioranza di due terzi** nelle deliberazioni o decisioni dei soci (il venir meno di tale condizione costituisce causa di scioglimento della società). In altri termini, la quota dei soci di capitale (e/o dei tecnici) non può superare un terzo: una cautela che si è resa necessaria proprio per evitare una “egemonia” del soggetto investitore (per definizione orientato al profitto) che potesse mettere a rischio l'autonomia e l'indipendenza tipiche dei professionisti. Tant'è che il superamento della soglia massima di partecipazione costituisce causa di scioglimento della società e, a tale scopo, il Consiglio dell'Ordine o Collegio competente è chiamato dalla legge ad adottare gli opportuni provvedimenti (cfr. l'articolo 10, comma 4, lettera b) della l. 183/11: “...*il venir 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*”);
- l'obbligo di definire criteri e modalità che assicurino **l'esecuzione dell'incarico professionale (conferito alla società) solo dai soci professionisti**, con la precisazione che la designazione del socio professionista sia compiuta dal cliente e, in mancanza di tale designazione, il nominativo debba essere previamente comunicato per iscritto all'utente;
- l'obbligo di **polizza assicurativa** per i danni causati ai clienti dai singoli soci professionisti (nell'esercizio dell'attività professionale);
- l'**incompatibilità** – che la norma riferisce genericamente ai soci, sembrando *prima facie* riferirsi anche ai non professionisti – con la **partecipazione ad altra società tra professionisti**;
- l'assoggettamento dei professionisti soci al codice deontologico del proprio Ordine o Collegio, e della società al **regime disciplinare** dell'Ordine o Collegio al quale risulta iscritta;
- la possibilità di costituire un società tra professionisti per l'esercizio di più attività professionali (**società multidisciplinari**).

Nulla invece è stato specificato (in termini puntuali) dalla fonte primaria circa:

- la possibilità di costituire STP avvalendosi dello schema delle società di capitali (s.p.a. e s.r.l.) unipersonali;
- la procedura d'iscrizione all'albo da parte della STP (e gli adempimenti a carico della società, anche conseguenti, ad essa connessi);
- l'esercizio dei diritti connessi all'iscrizione all'albo e, in particolare, del diritto di voto della STP con riferimento alle determinazioni afferenti la *governance* del Collegio e/o dell'Ordine professionale, ivi comprese quelle aventi ad oggetto le elezioni degli stessi Consigli direttivi;
- la responsabilità disciplinare della STP;
- il regime fiscale e previdenziale della STP;
- la possibilità di trasformazione degli studi già esistenti nel nuovo veicolo professionale in forma societaria, come pure del conferimento o dell'aggregazione di studi professionali (individuali o meno) in STP.

Il dm Giustizia dell'8 febbraio 2013 n. 34 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale 6 aprile 2013, n. 81, a seguito delle modifiche effettuate in base ai rilievi espressi dal Consiglio di Stato con il parere del 5 luglio 2012, n. 3127¹⁸) ha colmato soltanto alcuni di questi vuoti normativi, e peraltro soltanto in parte, anche in considerazione della limitatezza degli ambiti disciplinari sui quali (almeno in astratto) era chiamato a intervenire (cfr. il comma 10 dell'art. 10 l. 183/11).

Invero, detto regolamento ha previsto che la STP sia iscritta in una sezione speciale dell'albo professionale (dopo aver disciplinato – all'art. 7, la “*iscrizione [della stessa] nel registro delle imprese*”), ma senza disciplinarne espressamente l'istituzione, né stabilire alcunché circa gli effetti che ne discendono (il che assume specifico rilievo soprattutto con riferimento all'obbligo di contribuzione). Inoltre, il regolamento si limita a dettare alcune scarse regole procedurali di iscrizione e di cancellazione, e si occupa specificamente dell'iscrizione di una STP multidisciplinare per stabilire che questa è tenuta a iscriversi nel Collegio e(o) Ordine relativo all'attività individuata come prevalente nell'atto costitutivo o nello statuto.

Prima di esaminare queste ulteriori problematiche, è però opportuno illustrare anche i punti fermi che emergono (alla luce) della disciplina regolamentare della materia, anche perché potrebbero rivelarsi d'ausilio per lo scioglimento di una serie di criticità che a tutt'oggi permangono.

Orbene, dopo aver premesso le nozioni di “*società tra professionisti*” (o “*società professionale*”) e di “*società multidisciplinare*”, il provvedimento disciplina innanzitutto il requisito della trasparenza nel rapporto tra la società e il cliente,

¹⁸ Con tale parere il Consiglio di Stato ha affermato che (nel complesso) lo schema di regolamento sulle società tra professionisti “ *[doveva] essere valutato positivamente, perché sviluppa[va] in modo adeguato i principi espressi dalla normativa di livello legislativo, completando, con organicità e chiarezza, il disegno ordinamentale tracciato dalla recente riforma, nel rispetto delle scelte di fondo compiute dalle previsioni di rango primario*”. Tuttavia, il giudizio espresso dalla Sezione Consultiva per gli Atti Normativi di palazzo Spada si concludeva, con riferimento al contenuto delle singole disposizioni, con alcune osservazioni, tra cui meritano – ancora oggi - di essere segnalate le seguenti: <<**a**) *allo scopo di tutelare in modo più completo le ragioni e gli interessi del cliente, è opportuno prevedere, al comma 2, che la società professionale debba consegnare al cliente l'elenco scritto non solo dei soci professionisti, ma anche dei soci con finalità di investimento (tale adempimento, oltre tutto, rappresenterebbe uno strumento ulteriore di verifica preventiva in ordine alla eventuale presenza di situazioni di conflitto di interesse); b*) *la previsione dell'articolo 6, comma 3, diretta a specificare il regime di “incompatibilità” di tale categoria di soci, dovrebbe essere resa più chiara, poiché l'ampio e indeterminato riferimento a tutte le ipotesi di condanna (si intende: penale) è idoneo a comprendere ogni fattispecie di illecito definitivamente accertato, compresi gli episodi isolati di gravità minore o risalenti nel tempo, o non collegati con l'oggetto della società; c*) *in merito al regime della responsabilità delle società “multidisciplinari”, le quali svolgono più di una attività professionale, occorre valutare se, in relazione alle attività concretamente svolte e ai comportamenti posti in essere dai singoli soci, non sia opportuno prevedere anche l'applicazione delle particolari regole deontologiche correlate ai settori delle specifiche attività, quanto meno nei casi in cui la violazione commessa dal singolo professionista rappresenti l'esecuzione di indirizzi manifestati dalla società>>.*

imponendo alla prima, sin dal primo contatto con il secondo, una serie di **obblighi informativi** attinenti ai seguenti aspetti:

- a) diritto del cliente di chiedere che l'esecuzione dell'incarico conferito alla società sia affidata ad uno o più professionisti da lui scelti;
- b) possibilità che l'incarico professionale conferito alla società sia eseguito, in difetto dell'esercizio del diritto di scelta, da ciascun socio in possesso dei requisiti per l'esercizio dell'attività professionale;
- c) eventuale esistenza di situazioni di conflitto d'interesse tra cliente e società, che siano anche determinate dalla presenza di soci con finalità d'investimento.

È conseguentemente previsto un obbligo della società di consegnare al cliente, perché possa operare una scelta libera e consapevole, l'elenco dei singoli soci professionisti, con l'indicazione dei titoli e delle qualifiche professionali di ciascuno, nonché l'elenco dei soci con finalità d'investimento.

In sede di disciplina dell'esecuzione dell'incarico, il regolamento, facendo applicazione del principio della personalità dell'esecuzione della prestazione (art. 2232 c.c.), consente al socio professionista di avvalersi, sotto la sua direzione e responsabilità, di ausiliari ma non di sostituti, se non in relazione a particolari attività, caratterizzate da sopravvenute esigenze non prevedibili, e comunque previa comunicazione dei loro nominativi al cliente. E' in ogni caso garantita la facoltà del cliente, cui i nominativi dei collaboratori sono comunicati, di esprimere il proprio dissenso.

Quanto al regime delle **incompatibilità**, il regolamento chiarisce che l'ipotesi di partecipazione a più società tra professionisti vietata dall'art. 10, comma 6, della l. n. 183/11 si determina anche nel caso della società multidisciplinare e si applica per tutta la durata dell'iscrizione della società all'Ordine o Collegio di appartenenza.

Viene poi introdotta una incompatibilità alla partecipazione dei soci per finalità d'investimento ove non siano in possesso dei **requisiti di onorabilità** previsti per l'iscrizione all'albo professionale al quale è iscritta la medesima società cui appartengono; tra tali requisiti va altresì annoverata la mancata applicazione, anche in primo grado, di misure di prevenzione personali o reali. Ulteriori requisiti perché il socio di investimento possa prendere parte ad una STP sono l'assenza di condanne definitive ad una pena alla reclusione pari o superiore a 2 anni per reati non colposi e che lo stesso non sia stato cancellato da un albo professionale per motivi disciplinari.

