

## EVOLUZIONE DELLE FORME ASSOCIATIVE DELL'ATTIVITÀ PROFESSIONALE

La rubrica dell'Agenzia delle Entrate, FiscoOggi, ha pubblicato nei giorni scorsi una serie di interventi sulla tassazione delle attività professionali esercitate in forma collettiva.

L'agenzia ha premesso una approfondita ricognizione dello stato normativo sotto il profilo regolamentare, facendola seguire da considerazioni più specificamente fiscali.

L'intervento dell'agenzia è particolarmente utile sia perché raccoglie tutto il disordinato intervento del legislatore su questa materia sia perché ribadisce che la tassazione delle attività professionali continua a seguire al momento il principio di cassa. E questo nonostante i numerosi inviti lanciati all'amministrazione affinché adotti almeno nelle realtà professionali più importanti il principio di competenza.

A cura del Dipartimento Tax italiano:

Alessandro Mainardi  
[amainardi@orrick.com](mailto:amainardi@orrick.com)  
Giovanni Leoni  
[gleoni@orrick.com](mailto:gleoni@orrick.com)

Il presente documento è una nota di studio. Quanto nello stesso riportato non potrà pertanto essere utilizzato o interpretato quale parere legale né utilizzato a base di operazioni straordinarie né preso a riferimento da un qualsiasi soggetto o dai suoi consulenti legali per qualsiasi scopo che non sia un'analisi generale delle questioni in esso affrontate.

La riproduzione del presente documento è consentita purché ne venga citato il titolo e la data accanto all'indicazione: Orrick, Herrington & Sutcliffe, Newsletter.

Analisi e commenti

## Evoluzione delle forme associative dell'attività professionale (1)

**La specifica disciplina delle società tra avvocati è stata "codificata" con il decreto legislativo n. 96 del 2001, emanato in attuazione della direttiva europea 98/5/Ce**



Prima dell'intervento operato dalla legge n. 266/1997, l'esercizio in forma associata delle attività professionali era regolato, di massima, dalla legge n. 1815/1939, contenente una speciale normativa che, fino alla sua totale abrogazione intervenuta nel 2011 (a opera della legge n. 183, articolo 10, comma 11), disciplinava gli "studi associati di assistenza e di consulenza".

Una regolamentazione per altro mal digerita già in prospettiva storica, a motivo delle ascendenze culturali antidemocratiche e razziste su cui si riteneva poggiasse la sua *ratio*, cioè: impedire agli ebrei, esclusi dalle attività sociali e professionali in base alle leggi antisemite del 1938, di esercitare una qualsiasi professione intellettuale in forma "anonima" ovvero utilizzando lo "schermo" delle forme societarie commerciali.

### Legge 23 novembre 1939, n. 1815

In realtà, la regola della legge n. 1815/1939 si componeva essenzialmente di due statuizioni, corrispondenti rispettivamente agli articoli 1 e 2: da un lato, l'obbligo di ricorrere alla forma dello "studio associato" e di comunicazione agli Ordini (articolo 1), dall'altro il divieto di adottare le forme organizzative societarie tipicamente "commerciali" o, comunque, altre forme diverse dallo "studio associato" (articolo 2), divieto la cui lunga persistenza nel tempo dimostra che il "gradimento" per tale impostazione da parte degli esercenti le "professioni protette", si è man mano esteso ben oltre l'ormai superato ascendente politico-ideologico.

E invero, seppur rubricati come meri "*fenomeni di aggregazione di interessi*", gli studi associati previsti dall'articolo 1 della legge n. 1815/1939 hanno rappresentato una potenziale occasione di "modernizzazione" dell'esercizio delle "professioni liberali".

In linea generale, è stato questo, infatti, l'aspetto da tempo all'attenzione degli studiosi. La regolamentazione "domestica" delle libere professioni non appariva più funzionale alle esigenze di sviluppo di tali attività, soprattutto in considerazione dell'evoluzione del contesto economico e normativo riconducibile a fenomeni di carattere sovranazionale.

