



Circolare informativa per la clientela  
n. 21/2012 del 28 giugno 2012

## SOCIETÀ tra PROFESSIONISTI

In questa Circolare

1. **Normativa**
2. **Decreto attuativo**
3. **Compagine sociale**
4. **Scelta della forma sociale**
5. **Aspetti civilistici**
6. **Trattamento fiscale**

Con la Legge di Stabilità 2012 (L. 12.11.2011, n. 183) i **professionisti**, da sempre portati all'individualismo operativo, potrebbero cercare forme di **associazione**. I motivi sono da ricercare nella vastità e nella rapida evoluzione delle **competenze** richieste al singolo professionista, ma anche nell'incremento degli **investimenti** necessari per intraprendere la professione. La norma, inserendo l'obbligo di individuare il professionista che esegue la prestazione d'opera, evita la «spersonalizzazione» della prestazione.

Da tempo il Legislatore ha cercato di introdurre la forma societaria nell'esercizio di specifiche attività professionali (art. 2, D.L. 223/2006, conv. con modif. dalla L. 248/2006; D.Lgs. 96/2001; L. 109/1994; art. 90, D.Lgs. 163/2006).

Si tratta ora di scegliere fra le **diverse forme societarie** disponibili e di verificare i risvolti fiscali.

## 1. NORMATIVA

Nell'ambito del disegno di **liberalizzazione delle professioni** – con tali intendendo solo quelle attività regolamentate all'accesso da un esame di Stato e da un Ordine (art. 2229 c.c. e art. 33, co. 5, Cost.) – con l'art. 10, co. 3 - 11, L. 183/2011 viene generalizzata la possibilità di istituire **società tra professionisti** (Stp) per esercitare le attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico.

È stata, di conseguenza, **abrogata** la L. 23.11.1939, n. 1815, rubricata «*Disciplina giuridica degli studi di assistenza e di consulenza*».

Sono **fatti salvi** i modelli **societari e associativi** già **vigenti**.

La costituzione può avvenire sotto **forma** di:

- società **di persone** (società semplice, società in nome collettivo, società in accomandita semplice);
- società **di capitali** (società a responsabilità limitata, società per azioni, società in accomandita per azioni). Si ricorda la possibilità di costituire una **società a responsabilità limitata semplificata** tra professionisti under 35, avvalendosi delle disposizioni contenute nell'art. 3, D.L. 1/2012, conv. con modif. dalla L. 27/2012, o una **società a responsabilità limitata a capitale ridotto** tra professionisti over 35 di cui all'art. 44, D.L. 83/2012 (cd. decreto «sviluppo 2012»);
- **cooperative**.

Si prevede espressamente anche la costituzione di **società interprofessionali**, costituite cioè per l'esercizio di una **pluralità** di attività professionali.

I professionisti possono partecipare **soltanto a una società** e sono tenuti all'osservanza del proprio **codice deontologico**, mentre la società è soggetta al regime disciplinare dell'Ordine al quale risulta iscritta.

Dette società devono contenere nella **denominazione sociale** la dicitura «*società tra professionisti*» e rispettare il regime disciplinare dell'Ordine di appartenenza.

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

- l'**esercizio** in via **esclusiva** dell'attività professionale da parte dei soci;
- l'ammissione in qualità di soci dei **soli professionisti iscritti** ad Ordini, Albi e Collegi, anche in differenti sezioni, nonché dei **cittadini degli Stati membri** dell'Unione europea, purché in possesso del titolo di studio abilitante. Su quest'ultimo aspetto occorre osservare come sarebbe stato meglio che la norma avesse fatto riferimento, invece che al titolo di studio, alla qualifica professionale riconosciuta per l'esercizio della professione regolamentata nel rispetto delle previsioni della Dir. 2005/36/Ce e del D.Lgs. 206/2007. Sono ammessi **anche i soggetti non professionisti**, ma soltanto per **prestazioni tecniche** o per **finalità di investimento**. Viene precisato che rimane fermo il divieto per i non professionisti di svolgere l'attività professionale, anche se questi acquisiscono la qualità di soci nell'esercizio associato della professione. Si vedano a pag. seg. le novità in tema di composizione della compagine sociale;
- **criteri e modalità** affinché l'esecuzione dell'incarico professionale conferito alla società sia eseguito solo dai soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta;
- che la **designazione del socio** professionista sia compiuta dall'**utente** (dopo che la Stp ha informato lo stesso cliente dei soci componenti la società) e, in mancanza di tale designazione, che il nominativo debba essere **previamente comunicato** per iscritto all'utente, il quale resta libero di valutare la scelta fatta. Del resto, l'art. 2232 c.c. prevede che il prestatore d'opera intellettuale debba eseguire **personalmente** l'incarico assunto. Per le attività riservate, il professionista incaricato è **personalmente responsabile** – per dolo (errore voluto) o colpa (imprudenza, negligenza, imperizia), salvo il caso di prestazioni che implicano la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà, ai sensi dell'art. 2236 c.c. – verso il cliente secondo le norme deontologiche e gli artt. 2229 e segg. c.c.;
- le **modalità di esclusione** dalla società del socio che sia stato cancellato dal rispettivo Albo con provvedimento definitivo;