Il mancato rilievo della causa di incompatibilità o la mancata rimozione della stessa integrano un illecito disciplinare per la società e per il singolo professionista.

Ai fini della verifica delle situazioni di incompatibilità il regolamento prevede l'iscrizione della società tra professionisti nella sezione speciale del registro delle imprese istituita ai sensi dell'art. 16 del d.lgs. n. 96/2001.

Si è già detto che le STP, per poter operare, sono tenute inoltre all'iscrizione nell'apposita **sezione speciale degli albi professionali** presso gli ordini o i collegi di appartenenza dei soci professionisti. A riguardo, il dm in commento stabilisce che la domanda di iscrizione dovrà contenere, oltre all'atto costitutivo e allo statuto societario, il certificato di iscrizione nella sezione speciale del registro

delle imprese, accompagnato dall'elenco dei soci professionisti non iscritti presso l'Ordine o Collegio cui è rivolta la domanda. Se la STP non risulta idonea all'iscrizione, prima di procedere al diniego il consiglio dell'Ordine o del Collegio professionale segnala le motivazioni al rappresentante legale della società, che può presentare le proprie osservazioni entro 10 giorni.

Sotto l'**aspetto disciplinare e deontologico**, infine, il regolamento precisa che:

- (i) la STP risponde disciplinarmente delle violazioni delle norme deontologiche dell'Ordine o Collegio al quale risulta iscritta;
- (ii) se la violazione deontologica commessa dal socio professionista, anche iscritto ad un Ordine o Collegio diverso da quello della società, è ricollegabile a direttive impartite dalla società, la responsabilità disciplinare del socio concorre con quella della società.

Iscrizione all'albo professionale

Come già si è avuta occasione di sottolineare, il regolamento ministeriale disciplina la procedura di iscrizione (e cancellazione) della STP, statuendo che quest'ultima debba essere iscritta in una sezione speciale degli albi o dei registri tenuti presso l'Ordine o il Collegio professionale di appartenenza dei soci professionisti. La società multidisciplinare è iscritta presso l'albo o il registro dell'Ordine o Collegio professionale relativo all'attività individuata come prevalente nello statuto o nell'atto costitutivo.

Con riferimento alle STP multidisciplinari, il dm ha quindi introdotto, ai fini dell'individuabilità di un unico albo di iscrizione, il concetto della "attività prevalente". Ancorché trattasi di un mero "criterio" di individuazione – atteso che la mancata specificazione statutaria dell'attività professionale prevalente non è in alcun modo sanzionata dal legislatore, con la conseguenza che in tale ipotesi la STP potrebbe certamente iscriversi a una pluralità di albi, corrispondenti a quelli cui sono iscritti i vari soci professionisti - è opportuno (allo scopo di proporre un'inversione di regole) spendere qualche parola sull'illegittimità di tale scelta ministeriale (peraltro *praeter legem*), oltre che sull'inopportunità, *recte* incongruenza, delle argomentazioni ivi sottese e sulle anomalie che, quindi, ne conseguono.

Infatti, in mancanza di una qualsivoglia incompatibilità tra l'esercizio di diverse professioni (che nella fattispecie è esclusa *in nuce* dalla stessa previsione normativa di un soggetto giuridico "multidisciplinare") è assolutamente illegittimo e irragionevole limitare – sia pure in termini ipotetici - l'iscrizione a uno solo degli albi delle professioni interessate. E ciò per la semplice ragione che l'esercizio di una professione regolamentata da parte di un soggetto è inscindibilmente legata (costituendone il presupposto) all'iscrizione dello stesso nel corrispondente albo (così come da tale iscrizione discende ineluttabilmente, come si dirà in seguito, l'obbligo di versare la relativa quota contributiva). E contro tale (seppur semplice e, apparentemente, convenzionale) principio, non è neppure astrattamente configurabile deroga alcuna, soprattutto ove questa risulti

fondata su una presunta capacità attrattiva di una professione “prevalente” rispetto alle altre, o – il che sembra ancora più grave – sull’assunto che nel caso di specie ogni socio professionista è già iscritto - individualmente – al proprio Ordine e(o) Collegio. A questo riguardo, infatti, è sufficiente osservare che la STP è soggetto giuridico autonomo, che - in quanto tale – non è in alcun modo riducibile alle posizioni individuali e(o) agli *status* delle persone fisiche che la compongono (è su tale premessa, del resto, che si fonda lo stesso obbligo autonomo di iscrizione anche della STP all’albo professionale). E l’assoggettamento al regime disciplinare della stessa STP ne è l’ennesima riprova (oltre che un’ulteriore ragione per dissentire dalla scelta operata col dm n. 34/13, come si dirà qui appresso).

In ogni caso, la disposizione che prevede l’iscrizione di una STP multidisciplinare a un solo albo professionale si pone in contrasto con il principio di eguaglianza, laddove si consideri che con essa viene introdotta un’autentica discriminazione tra i vari collegi e(o) ordini interessati. Ciò soprattutto con riferimento all’obbligo di contribuzione (*i.e.* di versamento della quota annuale) – nonché al correlativo onere previdenziale (con riferimento al “contributo integrativo”) – il quale è inscindibilmente connesso all’iscrizione stessa (tanto più ove quest’ultima, come nel caso in esame, comporta una serie di incombenze ulteriori per il Collegio e/o l’Ordine che gestisce l’albo – o la sezione speciale al suo interno – cui la società è iscritta, e pertanto non è dettata da ragioni meramente formali o burocratiche). All’uopo giova sottolineare che non ha alcun pregio la tesi, adombrata da qualcuno, secondo cui l’ipotetico “divieto” dell’iscrizione plurima sarebbe giustificato dal disegno perseguito del legislatore di separare la vita della STP da quella dei soci professionisti. Se ciò infatti non può valere per i soci “prevalenti”, deve *a fortiori* escludersene la rilevanza nei confronti di tutti i professionisti costituenti la compagine societaria. Ma il legislatore, in realtà, ha mostrato di non seguire affatto tale linea, avendo scelto di concentrare il potere decisionale in capo ai soci professionisti, oltre che l’esclusività dell’esercizio della professione e un articolato regime di incompatibilità e, non da ultimo, l’assoggettamento (seppur in solido) della STP al regime disciplinare (cui soggiace il professionista).

Ed è proprio in relazione a quest’ultimo aspetto che emerge lapalissianamente l’incongruenza delle soluzioni prospettate nel decreto ministeriale *de quo*, attese le gravi anomalie che deriverebbero dalla sottoposizione del professionista e della (corresponsabile) STP a regimi sanzionatori differenti, con procedimenti e giudizi (di disvalore) deontologici di consigli di disciplina di diversi collegi o ordini territoriali (posto che ciascuno sanziona i propri iscritti!¹⁹). E non solo: rilevato

¹⁹ A riguardo giova richiamare le considerazioni svolte dalla Cass., sez. un., 18 novembre 2010, n. 23287, per il caso di un avvocato che è stato giudicato da un consiglio dell’Ordine territorialmente diverso da quello di propria competenza, poiché per il medesimo fatto era incolpato anche un consigliere dell’Ordine che - per disposizione specifica dell’ordinamento professionale forense - non può essere giudicato dal proprio consiglio ma deve essere giudicato da un consiglio “viciniore”. Ebbene, la Cassazione ha escluso il principio della connessione e ha separato i giudizi, data la specialità della normativa e l’impossibilità di richiamare il foro generale di competenza per legittimare la *vis attractiva*. Detto principio è stato poi confermato anche dalla Cass., sez. un., 13 novembre 2012, n. 19705.

che ai sensi dell'art. 12, comma 2, la responsabilità disciplinare della STP si aggiunge a quella del socio professionista per la violazione da quest'ultimo commessa che sia ricollegabile a direttive impartite dalla società, l'iscrizione della società multidisciplinare all'albo della professione prevalente potrebbe sostanzialmente privare di operatività concreta questa disposizione in tutte quelle ipotesi in cui la violazione deontologica commessa dal socio professionista, rilevante ai sensi dell'Ordine o Collegio di appartenenza di quest'ultimo, non sia tale (e, quindi, non deontologicamente perseguibile) per quello (diverso!) al quale è iscritta la società multidisciplinare (che esercita in via prevalente una determinata professione). E ciò in quanto, com'è ovvio, la responsabilità aggiuntiva della società discendente dalla violazione di un illecito deontologico del suo socio non può che essere valutata dal Consiglio di disciplina del Collegio o Ordine al quale la stessa è iscritta.