Come già evidenziava l'Autorità garante della concorrenza e del mercato in una sua "indagine conoscitiva" del 1997, la revisione delle norme che disciplinavano l'esercizio dell'attività professionale avrebbe dovuto accettare "(...) *il principio che il conseguimento delle finalità pubbliche non è affatto incompatibile con la sottoposizione delle attività dei professionisti alle regole del mercato e della concorrenza, e anzi quest'ultima può solo contribuire a rendere più efficiente il sistema. Peraltro, anche laddove la regolamentazione è necessaria essa va in ogni caso collegata in modo diretto e chiaro con l'unico principio che la giustifica, ovvero il raggiungimento di un maggiore benessere per la collettività*".

Lo sviluppo di tale direttrice interpretativa ha finito per collocare l'esercizio delle libere professioni su un piano di "rilevanza sostanziale" che oltrepassa la classica regolamentazione codicistica ex articolo 2229 cc. Esempio, sotto tale aspetto, la "storica" pronuncia del Tar Lazio del 2000 (sentenza n. 466 del 28 gennaio), secondo cui *gli esercenti le professioni intellettuali vanno considerati alla stregua di imprese, ai fini specifici della tutela della libera concorrenza, in quanto la loro attività consiste nella offerta sul mercato di prestazioni suscettibili di valutazione economica*.

A partire da questo assunto, si è consolidato il principio interpretativo della qualificazione dell'attività professionale come *attività imprenditoriale* "in sé" e, conseguentemente, degli ordini professionali come "*associazioni di imprese*" (principio in ultimo confermato, con estensione all'attività dei notai e dei relativi collegi, sempre dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato, con provvedimento n. 24275, in "Bollettino" n. 12 del 2 aprile 2013).

La riflessione attorno alla legge n. 1815/1939 ha finito per rappresentare la cartina di tornasole dell'inconsistenza sostanziale della distinzione tra professione e impresa, messa in discussione non solo sul piano concettuale ma, soprattutto, sul piano del diritto positivo. A partire, sia dai principi desumibili dalla normativa e dalla giurisprudenza comunitarie (propense all'identificazione delle due attività) sia dalla disciplina legislativa nazionale in materia di anti-trust (che ha ispirato le nette prese di posizione dell'Autorità garante della concorrenza, specie in materia di riforma delle professioni, già citate), la "vecchia" regolamentazione del 1939 ha scontato un'abrogazione totale che, paradossalmente, ha esaltato una rilettura della problematica sottesa all'esercizio "collettivo" delle professioni intellettuali in chiave di *partecipazione a un network*, ovvero un contesto "culturale" dove oltre alla professionalità e alla competenza tecnica, deve sussistere un'organizzazione che permetta al professionista di raggiungere obiettivi di efficacia (la soddisfazione del cliente) ma anche di efficienza, in termini di contenimento dei costi e di gestione del *know how*, che è poi la concezione organizzativa da tempo affermata a

livello comunitario e internazionale.

### **Legge 16 febbraio 1913, n. 89 (legge notarile)**

Alla regolamentazione di cui alla legge n. 1815/1939 già in passato si sottraeva l'attività notarile svolta in forma associativa, giusta il disposto dell'articolo 82 della legge n. 89/1913 (legge notarile), che permette la costituzione di "*associazioni di notai, purché appartenenti allo stesso distretto, per mettere in comune, in tutto o in parte, i proventi delle loro funzioni e ripartirli, poi, in tutto o in parte per quote uguali o disuguali*". E anche attualmente, le questioni sottese all'evoluzione normativa, di cui sopra è cenno, sono ritenute estranee al contesto organizzativo dei professionisti interessati, rilevando solo l'aspetto della "*ricezione di atti costitutivi secondo l'ordinamento apprestato dalla L. n. 266/97*".

D'altra parte, la normativa relativa ai notai sembra più il retaggio di un "aggancio" al vecchio codice del 1865, con la sua previsione integrativa di "società particolari", che non il sostegno a un moderno associazionismo professionale, rispetto al quale mancano oggi adeguati riferimenti codicistici, là dove non solo quelli del 1865 non sono stati riprodotti nel codice del 1942, ma anzi è stato qui fissato il principio della "personalizzazione" della prestazione professionale nell'articolo 2232.

L'obiettivo limitato (e limitante) della "messa in comune" dei *proventi delle funzioni* al fine di ripartizione *pro quota*, lascia poi intendere la strumentalità del vincolo associativo notarile a quella che in passato appariva la più efficace ed economica gestione di attività diffusa nel tessuto economico di riferimento (vendite forzate, servizio protesti cambiari, eccetera).