- l'indicazione della **polizza di assicurazione** (estremi e relativo massimale) per la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità civile per i danni causati ai clienti dai singoli soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale, così come previsto obbligatoriamente per tutti i professionisti dall'art. 3, co. 5, lett. e), D.L. 138/2011, conv. con modif. dalla L. 148/2011.

**Nulla** viene detto in merito alla **composizione** dell'**organo amministrativo** delle Stp: ne deriva che nell'organo decisionale potranno essere eletti sia soggetti iscritti agli Albi professionali sia soci di capitale.

## 2. DECRETO ATTUATIVO

Viene previsto il **rinvio** ad un **regolamento esecutivo** – da parte del Ministero della Giustizia di concerto con quello dello Sviluppo economico – da emanarsi entro sei mesi dalla data di pubblicazione della Legge di Stabilità 2012 (14.5.2012), per gli aspetti attuativi ed operativi della disciplina.

Il termine di metà maggio **non** è stato **rispettato**, ancorché il Ministero della Giustizia abbia adottato, entro la scadenza prevista, un **regolamento attuativo** che risolve alcune questioni, come nel caso della precisazione che il divieto di partecipazione ad altre società vale per i soci professionisti e non anche per quelli di capitale.

Inoltre, si precisa che la Stp debba essere iscritta agli Ordini e a una sua particolare sezione dell'Albo, appositamente creata da parte degli stessi Ordini.

Si resta in attesa della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto (la cui bozza presenta il contenuto sintetizzato nella tabella riportata in fondo alla Circolare), dopo il varo da parte del Ministero dello Sviluppo economico, con l'auspicio che vengano risolte altre questioni dubbie, come il trattamento fiscale (si veda il paragrafo 6) e previdenziale da applicarsi alle Stp.

Nel frattempo, benché la norma sia entrata **in vigore l'1.1.2012**, gli Ordini ritengono **impossibile iscrivere** una Stp ad alcun Albo, in quanto la mancanza del regolamento attuativo interministeriale e delle regole disciplinari rendono impossibile l'esercizio della relativa funzione di vigilanza da parte degli Ordini (Circolare Cup – Comitato unitario permanente degli Ordini e Collegi professionali – del 2.1.2012 e Informativa Cndcec 9.1.2012, n. 3). Ne consegue che le Stp, fino all'emanazione dei previsti regolamenti, anche se **legittimamente costituite** ed **iscritte** al Registro delle imprese, **non potranno svolgere** in concreto la loro **attività**.

## 3. COMPAGINE SOCIALE

La L. 27/2012, che converte il D.L. 1/2012, ha inserito l'art. 9-bis, D.L. 1/2012 che modifica quanto previsto dalla Legge di Stabilità 2012 in relazione alla **partecipazione dei soci professionisti al capitale sociale**: esso deve essere tale da rappresentare almeno i **due terzi** delle delibere e decisioni dei soci.

Se **viene meno** tale condizione – e la prevalenza dei soci professionisti non viene ristabilita nel termine perentorio di **6 mesi** – la società viene **sciolta** e il Consiglio dell'Ordine o Collegio professionale presso il quale è iscritta la società procede alla **cancellazione** della stessa Stp dall'Albo.

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

In altri termini, i **soci professionisti** devono possedere sia la **maggioranza numerica** sia quella concernente la **partecipazione al capitale sociale**. In tal modo, nei casi in cui il voto sia effettuato «per teste» (come nelle cooperative) i soci professionisti possono esprimere la maggioranza dei due terzi.

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

Inoltre, tra le altre novità della L. 27/2012, si prevede che il socio professionista possa **opporre** agli altri soci il **segreto** concernente le **attività professionali** a lui affidate. Quindi, anche nelle Stp tra il socio professionista e il cliente si instaura un **rapporto** prettamente **fiduciario** basato sulla riservatezza e sul segreto professionale.