Sul punto giova altresì evidenziare che il Consiglio di Stato nel succitato parere n. 3127/12 (espresso sulla bozza del regolamento medesimo) aveva affermato che *“in merito al regime della responsabilità delle società “multidisciplinari”, le quali svolgono più di una attività professionale, occorre valutare se, in relazione alle attività concretamente svolte e ai comportamenti posti in essere dai singoli soci, non sia opportuno prevedere anche l'applicazione delle particolari regole deontologiche correlate ai settori delle specifiche attività, quanto meno nei casi in cui la violazione commessa dal singolo professionista rappresenti l'esecuzione di indirizzi manifestati dalla società”*. Una soluzione che, per la verità, sembra porsi in netta antitesi con quella che è risultata nel testo finale del decreto ministeriale, atteso che nel parere si chiedeva di predisporre meccanismi idonei proprio a evitare una diversificazione dei regimi disciplinari della società e del singolo professionista socio nelle ipotesi di concorso di responsabilità.

Sugli obblighi e sui diritti della STP connessi all'iscrizione all'albo

La già ricordata soggettività giuridica della STP, distinta da quella dei soci che la compongono, comporta la titolarità in capo alla società stessa di una serie di diritti e obblighi connessi all'iscrizione alla sezione speciale dell'albo professionale, al pari dei professionisti persone fisiche ivi iscritte. Pertanto, la STP è tenuta al pagamento di una quota di iscrizione distinta da quella versata dai soci che ne fanno parte, ed è titolare di un diritto di voto nelle assemblee (degli iscritti) per l'approvazione dei bilanci e in quelle elettorali autonomo rispetto a quello esercitabile dai soci *de quibus*. Ferma la spettanza alle STP del diritto di elettorato attivo, forti perplessità sorgono invece in merito al diritto di elettorato passivo in considerazione sia della configurazione legislativa dei Consigli direttivi dei Collegi come composti da (sole) persone fisiche, sia della difficile configurabilità della “candidatura” di un ente personificato in un procedimento elettorale. E tali perplessità si accentuano laddove si consideri che la prospettata soluzione in ordine all'iscrizione plurima (agli albi professionali) delle società multidisciplinari si tradurrebbe inevitabilmente nella possibilità di partecipazione

della STP a una pluralità di consigli direttivi, afferenti le diverse professioni coinvolte!

Governance delle STP e ruolo dei soci professionisti nel processo decisionale.

Si è già detto che, ai sensi dell'art. 10, comma 4, lett b della l. n. 183/11 (come integrato dall'articolo 9-bis, comma 1, lettera b), del dl 24 gennaio 2012, n. 1) “...*il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci...*”. Nondimeno, la legge sulle STP, dopo aver dettato la predetta regola dei 2/3, non prevede che i professionisti debbano detenere la maggioranza dei due terzi del capitale sociale prescindendo dal diritto di voto. E' pertanto legittimo che i soci non professionisti detengano azioni prive del diritto di voto anche in misura superiore al terzo del capitale sociale; oppure detengano la maggioranza assoluta del capitale sociale qualora la minoranza detenuta dai soci professionisti sia superiore ai due terzi delle azioni aventi diritto di voto.

I professionisti possono quindi anche essere, nelle società di persone o cooperative, meno dei due terzi dei soci o, nelle società di capitali, essere titolari di meno dei due terzi del capitale purché vengano adottate delle misure tali da garantire loro i due terzi dei voti²⁰.

Ai professionisti è riconosciuta quindi la possibilità di esercitare un potere dominante sulle decisioni che possono influire sull'espletamento dell'attività professionale, come i criteri di ripartizione degli incarichi, la scelta di collaboratori e ausiliari, la politica di determinazione dei compensi e le modalità di esecuzione della prestazione. E, si ripete, “*il venir meno di queste condizioni di maggioranza provoca lo scioglimento della società e la cancellazione dall'albo da parte del consiglio dell'ordine o del collegio professionale presso il quale la società è iscritta, salvo che non si ristabilisca la prevalenza dei soci professionisti entro sei mesi*” (v. ultimo periodo della lettera b del comma 4 succitato).

Ciò posto, e passando al versante dell'amministrazione della STP, deve altresì osservarsi che – non sussistendo disposizioni di legge che impongano particolari requisiti in merito alla composizione dell'organo amministrativo della società

²⁰ Con il citato studio d'impresa n. 224-2014/I in CNN ha chiarito anche la portata della (specifica) statuizione di cui all'art. 10 (comma 4, lett. b), secondo periodo, del dm 34/13, secondo cui “*il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci...*”. Il Consiglio nazionale del notariato ha spiegato che la maggioranza nel voto deve essere garantita da apposite clausole dello statuto capaci di assicurare ai professionisti la maggioranza nelle decisioni anche in caso di minoranza numerica. La regola dei due terzi dei voti, spiega il Consiglio nazionale del notariato, vale per tutte le deliberazioni e decisioni dei soci, quindi per le delibere assembleari delle società di capitali e cooperative, per le modifiche dei patti sociali e le decisioni delle società di persone. In sostanza, si limita la possibilità che i soci non professionisti influiscano sulle scelte strategiche della società e incidano sullo svolgimento delle prestazioni professionali.

medesima – l'amministrazione sarà regolata dalla disciplina specifica del tipo societario prescelto, anche con la possibilità che essa sia affidata a soci non professionisti.

Società (tra professionisti) unipersonali

In senso contrario alla ammissibilità della STP unipersonale si è espresso in prima istanza il CUP - Comitato Unitario Permanente degli Ordini e Collegi Professionali, nel documento *Le società tra professionisti: esame della normativa e proposte di intervento*, del gennaio 2012, affermando che “*il richiamo 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 comma 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*”.

Sulla stessa linea di pensiero si è poi, più di recente, attestato l'Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti (IRDCEC) nella circolare del 12 luglio 2013, n. 32, argomentando che “*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*”.

In dottrina si sono tuttavia registrate opinioni diverse e, in particolare, alcuni autori hanno preso le mosse dal riferimento alla “società tra professionisti” per rendere ragione del *nomen* di cui la società deve fregiarsi, ritenendo però che il requisito della pluralità di soci professionisti debba esser rispettato esclusivamente in sede di costituzione, potendo invece il loro numero ridursi all'unità nel corso della vita della società²¹.

A ogni buon conto, all'indomani della entrata in vigore dell'art. 10 della legge istitutiva e del dm 34/13, la dottrina prevalente ha risolto positivamente la questione dell'ammissibilità del ricorso alla società tra professionisti con unico socio²².

²¹ Toffoletto, *Società tra professionisti*, Società, 2012, 37; ma in senso dubitativo si segnala Guida, *L'atto costitutivo della società tra professionisti: presupposti, contenuto e pubblicità*, in *Notariato* 2013, 603, in part. 604.

²² v., da ultimo, l'orientamento del Comitato Triveneto dei Notai, Q.A.5 - S.T.P. UNIPERSONALE - 1° pubbl. 9/13 - motivato 9/13, secondo cui “*si ritiene possibile costituire una S.T.P. con un unico socio ove ciò sia consentito dal modello societario prescelto*”

In particolare, è stato osservato come solo *prima facie* la STP unipersonale appaia essere un controsenso, sul presupposto che la disciplina delle STP nasce proprio con lo scopo di agevolare l'esercizio collettivo delle attività professionali. Con la conseguenza che l'impiego dello strumento della società unipersonale avrebbe il solo scopo di limitare la responsabilità per le obbligazioni derivanti dallo svolgimento dell'attività economica al patrimonio della società.

Ciò non esclude, però, che anche il singolo professionista possa avere interesse a costituire una società unipersonale, con lo scopo di usufruire della limitazione di responsabilità prevista per tale tipo di enti.

Si deve, poi, dar conto del fatto che nella l. 183/2011 mancano disposizioni specifiche che impongano il carattere pluripersonale della STP, e che la stessa legge consente espressamente di utilizzare i modelli della s.p.a. e della s.r.l., le quali possono essere costituite in forma individuale.

Non sembrano, pertanto, sussistere divieti normativi alla costituzione di una STP unipersonale, laddove il modello societario prescelto lo consenta²³.

Per la soluzione favorevole alla costituzione di una società *tra* professionisti con unico socio (ovviamente abilitato) si rileva inoltre come *“la funzione del ricorso al modello societario, quando più soggetti si propongano di esercitare collettivamente la professione, è molto diversa da quella assoluta dall'istituto societario al cospetto di attività che restano di interesse individuale, dove lo scopo primario sarebbe quello della limitazione del rischio e della responsabilità”*. Secondo questa dottrina, *“una impostazione restrittiva di questo tenore tuttavia non convincerebbe, e per ragioni sistematiche (le fondamenta dell'ordinamento societario sono generalmente state da sempre ritenute in sé compatibili con le attività intellettuali e solo vincoli esterni, propri dell'ordinamento professionale, hanno suggerito sino ad oggi atteggiamenti prudenziali o negativi) e per motivi più strettamente inerenti al quadro regolamentare introdotto con la novella, dove la liberalizzazione appare completa e dove i parametri di raccordo tra i modelli organizzativi e l'attività sono esplicitati e non sembra possano essere irrigiditi sulla base di postulati assiomatici non suffragati da alcun dato testuale”*²⁴.