In ogni caso, non è solo la classe notarile ad apprezzare il divieto di porre in essere attività commerciali, come testimonia la più recente giurisprudenza di legittimità (Cassazione, sentenza n. 5270/2013).

Anche in questo caso, però, la spinta anti-trust ha prodotto un giudizio negativo sulla mancata riforma in chiave di *network* della professione notarile. Che anzi è emersa, anche per essa, l'esplicita assimilazione all'attività imprenditoriale.

E infatti, sempre l'Autorità garante della concorrenza e del mercato di recente ha concluso l'*iter* di un complesso parere affermando che "*(...) i notai esercitano un'attività economica in condizioni di concorrenza e, pertanto, possono essere qualificati come imprese*" e che "*(...) i Consigli notarili distrettuali, in quanto enti rappresentativi di imprese che offrono sul mercato, in modo indipendente e stabile, i propri servizi professionali, sono associazioni di imprese ai sensi dell'art. 2, comma 1, della legge n. 287/90*".

Resta comunque fermo che il mancato coordinamento dell'articolo 82 della legge n. 89/1913 (legge notarile) con la legge n. 266/1997, consente di ritenere prevalente, a tutt'oggi, la specialità della regolamentazione prevista dalla prima, confermando l'impossibilità di costituire vincoli associativi fra notai *in forme diverse dalle "società di notai"*, sostanzialmente ancora ricalcate sul modello delle "società civili professionali", e per di più *sub judice della preventiva autorizzazione vincolante del ministero della Giustizia*.

### **Decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96 (società di avvocati)**

Nell'intervallo di tempo fra gli interventi apprestati, rispettivamente, con la legge n. 266/1997 e con la legge n. 183/2011, si colloca la specifica disciplina delle *società tra avvocati*, disposta con Dlgs 2 febbraio 2001, n. 96, in attuazione della direttiva europea 98/5/Ce (volta a facilitare l'esercizio permanente della professione di avvocato in uno Stato membro diverso da quello in cui è stata acquistata la qualifica).

La disciplina della "società tra professionisti avvocati" (Stp) è contenuta nel titolo II del Dlgs n. 96/2001 e affonda le radici nella delega di cui all'articolo 19 della legge n. 526/1999 (legge comunitaria 1999), che demandava al governo l'emanazione di uno o più decreti legislativi per adeguare la normativa vigente in materia di esercizio in Italia della professione di avvocato ai principi e alle prescrizioni della direttiva 98/5/Ce del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 febbraio 1998. Ciò al fine di facilitare l'attuazione dei principi del diritto comunitario in tema di *libera circolazione dei servizi professionali* all'interno del territorio dell'Unione europea e in tema di *diritto allo stabilimento dei professionisti* cittadini di Stati membri dell'Unione europea in ogni Stato membro, nonché al fine di garantire la tutela degli utenti e il buon funzionamento della giustizia.

Le nuove norme non cancellavano nell'immediato la vecchia normativa di cui alla legge n. 1815/1939, ma si aggiungevano a essa, fornendo così la possibilità di scelta tra l'*associazione fra professionisti* e la *nuova società di avvocati* (ovviamente, fino all'abrogazione intervenuta nel 2011).

La normativa di riferimento è quella prevista per le *società in nome collettivo* che, a sua volta, si fonda su quella prevista per le società semplici e si applica solo se non è derogata da quella specifica dello stesso Dlgs n. 96/2001. La "ragione sociale" di questo tipo di società deve essere costituita dal nome e dal titolo professionale di tutti i soci ovvero di uno o più soci, seguito dalla locuzione "ed altri", e deve contenere la indicazione di società tra professionisti, in forma abbreviata s.t.p. In sintesi:

- i soci della società di avvocati devono essere in possesso del titolo di avvocato
- la società di avvocati deve iscriversi presso il registro delle imprese, ed essendo composta da professionisti, dovrà anche iscriversi presso l'albo professionale degli avvocati
- senza l'iscrizione all'albo professionale la società non potrà operare, mentre non sono ben chiare le conseguenze della mancata iscrizione nel registro delle imprese
- la società di avvocati non è soggetta a fallimento.