## 4. SCELTA della FORMA SOCIALE

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

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

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

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

## SOCIETÀ tra PROFESSIONISTI ESTENSIONE della RESPONSABILITÀ degli ENTI

Ha suscitato notevole interesse la sentenza della Cass., 7.2.2012, n. 4703 che ha esteso agli studi professionali, nel caso in esame uno studio odontoiatrico con forma giuridica di S.a.s., l'applicabilità della responsabilità degli enti.

Ancorché l'art. 1, co. 2, D.Lgs. 231/2001 stabilisca che le disposizioni previste nello stesso D.Lgs. si applichino agli enti forniti di personalità giuridica e alle società e associazioni anche prive di personalità giuridica, il timore che l'applicabilità venga estesa ai professionisti è fondato.

Si ritiene che tale interpretazione estensiva non sia possibile dato che i liberi professionisti non sono mai, in quanto tali, imprenditori, salvo che *«l'esercizio della professione costituisce elemento di una attività organizzata in forma d'impresa»* (art. 2238, co. 1, c.c.).

Pertanto, se quanto detto è vero, allora appare difficile far rientrare siffatti studi professionali nell'accezione di «ente» prevista dalla normativa 231.

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

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

## 5. ASPETTI CIVILISTICI

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

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

Le **società di capitali** sono dotate di **autonomia patrimoniale perfetta**, per cui rispondono delle obbligazioni sociali solo con il patrimonio sociale; in questo modo si limita al patrimonio posseduto dalla società la responsabilità relativa ai danni derivanti da errori effettuati dalla struttura nello svolgere le attività non riservate, come la tenuta di contabilità, l'elaborazione di bilanci e dichiarazioni (Cass., 24.10.2008, n. 25735).

Tra di esse, la forma più usata è la **S.r.l.**, essendo maggiormente **flessibile** e meno **strutturata** (e, quindi, meno costosa) rispetto alla S.p.a. Ad esempio, si riscontra che nelle S.r.l. il singolo socio riveste un

ruolo di preminenza nella gestione della società, mentre nelle S.p.a. – specie in quelle di maggiori dimensioni – il socio partecipa alla vita sociale solo in occasione delle Assemblee. Ancora: nelle S.r.l. è possibile introdurre il principio secondo cui le decisioni (in ambito dell'organo amministrativo o della decisione dei soci) debbano essere prese all'unanimità; è possibile attribuire particolari diritti al singolo socio (come diritti di veto o di nomina).

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

Non dovrebbe essere escluso neppure l'utilizzo di S.r.l. o S.p.a. **unipersonali** (o uninominali), inclusi tra i modelli societari «*regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile*», salvo che – in via interpretativa – non venga dato prevalente risalto:

- alla lettera della norma che prevede l'esercizio dell'attività «*da parte dei soci*»;
- alla natura intrinsecamente commerciale della forma societaria rispetto alla natura professionale dell'attività svolta. Quest'ultimo aspetto avrà risvolti anche in relazione all'assoggettabilità o meno al **fallimento** della società tra professionisti. Proprio la circostanza che si tratti di società costituite per esercitare in via esclusiva l'attività professionale da parte dei soci ne fa presumere la **natura non commerciale**, come avviene nel caso di attività esercitata in forma individuale. In tal modo la società verrebbe sottratta all'applicazione della legge fallimentare permettendole, invece, di accedere – ricorrendone i presupposti – al nuovo istituto della **composizione della crisi da sovraindebitamento** (D.L. 212/2011, conv. con modif. dalla L. 10/2012).

## 6. TRATTAMENTO FISCALE

È **necessario** che venga **disciplinato** il **trattamento fiscale** del **reddito** prodotto dalle società tra professionisti.

Da un lato, si potrebbe sostenere che il reddito prodotto dalle società professionali, anche se organizzate nella forma di società commerciali, sia determinato secondo le regole del **reddito di lavoro autonomo** (quindi con il **principio di cassa**). Del resto, diversamente interpretando, si creerebbe una ingiustificata disparità fra coloro che determinano il reddito secondo le regole del reddito di impresa e quelle che invece lo determinano secondo le regole del reddito di lavoro autonomo, come nel caso delle società tra avvocati (D.Lgs. 96/2001; R.M. 28.5.2003, n. 118/E).