²³ In tal senso Marasà, *I confini delle società tra professionisti*, *Le Società*, 2012, 398 ss., 401, il quale rileva come la progressiva estensione ai professionisti dello statuto dell'imprenditore renderebbe discriminatoria l'esclusione del professionista dalla possibilità di costituire società unipersonali.

²⁴ Cian, *La nuova società tra professionisti. Primi interrogativi e prime riflessioni (art. 10 l. n. 183/11)*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2012, 9 (soluzione poi ribadita dall'A.: *Gli assetti proprietari nelle società tra professionisti*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2013, 345 s.): *“d'altra parte, che il socio unico possa, attraverso l'esercizio della sua attività in forma societaria, limitare la propria responsabilità nei confronti della clientela (il rischio “d'impresa”, senz'altro, verrebbe circoscritto al conferimento) è tutto da vedere, non essendo affatto chiaro se il principio della responsabilità diretta e personale dell'esecutore dell'opera, ancora una volta affermato dalle due discipline di settore, si estenda o no all'istituto nel suo complesso”*. Allo stesso modo si esprime quella dottrina (Ibba *Le società tra professionisti: ancora una falsa partenza?*, in *Riv. Not.*, 2012, 1 ss.), secondo la quale *“inducono a ritenere senz'altro ammissibile la società tra professionisti anche originariamente unipersonale (beninteso, se in forma di s.p.a. o di s.r.l.), alla sola condizione che l'unico socio sia un professionista abilitato*

Quanto, poi, al rischio di “stravolgere l'essenza stessa della responsabilità del professionista”, si osserva come lo schema della società tra professionisti, ancorché costituita in forma pluripersonale, sia di per sé idoneo ad alterare il normale regime della responsabilità connessa alla prestazione d'opera professionale. Infatti, sebbene sia ancora estremamente controverso se il rischio professionale ricada sulla società o piuttosto sul singolo professionista incaricato dell'esecuzione della prestazione professionale, sussistono diversi elementi che sembrano far propendere per la prima interpretazione, e precisamente: la necessità dell'iscrizione presso l'albo o Ordine (o Collegio) della professione cui la società fa riferimento; l'obbligo per la società di osservare il regime disciplinare dell'Ordine o Collegio al quale risulta iscritta; la stipula di una polizza di assicurazione per la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità civile per i danni causati ai clienti dai singoli soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale²⁵.

Responsabilità (professionale) nella STP

Nel caso specifico delle STP, la scelta del tipo sociale risulta fortemente condizionata da due fattori, e segnatamente:

(i) il regime di responsabilità per le prestazioni professionali, atteso che laddove queste ultime dovessero rientrare nelle obbligazioni sociali, la scelta di un tipo sociale a responsabilità limitata o illimitata dei soci si rivelerebbe particolarmente significativa;

(ii) la presenza di soci non professionisti per prestazioni tecniche, le quali non potrebbero formare oggetto di conferimento in alcuni tipi sociali.

Con riferimento al primo profilo – attinente, come detto, alla responsabilità per le prestazioni professionali erogate dalla società – è allo stato fortemente controverso se la responsabilità per le prestazioni professionali eseguite dal singolo professionista ricada sulla società, o piuttosto sul singolo professionista incaricato.

In particolare, sulla questione si contrappongono due diversi orientamenti. Da un lato vi è chi ritiene che il rapporto d'opera si instauri necessariamente fra società e cliente sul presupposto che, sebbene la designazione del professionista vada fatta preferibilmente “dall'utente”, in mancanza il nominativo viene scelto dalla società

all'esercizio della professione” sia il “carattere non precettivo del nome” società tra professionisti, aia “*la non significatività del plurale presente in alcuni enunciati (quelli del co. 4, lett. a, b, c; e del comma 7)*”. L'A. precisa poi che ciò «non vale per le società che (com'è espressamente consentito dall'art. 10, co. 8) abbiano ad oggetto l'esercizio di più attività professionali, nel qual caso sarà necessaria la presenza, nella compagine sociale, di almeno un professionista per ognuna delle professioni dedotte nell'oggetto sociale» (aderiscono a tale impostazione, favorevole alla S.T.P. unipersonale, anche Cagnasso, *Soggetti ed oggetto della società tra professionisti*, in *NDS*, 3, 2012, 11; Bertolotti, S.T.P. unipersonale in forma di società per azioni o a responsabilità limitata.

²⁵ Nardone – Ruotolo – Silva, *Prime note sulla società tra professionisti*, in *Studi e materiali del Consiglio Nazionale del Notariato*, 2012, 1133.

e semplicemente comunicato all'utente. Inoltre, in caso di recesso o di cessione della propria partecipazione da parte del professionista incaricato, sarà la società a dover garantire la continuità nell'espletamento dell'incarico, suggerendo un nuovo professionista socio. Alla responsabilità della società si aggiunge, poi, quella del socio esecutore nei confronti del cliente in termini di correttezza nell'espletamento dell'incarico, sotto la forma di "dovere di protezione". All'opposto, secondo altra opinione, il rapporto d'opera si instaura fra il singolo professionista e il cliente, perché in base alla lettera *a*) del comma 4 dell'art. 10 l. 183/2011, l'attività professionale viene esercitata "in via esclusiva" da parte dei soci. Con la conseguenza che la società resterebbe estranea al contratto d'opera professionale con il cliente, essendo unicamente destinataria dei relativi risultati economici, mentre la responsabilità civile per l'inadempimento graverebbe solo sul professionista.

Va a riguardo segnalata la presenza di indici normativi che sembrano propendere nel primo senso, quali la necessità dell'iscrizione presso l'albo dell'Ordine o Collegio della professione cui la società fa riferimento, l'obbligo per la società di osservare il regime disciplinare dell'Ordine o Collegio al quale risulta iscritta, la stipula di una polizza di assicurazione per la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità civile per i danni causati ai clienti dai singoli soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale. Nello stesso senso sembrano inoltre deporre le peculiari regole organizzative che contraddistinguono le società in discorso, prima fra tutte l'enunciazione nella denominazione dell'espressione "società tra professionisti"²⁶. Il fatto che la STP debba sin dall'inizio manifestare all'esterno l'attività che essa svolge è una scelta difficilmente comprensibile nella prospettiva che la stessa esaurisca la propria attività nei rapporti fra i professionisti soci, limitandosi a figurare come destinatario finale dei risultati economici dell'attività dei soci (e vi sarebbe poi da capire se e come ciò possa avere un rilievo immediato rispetto alla clientela).

Se, dunque, appare preferibile ritenere che il cliente stipuli il contratto d'opera professionale con la società e non con il singolo professionista socio, la prestazione professionale diventa inevitabilmente oggetto di un'obbligazione a carico della società, con la conseguenza che nell'ambito delle obbligazioni sociali rientrano anche le obbligazioni derivanti dalla prestazione professionale. Ne inferisce ulteriormente che scegliendo un modello di società in cui i soci rispondono illimitatamente delle obbligazioni sociali ogni socio risponderà con il proprio patrimonio dell'operato di ciascun professionista.

L'adesione a tale orientamento potrebbe quindi scoraggiare in alcuni casi il ricorso ai modelli caratterizzati dalla responsabilità personale dei soci per le obbligazioni sociali, perché tra queste vi sarebbero comprese anche quelle professionali. In altri casi, invece, tale interpretazione potrebbe indurre a scegliere

²⁶ A ragionare diversamente, dunque, la società tra professionisti si ridurrebbe a poco più di una "società di mezzi" o ad una "società di servizi", il cui oggetto sarebbe quindi quello di "consentire ai professionisti di esercitare la propria attività". Né sembrerebbe appagante – nella logica "consortile" evocata in tale ricostruzione – limitare la "fase" all'esterno alla promozione dell'attività professionale dei singoli professionisti.

un modello con un regime misto, come ad esempio la s.a.s., attribuendo ai soci professionisti la qualità di accomandatari e a quelli non professionisti la qualità di accomandanti, limitando così la responsabilità di questi ultimi a quanto conferito. Se, invece, si ritiene che il contratto d'opera professionale intercorra tra il cliente ed il singolo socio professionista incaricato di eseguire la prestazione, la responsabilità professionale ricade su quest'ultimo e non forma oggetto di un'obbligazione sociale. Aderendo a questo secondo orientamento, le valutazioni in merito alla responsabilità professionale non inciderebbero sulla scelta del tipo sociale in base al regime di responsabilità per le obbligazioni sociali.

Per ciò che concerne, invece, il secondo e diverso profilo dell'eventuale partecipazione di soggetti non professionisti "soltanto per prestazioni tecniche", la scelta del tipo sociale risulta vincolata con riferimento al modello azionario, il quale esclude che il socio esecutore di prestazioni tecniche possa conferire in società tali attività. Nel caso, quindi, in cui i soci optino per il modello della società per azioni, la prestazione tecnica potrebbe formare oggetto di prestazioni accessorie ai sensi dell'art. 2345 c.c., le quali tuttavia si aggiungono all'obbligo di eseguire un conferimento, con la conseguenza che il socio non professionista, esecutore di prestazioni tecniche, sarebbe tenuto ad effettuare un versamento ulteriore, a titolo di conferimento, rispetto all'attività tecnica oggetto di prestazioni accessorie.

Regime disciplinare (condotte deontologicamente sanzionabili)

Come si è già avuto occasione di osservare nei paragrafi precedenti, affrontando le questioni dell'*esercizio in via esclusiva* dell'attività professionale e dell'*iscrizione agli albi delle società multidisciplinari*, il regime disciplinare costituisce il baricentro del sistema delle STP nel senso che molto spesso assurge a chiave di volta nella risoluzione di questioni interpretative particolarmente spinose.

Nondimeno, il tema della deontologia e della responsabilità disciplinare nelle società professionali è spesso trascurato in dottrina, per via del diffuso convincimento che le infrazioni disciplinari possano essere commesse soltanto dai soci indipendentemente dalla struttura societaria.

In verità, da un'analisi dettagliata della legge (n.183/11) e del regolamento (dm 34/13) emerge una serie di principi direttamente afferenti la stessa gestione della società, principi che dunque collegano i comportamenti dei soci alle direttive impartite dalla società. Vengono così in evidenza i temi (dei quali si è già fatto cenno in precedenza) del segreto professionale e dell'indipendenza, delle incompatibilità e del conflitto di interessi, della pubblicità e degli obblighi di informazione, in relazione ai quali un'analisi attenta della nuova regolamentazione si impone proprio sotto il profilo deontologico.

L'idea di fondo che ha ispirato la nuova disciplina legislativa è infatti quella secondo cui i nuovi "schemi professionali" non devono andare a detrimento delle regole deontologiche esistenti per le varie professioni, con la conseguenza che le

sanzioni devono essere applicate non solo nei confronti dei soci ma anche nei confronti delle stesse società. Una responsabilità disciplinare che fino a ieri era impensabile nel nostro ordinamento, ma che invece oggi si rende necessaria anche simbolicamente per giustificare il superamento del principio della personalità della prestazione e della relativa responsabilità²⁷.

Prescrive la l. 183/11 (art. 10, comma 7), come già si è detto, che i singoli professionisti e la stessa società devono osservare le norme deontologiche dell'Ordine o Collegio al quale sono iscritti, e il dm 34/13 ha cura poi di precisare (riproducendo l'analoga disposizione contenuta nell'art. 30, comma 1, della legge del 2001 sulla società tra avvocati) che, ferma la responsabilità disciplinare del socio professionista, *“la società professionale risponde disciplinarmente delle violazioni delle norme deontologiche dell'ordine o collegio al quale risulti iscritta”* (art. 12, comma 1, dm 34/13). Ciò significa che la società potrà essere incolpata delle violazioni deontologiche commesse (se e in quanto riferibili alla stessa) e potrà essere sospesa o cancellata dall'albo (con tutte le conseguenze riconosciute), ovvero anche sanzionata con l'avvertimento o la censura.

In effetti, nel codice deontologico vi sono doveri che sembrano riguardare esclusivamente le persone fisiche (si pensi, ad esempio, al *dovere di aggiornamento professionale*). Sebbene sia palese che un dovere di formazione e aggiornamento non è riferibile direttamente alla società, quest'ultima tuttavia può essere sanzionata per questa incolpazione in via indiretta, per esempio nell'ipotesi in cui sia stata deliberata una direttiva che precluda ai soci la partecipazione ai corsi di formazione. E ciò può valere per ogni altra consimile violazione dei principi di lealtà e correttezza, che sono tipicamente personali (ferma la considerazione che – data la specialità della normativa - dovrebbero essere inapplicabili le disposizioni generali sulla concorrenza sleale, previste dagli artt. 2595 ss. c.c.).

Naturalmente la responsabilità disciplinare della società è indipendente da quella dei soci, con la conseguenza che qualora la sanzione irrogata importi preclusione all'esercizio professionale, sarà la società a doversi astenere dal compiere attività (temporaneamente, in caso di sospensione; definitivamente in caso di cancellazione o radiazione), mentre i singoli soci che non dovessero essere colpiti da analogo provvedimento potranno svolgere la loro attività in forma individuale.

Il coinvolgimento tra soci e società avviene invero (come è previsto dall'art. 12, comma 2, del dm 34/13, che riproduce anch'esso in maniera pedissequa la disposizione contenuta nell'art. 30, comma 2, della legge del 2001 sulla società per gli avvocati) solo quando *“la violazione commessa dal socio professionista è ricollegabile a direttive impartite dalla società”*, e in tal caso *“la responsabilità disciplinare del socio concorre con quella della società”* (anche se il socio sia iscritto a un Ordine o Collegio diverso da quello della società!). Ragionando a

²⁷ In tal senso è significativo l'art. 6, comma 6, del Regolamento che stabilisce una particolare ipotesi di illecito disciplinare a carico della società e dei singoli soci. In verità, la tendenza a configurare normativamente nuovi illeciti disciplinari è stata rilevata da tempo, in una pluralità di leggi (e da ultimo nella legge 31 dicembre 2012, n. 247, sulla “nuova” professione forense).

contrario, qualora le violazioni commesse dal socio non siano riconducibili a direttive della società, quest'ultima non sarà chiamata a risponderne.

Ciò conferma dunque, ancora una volta, che la responsabilità disciplinare è sempre personale, e la responsabilità della società non si estende automaticamente a tutti i soci, ma solo a quelli che ne hanno seguito le direttive. Non può tuttavia negarsi che in alcuni casi sia difficile distinguere la responsabilità della società da quella dei singoli soci (ad esempio in caso di illegittima compensazione di somme o di appropriazione), ma la distinzione proposta dal legislatore ha una sua valida *ratio* giustificatrice e si impone per ciò quale premessa per la corretta individuazione degli eventi sanzionabili²⁸.

Per quanto concerne le valutazioni deontologiche, è opportuno esaminare separatamente i diversi profili rilevanti e, segnatamente:

(i) **Segreto professionale e indipendenza.** Il segreto professionale è uno dei principi posti a tutela delle professioni regolamentate del quale da più parti si paventa la lesione attraverso la costituzione di società tra professionisti con soci di capitali (a prescindere dalla sussistenza di limiti alla partecipazione). Si è eccepito, in particolare, che il vincolo del segreto è essenziale ed è il fondamento della stessa esistenza della professione (a parte gli avvocati, il segreto è richiamato per i dottori commercialisti, consulenti del lavoro, psicologi e altre professioni), in quanto posto dalla legge a tutela *non* dell'interesse dei professionisti o dei clienti, *ma dell'interesse pubblico* alla corretta tutela dei diritti fondamentali della persona.

Il legislatore ha preso atto di questi profili di criticità connessi alla partecipazione dei soci investitori e, con il già citato d.l. n. 1/12 ("decreto sulle Liberalizzazioni", conv. l. 27/12) ha modificato l'art. 10, comma 7, della l. 183/11 introducendo (con l'art. 9-bis) il principio per cui "*il socio professionista può opporre agli altri soci il segreto concernente le attività professionali a lui affidate*". Si tratta di un correttivo certamente opportuno, ma si può ragionevolmente dubitare dell'efficienza di questa disposizione, atteso che essa evidentemente confligge con il diritto alle informazioni spettante a *tutti* i soci negli ambiti societari (si pensi agli artt. 2261 e 2476 c.c., ad esempio, relativi ai diritti di controllo dei soci nella società semplice e nella s.r.l.). È del resto singolare che sia prevista la sola possibilità di opporre il segreto (il socio "*può*"), e non il dovere di farlo. In definitiva, nonostante le recenti modifiche normative, sembra necessario assicurare una tutela *effettiva* al principio di segretezza nell'ambito di società che coinvolgano soci non professionisti per prestazioni tecniche ovvero soci finanziatori e amministratori estranei, aventi accesso ai dati societari.

Allo stesso modo l'indipendenza dell'attività e della prestazione può essere compromessa dalla forza economica del socio investitore. È vero che è stata

²⁸ Una responsabilità disciplinare della società può essere configurata anche per irregolarità di gestione della società: è ovvio, in tal caso, che oltre alla società concorre la responsabilità dei soci amministratori che hanno materialmente commesso l'irregolarità.

introdotta la limitazione alla partecipazione (il numero dei soci non professionisti - come detto - e la partecipazione al capitale sociale non possono essere superiori a un terzo nelle delibere e decisioni), ma è incontestabile che il gruppo economico che investe nella società professionale obbedisce a una logica finanziaria, a tutela del proprio capitale, e se poi affida alla stessa società la gestione dei propri interessi finisce per avere un peso preponderante, tale da condizionare l'autonomia delle scelte e l'indipendenza professionale²⁹. E tale situazione può verificarsi in maniera ancor più dirompente nell'ipotesi di società multidisciplinari.