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

La R.M. 118/E/2003, superando il dettato normativo, ha accolto la tesi, sostenuta in dottrina, secondo cui la forma societaria rappresenterebbe solo un centro di imputazione degli effetti di un'attività – quella professionale – che trova la sua qualificazione non nell'organizzazione di beni e persone, ma nella modalità di produzione del risultato economico. Data la **non fungibilità** delle **prestazioni** rese da professionisti, occorre ricondurre il reddito prodotto nella sfera del lavoro autonomo e non in quella dell'impresa commerciale.

Analizzando il caso della **società tra avvocati** di cui al D.Lgs. 96/2001, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che:

- «*in assenza di una specifica indicazione in ordine al trattamento fiscale applicabile al nuovo tipo di società, (...) la qualificazione commerciale della Stp appare in contrasto con i caratteri che informano la specifica tipologia societaria di cui al decreto legislativo n. 96 i quali inducono, invece, a ritenere che il modello societario delineato risulti del tutto peculiare rispetto alla società in nome collettivo, proprio in considerazione della specificità dell'oggetto sociale, per cui, attraverso l'utilizzo del modello societario non viene meno il carattere professionale e personale della prestazione di assistenza legale*»;
- le stesse disposizioni del Codice civile (*in primis* l'art. 2238 c.c. il quale indirettamente nega la natura commerciale delle attività dei professionisti) determinerebbero l'**applicazione** della **disciplina dell'impresa commerciale** nelle sole ipotesi «*in cui viene esercitata anche una attività diversa e ulteriore rispetto a quella professionale, per cui il conferimento dell'apporto intellettuale si configura come una delle componenti dell'organizzazione*».

Ne consegue che i redditi prodotti dalla società tra avvocati costituiscono **redditi di lavoro autonomo** in quanto ad essi si applica la disciplina dettata per le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma comune di arti e professioni di cui all'art. 5, co. 3, lett. c), D.P.R. 917/1986; i compensi corrisposti alla società tra avvocati sono, conseguentemente, soggetti a **ritenuta d'acconto** ai sensi dell'art. 25, D.P.R. 600/1973.

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

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

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

Poiché nelle Stp la specificità dell'oggetto sociale e le modalità di esecuzione dell'incarico sono del tutto analoghe a quelle delle società tra avvocati, si potrebbe giungere alle medesime conclusioni: **regole civilistiche** per il **funzionamento** delle società e **regole fiscali** dei **lavoratori autonomi** per la **determinazione** del reddito.

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

SOCIETÀ tra PROFESSIONISTI – BOZZA di SCHEMA di REGOLAMENTO	
<b>Definizione</b>	Per «società tra professionisti» o «società professionale» s'intende la società con oggetto l'esercizio di un'attività per la quale sia prevista l'iscrizione in appositi Albi o elenchi regolamentati nel sistema ordinistico.
<b>Società multidisciplinari</b>	Sono società tra professionisti costituite per l'esercizio di più attività professionali. È iscritta presso l'Albo o il registro dell'Ordine o Collegio professionale relativo all'attività prevalente individuata come «prevalente» nello statuto o atto costitutivo.
<b>Obblighi informativi</b>	Già al primo contatto con il cliente occorre fornire per iscritto indicazioni circa la possibilità che l'incarico professionale conferito alla società sia eseguito da ciascun socio in possesso dei requisiti per l'esercizio dell'attività professionale, fatto salvo il diritto del cliente di richiedere che l'esecuzione dell'incarico sia affidata a uno o più professionisti scelti dallo stesso utente (previa consegna allo stesso dell'elenco scritto dei singoli professionisti). Occorre, altresì, comunicare i nominativi degli eventuali sostituti e ausiliari di cui si avvale il socio professionista, nonché segnalare l'esistenza di eventuali situazioni di conflitto di interesse tra cliente e società.
<b>Incompatibilità</b>	Il divieto, valido anche per le società multidisciplinari, di un socio professionista di partecipare a più società professionali si applica per tutta la durata dell'iscrizione della società all'Ordine di appartenenza.
<b>Soci di capitale</b>	L'appartenenza a una Stp è subordinata al rispetto di due condizioni: non aver riportato condanne definitive e possedere i requisiti di onorabilità previsti per l'iscrizione all'Albo professionale cui la società è iscritta.
<b>Iscrizione</b>	La Stp è iscritta nella Sezione speciale del Registro delle imprese riservata alla «società tra professionisti» e in una Sezione speciale degli Albi o dei Registri tenuti presso l'Ordine o il Collegio professionale di appartenenza dei soci professionisti.