(ii) denominazione sociale e pubblicità

Come già evidenziato, la nuova normativa consente che la denominazione sociale possa essere “in qualunque modo formata”, imponendo unicamente l'utilizzo dell'indicazione di “*società tra professionisti*” (art. 10, comma 5)³⁰.

Sembrirebbe quindi consentito utilizzare anche nomi di fantasia, che possono diventare fattori caratterizzanti riconoscibili dal mercato, alla stregua di vere e proprie catene commerciali svincolate dallo stretto rapporto con i professionisti che esercitano l'attività.

Anche in questo caso, peraltro, se pure l'informazione pubblicitaria è ora ammessa senza limiti, anche sulla “*struttura dello studio*” (art. 4, comma 1, d.p.r. n. 137 del 2012), è doveroso richiamare l'attenzione sul fatto che il principio della identificazione è sempre stato connaturato alle prestazioni professionali, e nel caso in esame si tratta pur sempre di una società tra professionisti. Non può essere dunque confusa la denominazione con l'attività pubblicitaria³¹.

(iii) incompatibilità e conflitto di interessi. È sempre la legge istitutiva (all' art. 10, comma 6) a prescrivere che “*la partecipazione ad una società è incompatibile con la partecipazione ad altra società tra professionisti*”, mentre il successivo dm 34/13 (art. 6) precisa che l'incompatibilità sussiste “*anche nel caso della società multidisciplinare*”.

Lo stesso art. 6, comma 3, dispone che «*il socio per finalità di 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;

²⁹ In questo senso è la Risoluzione del Parlamento Europeo 23 marzo 2006, che sottolinea il pericolo per l'indipendenza e la riservatezza dei professionisti legali quando questi siano inseriti in organizzazioni che consentano ad altri soggetti di esercitare o condividere il controllo dell'andamento dell'organizzazione mediante investimenti di capitale o altro.

³⁰ Agli avvocati, per converso, è consentito costituire società professionali con una ragione sociale nella quale devono comparire i nomi di tutti i soci ovvero di alcuni seguiti alla locuzione ed altri con la indicazione di società tra professionisti, in forma abbreviata s.t.p. (art. 18, comma 1, l. 96/01).

³¹ Diverso è il problema della indicazione del *socio defunto*. Nella piena libertà di costituire e indicare la STP, invero, non sembra pertinente alcun richiamo limitativo.

b) non abbia riportato condanne definitive per una pena pari o superiore a due anni di reclusione [...];

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

Sono previste pertanto due ipotesi di incompatibilità:

– l'una che riguarda tutti i soci, che non possono partecipare a più società essendo la partecipazione esclusiva (e la formulazione letterale implica che la preclusione debba valere anche per i soci investitori, malgrado siano state espresse opinioni contrarie per la supposta esigenza di consentire la circolazione dei capitali);

– l'altra che riguarda solo i soci investitori, che non devono aver riportato condanne e debbono essere in possesso dei *requisiti di onorabilità*, essendo comunque escluso che il socio professionista cancellato possa ricomparire come socio investitore.

Nessuna norma chiarisce quali siano le conseguenze del verificarsi delle suddette ipotesi di incompatibilità, atteso che lo stesso dm si limita a prevedere (al precedente comma 1) che l'incompatibilità sussiste anche nel caso di partecipazione in società multidisciplinari, e che essa viene meno (ai sensi della norma di cui al comma 2) quando vi sia il recesso del socio, la sua esclusione ovvero il trasferimento della sua partecipazione.

A parte queste ipotesi, è evidente che per i casi di incompatibilità permangono le regole di ciascuna professione, sulla base delle quali può intervenire il consiglio del Collegio procedendo alla cancellazione dell'iscritto. L'incompatibilità identifica infatti una situazione soggettiva, la cui esistenza condiziona l'iscrizione all'albo. Disposta quindi la cancellazione con provvedimento definitivo diventa automatica l'esclusione del socio, da deliberarsi secondo le modalità precisate nell'atto costitutivo (art. 10, comma 4 lett. d, della l. 183/11). Va peraltro rammentato che il dm (al successivo comma 6) contempla anche l'ipotesi che la situazione di incompatibilità non sia rilevata o non sia rimossa dalla società, e in tal caso stabilisce che ciò integra *“illecito disciplinare per la società tra professionisti e per il singolo professionista”*.

Diverso è il concetto di *conflitto di interessi* che non influisce sulla iscrizione, ma determina una responsabilità disciplinare; conflitto di interessi che il dm impone di segnalare al cliente (art. 4, comma 1, lett. c), limitatamente alle situazioni di conflitto *“tra cliente e società, che siano anche determinate dalla presenza di soci con finalità di investimento”* (soci investitori i cui nominativi debbono pure essere segnalati al cliente, *ex art. 4, comma 2*). In verità le ipotesi di conflitto sono molteplici, e quella ora ipotizzata si aggiunge a quelle già disciplinate nei codici deontologici, con l'ulteriore precisazione che la potenziale coesistenza di interessi *“contrapposti”* nelle società multidisciplinari (come già rilevato) può creare rilevanti problemi anche sotto il profilo disciplinare.

Incompatibilità e conflitto di interessi sono dunque situazioni espressamente contemplate dalla normativa ma con conseguenze differenti, poiché la prima incide sulla iscrizione (atteso che, come detto, l'esistenza di una causa di incompatibilità fa venir meno il titolo per l'iscrizione all'albo), mentre la

seconda (l'ipotesi di conflitto) non si traduce in una mancanza dei requisiti richiesti per l'iscrizione, ma in un *difetto di rappresentanza*, e quindi in una violazione dei principi deontologici.

Non costituisce invece un'ipotesi di incompatibilità, ma una "*causa di scioglimento della società*" quella prevista dall'art. 10, comma 4, lett. *b*, della l. 183/11 (con le modifiche intervenute), quando venga meno la condizione della maggioranza di due terzi dei soci professionisti e della loro partecipazione al capitale sociale: in tal caso il consiglio del Collegio dispone la cancellazione della società dall'albo (salvo il recupero della condizione nel termine perentorio di sei mesi).

(iv) **obblighi di informazione.** Nella legge istitutiva delle STP vi sono anche disposizioni che toccano i criteri e le modalità di esecuzione dell'incarico (art. 10, comma 4, lett. *c*). In particolare:

- l'incarico deve essere eseguito solo dai soci professionisti;
- la designazione del socio professionista deve essere compiuta dall'utente e, in mancanza,
- il nominativo deve essere previamente comunicato per iscritto all'utente.

Nel successivo dm (artt. 3, 4, 5) il principio normativo viene dettagliato con la riproduzione della regola e con alcune analitiche precisazioni (art. 4, sotto la rubrica "*Obblighi di informazione*"). Va infatti segnalato alla parte assistita (definita *utente* dalla l. 183/11 e *cliente* dal dm), "*al momento del primo contatto*", che:

- a) essa ha il diritto di chiedere che l'esecuzione dell'incarico sia affidata a uno o più professionisti "*da l[e]i scelti*";
- b) l'incarico professionale può essere eseguito da ciascun socio professionista "*in possesso dei requisiti per l'esercizio dell'attività professionale*";
- c) esistono (ove effettivamente sussistenti!) eventuali situazioni di conflitto di interesse, anche per la presenza dei soci investitori.

A parte quest'ultima ipotesi – nella quale la eventuale sanzione disciplinare deriva non solo dal fatto che ricorra una situazione di conflitto di interesse, ma anche dalla circostanza che di questo conflitto non sia stata data informazione al cliente – la volontà del legislatore è inequivoca nel ribadire la fungibilità dei soci che siano in possesso dei requisiti per l'esercizio dell'attività professionale, salvo che il cliente indichi per l'affidamento dell'incarico e richieda per il suo espletamento qualcuno dei professionisti di sua scelta.

E la prova dell'adempimento di questi obblighi informativi deve risultare da *atto scritto*, poiché la società deve consegnare al cliente "*l'elenco scritto dei singoli soci professionisti, con l'indicazione dei titoli o delle qualifiche professionali di ciascuno di essi nonché l'elenco dei soci con finalità di investimento*". Va però segnalato che mentre la l. 183/11 (all'art. 10, comma 4, punto *c*) impone di comunicare per iscritto il nominativo del professionista

incaricato, il dm prescrive la consegna al cliente dell'elenco di tutti i soci (art. 4, comma 2)³².

Un obbligo di informativa è previsto anche dall'art. 5 del dm in quanto viene imposto al socio professionista che si avvalga di ausiliari ed eventualmente di sostituti di comunicarne i nominativi al cliente (specularmente, il cliente deve comunicare per iscritto, entro tre giorni, il proprio eventuale dissenso).

Si tratta, insomma, di un fascio di informazioni che si aggiungono a quelle previste in tutti i codici deontologici per assicurare un corretto rapporto con la parte assistita e rafforzare per quanto possibile l'idea che lo schermo societario non distrugge di per sé il carattere fiduciario e personale della prestazione professionale. Infatti, come opportunamente ribadito nel dm (all'art. 3, comma 2), gli obblighi di informazione sono imposti con la finalità di *“garantire che tutte le prestazioni siano eseguite da soci in possesso dei requisiti richiesti per l'esercizio della professione svolta in forma societaria”*.

Regime fiscale della STP

In assenza di norme sostanziali atte a qualificare il reddito generato dai professionisti aggregati in forma societaria, l'inquadramento (della natura) del reddito prodotto dalla STP dipende dalla ponderazione tra la veste giuridica (dell'operatore economico, cd elemento soggettivo³³) ed il tipo di attività svolta (elemento oggettivo³⁴): se si riconosce la prevalenza dell'elemento soggettivo il reddito prodotto dalla STP è reddito d'impresa (con un'unica eccezione, relativa alla fattispecie in cui la specifica tipologia giuridica consenta di ricondurre la società – poiché “di persone” – al professionista socio, come avviene in sostanza per “le società (di ingegneria) di professionisti”, ai sensi dell'art. 90, comma 2, del d.lgs. 163/06), mentre se si attribuisce rilevanza al presupposto oggettivo tale reddito va assimilato a quello da lavoro autonomo.

Con la STP si è riproposta dunque la *querelle* intorno alla discrasia tra la natura commerciale del tipo societario adottato e quella professionale dell'attività svolta,

³² Secondo la relazione illustrativa che accompagna il Regolamento *“la comunicazione al cliente della scelta del professionista operata dalla società deve considerarsi superflua, quale inutile aggravio degli obblighi informativi, ove il cliente abbia rimesso consapevolmente alla società la scelta al suo interno del singolo professionista che è chiamato ad eseguire l'incarico (opzione operata sulla base di una adeguata informazione documentata per iscritto)”*.

³³ Infatti, se la STP può assumere la forma giuridica di s.n.c., s.a.s., s.r.l., s.p.a., s.a.p.a. (titolo V c. c.) e società cooperativa (titolo VI c. c.) è inevitabile richiamare le norme fiscali che definiscono la natura del reddito prodotto da queste società e il relativo trattamento in capo ai soci. Ebbene, per quanto riguarda le s.n.c. e le s.a.s. il comma 3 dell'articolo 6 TUIR contiene una presunzione assoluta: i redditi prodotti da tali società *“da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa”*. Ed analogamente per quanto riguarda le società di capitali, nel caso di specie s.r.l, s.p.a. e s.a.p.a., l'art. 81 TUIR contiene una presunzione assoluta: il reddito prodotto da tali società *“da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa”*.

³⁴ L'art. 53 TUIR stabilisce che *“Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni”*.

che già in passato era emersa con riferimento alle società di ingegneria³⁵ ed alle società tra avvocati (di cui agli artt. 16 ss d.lgs. 96/2001). Nondimeno, come già si è chiarito sin dal primo paragrafo, le STP non sono assimilabili alle società di ingegneria in quanto, a differenza di queste ultime, svolgono, esse stesse, direttamente, attività professionale (in via esclusiva); e differiscono pure da quelle “di avvocati”, potendo essere costituite anche sotto forma di società di capitali.

Ciononostante, in prima battuta era sembrato che alle STP fossero riferibili le conclusioni cui pervenne l’Agenzia delle Entrate³⁶ in ordine proprio alle società di avvocati: sottolineandone il carattere professionale, si stabilì che fiscalmente (e a prescindere dunque dalla disciplina ad esse applicabile ai fini squisitamente civilistici) il reddito da esse prodotto è qualificabile come reddito da lavoro autonomo con il conseguente assoggettamento alla disciplina dettata per le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l’esercizio in comune di arti e professioni di cui all’art. 5, comma 3, lett. c, TUIR. Non a caso il 23 luglio 2013 era stato presentato al Senato un disegno di legge (cd “semplificazioni”, approvato dal Consiglio dei Ministri nella seduta n. 10 del 19 giugno 2013), il cui articolo 27, comma 4, precisava che alle nuove STP, *“independentemente dalla forma giuridica, si applica, anche ai fini [IRAP...], il regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni [...]”*. Tuttavia, l’interpretazione resa l’8 maggio 2014 dalla Direzione Centrale Normativa dell’Agenzia delle Entrate, in sede di risposta ad interpello³⁷, ha smentito clamorosamente questo orientamento, in quanto - secondo l’Agenzia - nella fattispecie risulterebbe *“determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria”*, mentre non assumerebbe *“alcuna rilevanza”* l’esercizio dell’attività professionale. Con la conseguenza che nei confronti delle STP trova applicazione il principio di competenza (in luogo di quello di cassa), cui - a sua volta - consegue il non assoggettamento alla ritenuta d’acconto di cui all’articolo 25 del d.p.r. n. 600/73 dei compensi relativi alle prestazioni rese. Pertanto, anche ai fini Irap, il valore della produzione va determinato sulla base delle disposizioni che regolano gli imprenditori commerciali (articoli 5 e 5-bis del d.lgs. n. 446/97), in luogo di quella che attiene ai lavoratori autonomi (articolo 8).

Ne inferisce, in definitiva, che secondo l’orientamento dell’Agenzia in commento anche per le società tra professionisti dovrebbe operare a tutto tondo il principio affermato dagli articoli 6, ultimo comma, e 81 del TUIR, che attraggono nel

³⁵ Ai fini della qualificazione del reddito prodotto da dette società l’Agenzia delle Entrate ritenne che fosse determinante il presupposto soggettivo, quindi il solo fatto di essere realizzato da un soggetto costituito sotto forma di società di capitali consentiva di annoverare tale reddito tra i redditi d’impresa (in questi termini la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso con Risoluzione del 4 maggio 2006, n. 56/E).

³⁶ Con la Risoluzione del 28 maggio 2003, n. 118/E.

³⁷ Nel caso particolare, l’istante (una STP costituita in forma di s.r.l. per svolgere le attività di dottore commercialista, esperto contabile, revisore legale e consulente del lavoro) ha chiesto chiarimenti in merito alla tipologia del reddito prodotto, alla sua determinazione nell’ambito dell’imposizione diretta e dell’Irap, all’eventuale assoggettamento dei compensi a ritenuta e del reddito a contribuzione previdenziale.

reddito d'impresa i redditi prodotti dalle società di persone non semplici, dalle società di capitali e dagli enti commerciali³⁸.

Le ultime e più recenti “novità” in materia di regime fiscale delle STP hanno preso le mosse da un’iniziativa governativa, visto che lo schema del decreto legislativo in materia di semplificazioni fiscali, *ex art. 7 della legge n. 23 del 2014* (approvato in via preliminare il 20 giugno 2014) aveva inteso stabilire (all’art. 11) che : *“alle società costituite ai sensi dell’articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, indipendentemente dalla forma giuridica, si applica, anche ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, il regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all’articolo 5, comma 3, lettera c) , del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”*³⁹. Quest’iniziativa ha tuttavia subito una significativa battuta d’arresto ad opera del Parlamento, atteso che la Commissione Finanze (VI) il 7 agosto scorso ha condizionato il proprio parere favorevole su detto schema di decreto alla soppressione dell’art. 11, poiché la previsione normativa in esso contenuta *“rischia[va...] di non costituire una semplificazione per le STP in forma di società di capitale e società cooperative, le quali [avrebbero] dov[uto] tenere una*

³⁸ Secondo taluni tali conclusioni rendono ben poco appetibile la STP ai professionisti, poiché il vantaggio del mancato assoggettamento a ritenuta dei compensi e della possibilità di fruire di alcune agevolazioni connesse al reddito d'impresa (come l'Ace), non basterebbero a compensare gli svantaggi connessi all'applicazione del principio di competenza. Inoltre, in un periodo in cui i mancati incassi delle parcelle non sono infrequenti, l'idea di anticipare l'imposizione Ires, Irpef e Irap su prestazioni eseguite, ma non incassate, non potrebbe dirsi attraente, senza considerare le difficoltà di individuare in ambito professionale quando una prestazione possa dirsi terminata - e quindi imponibile - con conseguente applicazione del principio di correlazione sui costi. A riguardo deve tuttavia osservarsi che in una STP i corrispettivi non ancora incassati, componenti positivi, marcheranno un valore sostanzialmente equivalente a quello delle prestazioni professionali rese dai soci e non ancora liquidate, che nel modello societario costituiranno a tutti gli effetti una componente negativa di reddito, con un effetto complessivo (sostanzialmente) neutro rispetto all'utilizzo del principio di cassa.

³⁹ E tale soluzione era stata accolta favorevolmente da autorevole dottrina secondo cui il principio di cassa è più favorevole in quanto il reddito determinato in base ad esso esprime più compiutamente la capacità contributiva del soggetto passivo. Basti considerare il caso di una società “di progettazione”: se il reddito dovesse determinarsi in base al principio di competenza si dovrebbe tenere conto di tutti i progetti ultimati indipendentemente dall’avvenuto incasso dei crediti. Infatti, secondo i principi generali di cui al Testo Unico delle Imposte sui Redditi i ricavi si considerano conseguiti (maturati) al momento in cui si verifica l’ultimazione della prestazione di servizi. Viceversa, applicando il criterio di cassa è irrilevante l’ultimazione dell’incarico essendo necessario fare riferimento esclusivamente al momento in cui la prestazione risulti effettivamente pagata (incassata). E con riferimento alle obiezioni afferenti la progressività dell’Irpef è stato osservato che l’Ires assolta dalla società e l’Irpef sui dividendi neutralizzano in buona parte i vantaggi del prelievo proporzionale (rispetto alla tassazione completamente progressiva). Inoltre, l’applicazione dell’Ires risulterebbe veramente più vantaggiosa solo nell’ipotesi in cui la società dovesse essere in grado di produrre redditi particolarmente elevati, mentre – e per converso – la progressività dell’Irpef tende ad attenuarsi notevolmente qualora il numero dei soci sia consistente: il reddito complessivo risulterebbe “frazionato” e tassato in capo a numerosi soggetti (i singoli soci) con l’evidente riduzione dell’effetto progressivo.

*duplice contabilità e redigere un doppio bilancio: uno civilistico, basato sul principio di competenza economica, e uno fiscale, ispirato al criterio di cassa”*⁴⁰. Pertanto, alla luce dei rilievi della Commissione Finanze, il Governo ha proceduto, lo scorso 30 ottobre, alla conseguente approvazione definitiva dell’articolato, sopprimendone l’art. 11 succitato.

Ciò detto, è evidente che l’individuazione della natura fiscale del reddito prodotto dalle STP ha una rilevanza fondamentale per l’inquadramento previdenziale dei soci. Infatti, un contributo soggettivo sarebbe senz’altro ipotizzabile, e dunque “dovuto” dai soci professionisti, laddove si aderisse alla prospettiva della qualificazione del reddito prodotto dalle STP come reddito di lavoro autonomo⁴¹ (ai sensi dell’art. 53, comma 1, TUIR). Se invece si ritenesse di assimilare tale reddito a quello d’impresa nulla dovrebbe richiedersi ai soci, mentre la stessa società potrebbe essere sottoposta alla contribuzione integrativa⁴².

⁴⁰ Nello specifico, con il citato parere, è stato osservato che *“l’applicazione, a prescindere dalla forma giuridica, della disciplina fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite per l’esercizio associato di arti o professioni, di cui all’articolo 5 del Testo unico delle imposte sui redditi, renderebbe estremamente difficile la possibilità di adottare la società tra professionisti, soprattutto nella versione di società di capitali e cooperativa, considerato che applicare allo stesso soggetto regole fiscali (principio di cassa) difformi e antitetiche rispetto a quelle contabili (principio di competenza), disciplinate peraltro da direttive europee, provocherebbe la proliferazione di adempimenti tra loro scarsamente conciliabili, e determinerebbe oneri e complicazioni tali da rendere non economicamente conveniente, né concretamente attuabile, l’impiego di tali forme societarie per lo svolgimento delle attività professionali”*.

A riguardo, per completezza espositiva, va rammentato che alla riunione della Commissione Finanze della Camera del 7 agosto 2014 ha avuto luogo l’audizione, tra gli altri, anche del Coordinatore della Rete delle Professioni Tecniche, che, nel fare proprie alcune delle considerazioni espresse dall’Agenzia delle Entrate il precedente 8 maggio, ha presentato (con il consenso peraltro del CUP e di Confprofessioni) una proposta emendativa riferita al succitato art. 11, ovvero l’ integrale sostituzione dello stesso con il seguente: *“1. Alle società costituite ai sensi dell’articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, si applicano, anche ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, i regimi fiscali previsti per i modelli societari dalle stesse adottat[i]. 2. In fase di costituzione, derogando a quanto previsto nel comma precedente, le società possono optare per il regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all’articolo 5, comma 3, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. 3. L’esercizio dell’opzione di cui al comma 2 è irrevocabile, e si applica anche ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. 4. Alle società di cui al comma 1, già costituite prima dell’entrata in vigore della presente norma, si applica il regime fiscale desumibile da comportamento concludente.”*

⁴¹ Ed invero, la Cassa di previdenza dei ragionieri e periti commerciali aveva inizialmente stabilito che il contributo soggettivo si applicasse sul reddito professionale netto prodotto (e percepito dalla STP) nell’anno precedente da ciascun socio professionista. Pertanto, *“le società tra professionisti associati alla CNPR devono applicare la maggiorazione del quattro per cento su tutti i corrispettivi rientranti nel volume d’affari ai fini dell’IVA, per la parte di competenza de[gli stessi] associati”*.

⁴² E’ per questa soluzione che invece aveva optato la Cassa di previdenza dei dottori commercialisti, secondo cui le STP *“in quanto iscritt[e] all’albo professionale [...] sono*

Tuttavia, c'è anche chi ha ipotizzato – a fronte dell'ultimo orientamento espresso dall'Agenzia delle entrate – che la disciplina tributaria delle STP possa essere definita tenendo conto, oltre che delle specificità del modello, della particolare natura delle prestazioni indicate nell'oggetto sociale delle STP. In altre parole, si è prospettata la determinazione di un reddito d'impresa in capo alle STP e di un reddito da lavoro autonomo in capo ai professionisti soci, che sarebbe pienamente compatibile con gli attuali sistemi previdenziali delle casse dei liberi professionisti, nella misura in cui a ogni socio professionista verrebbe riconosciuta e attribuita una parte del reddito percepito dalla STP in proporzione alla quota di partecipazione alla stessa.

Va tuttavia rilevato che non può essere aprioristicamente esclusa la possibilità di pervenire ai fini previdenziali a soluzioni che prescindano (da un certo punto in poi) dal trattamento fiscale delle STP: se è vero infatti che un certo inquadramento fiscale implica necessariamente determinate conseguenze o effetti previdenziali, non deve per forza sostenersi che un certo regime previdenziale presuppone obbligatoriamente una determinata soluzione o scelta fiscale. E ciò con riferimento soprattutto ai correlativi fondamenti giuridici e(o) normativi. Invero, e volendo assumere come termine di paragone alcuni “precedenti”, la disciplina previdenziale delle società di ingegneria risulta palesemente condizionata, *recte* dettata dalla veste giuridica del soggetto, posto che questo, si ribadisce ancora, non svolge attività professionale. Quindi, dall'iscrizione all'Ordine e(o) Collegio dei soci professionisti (delle società di ingegneria) non poteva che discendere (*ex legibus*) il solo obbligo di contribuzione integrativa (sempre e in ogni caso per le società di professionisti costituite in forma di società di persone; mentre per quelle di capitali soltanto “*qua[ndo è] previsto dalle norme legislative che regolano la Cassa di previdenza di categoria cui ciascun firmatario del progetto fa riferimento in forza dell'iscrizione obbligatoria al relativo albo professionale*”; cfr. lett. a) e b), comma 2, art. 90 del d.lgs. 163/06).

Con riferimento invece alle STP, dove è lo stesso soggetto giuridico ad esercitare l'attività professionale (e quindi esso stesso tenuto ad iscriversi all'albo del Collegio e/o Ordine), potrebbe ritenersi legittima l'introduzione di norme (anche regolamentari) che ne dispongano l'assoggettamento “pieno” al regime previdenziale proprio dei liberi professionisti (soci). In quest'ottica, o sulla base di tale ricostruzione, verosimilmente sono stati approvati dai Ministeri competenti le recenti delibere delle casse di previdenza dei consulenti del lavoro, dei commercialisti e dei ragionieri che prevedono l'integrale applicazione alla STP delle regole ordinarie, attraverso una contribuzione commisurata alla somma del reddito professionale (o del volume d'affari) e della quota parte di utili derivante dalla partecipazione alla società.

Orbene, l'inconveniente di una soluzione (interpretativa) che affronti il profilo previdenziale prescindendo da quello fiscale sarebbe di carattere eminentemente pratico, posto che a fronte di un sistema tributario nel quale il reddito della STP viene configurato come reddito d'impresa (*i.e.* una tassazione in base al principio

obbligat[e] all'applicazione della contribuzione integrativa su tutti i corrispettivi rientranti nel volume d'affari e al suo versamento alla Cassa [...]”

di competenza), l'obbligo di contribuzione previdenziale sarebbe perfino svincolato dalla realizzazione effettiva (ovvero dall'incasso) del reddito cui esso si riferisce! D'altro canto, la necessità che il socio professionista versi "in ogni caso" contributi previdenziali ai fini pensionistici è dettata anche dalla constatazione che qualora il professionista socio di STP decida di non esercitare la propria attività in forma individuale, la sua partecipazione alla società costituisce per il *professionista* medesimo l'unica fonte di reddito (da lavoro autonomo).