Va ricordato che l'impianto normativo di cui al Dlgs n. 96/2001 va oggi coordinato con la nuova disciplina dell'ordinamento della professione forense, dettata dalla legge n. 247/2012 e in vigore dal 2 febbraio 2013, regolamentazione specifica in controtendenza con l'orientamento degli ultimi anni, che appariva invece finalizzato a regolare tutte le professioni ordinistiche tramite una legge quadro e regolamenti di dettaglio.

Sotto l'aspetto dell'esercizio "in forma associata", gli articoli 4 e 5 della legge disciplinano, rispettivamente, le *associazioni tra avvocati o multidisciplinari (anche nelle forme già esistenti)*, e la *previsione della figura della società tra professionisti, optando per la possibilità dell'esercizio della professione forense in forma societaria con società di persone, ma anche società di capitali e di società cooperative, pur con la necessità che tutti i soci siano avvocati iscritti all'albo, ovvero recando una disciplina della professione in forma societaria nella quale tutti i partecipanti siano avvocati, e dove non è consentita la società di persone o di capitali "multidisciplinare", con esclusione, infine, della possibilità che ci siano soci di mero capitale.*

*1 - continua*

**Cinzia Bondi**  
**Maurizio Palana**

*pubblicato Giovedì 23 Maggio 2013*

---

Analisi e commenti

## Evoluzione delle forme associative dell'attività professionale (2)

**La disciplina delle società di ingegneria e architettura si rinviene soprattutto in due fonti normative, il codice dei contratti pubblici e il relativo regolamento attuativo**



Nella prima parte dell'approfondimento, abbiamo visto che, riguardo all'esercizio in forma associata delle professioni intellettuali "protette", la legge n. 1815/1939 prevedeva un'unica possibilità - lo studio associato - e, contestualmente, vietava di adottare la forma societaria o altre forme diverse da quest'ultimo (articolo 2).

### **Dalla legge 7 agosto 1997, n. 266, al decreto legge 4 luglio 2006, n. 223**

Il primo intervento normativo a carattere generale in materia di società professionali si è avuto con la legge 7 agosto 1997, n. 266, cui va riconosciuto il merito di aver cancellato, con l'abrogazione dell'articolo 2 della legge n. 1815/1939, un palese vizio di incostituzionalità insito nella suddetta legge, consistente nella "disparità di trattamento" tra le "forme" professionali esistenti, sottoposte a regole tra loro differenti.

Tuttavia, non essendo mai stato pubblicato il decreto del ministero di Grazia e giustizia cui espressamente aveva rinviato, la norma non risolveva le problematiche inerenti alle società tra professionisti.

Quasi un decennio dopo, il DI 223/2006 riproponeva la questione, presentandosi, questa volta, quale "risposta italiana" al programma di riforme economiche avviato già nel marzo 2000 dal Consiglio europeo a Lisbona. Come già accennato, il citato programma nel nostro Paese aveva avuto riscontro, senza grande seguito, nelle società tra avvocati (le prime Stp) istituite dal Dlgs n. 96/2001 che, per la prima volta, aveva previsto la possibilità di svolgere in forma societaria l'attività professionale.

Successivamente, erano seguite la risoluzione 16 dicembre 2003 del Parlamento europeo e la comunicazione n. 2004/83 "Relazione sulla concorrenza nei servizi professionali" della Commissione europea, con la quale erano stati formalmente richiesti ai governi nazionali, alle autorità di concorrenza, agli ordini professionali e ai tribunali nazionali, concreti interventi finalizzati all'eliminazione di quelle limitazioni (prezzi minimi per le prestazioni professionali, divieto di pubblicizzare i servizi offerti, parametri numerici per l'accesso alla professione, divieto di svolgere pratiche multidisciplinari come, appunto, quello di istituire una società tra professionisti o di esercitare la professione nella forma societaria), che di fatto impedivano al sistema economico e agli utenti di beneficiare dei vantaggi della concorrenza. La Commissione europea, nel 2005, aveva poi evidenziato le esigenze di regolamentazione dei servizi professionali in particolare in Italia, ancora molto indietro nel campo delle liberalizzazioni.

In tale ottica, quindi, il DI 223/2006 abroga tutte le disposizioni legislative e regolamentari che, con riferimento alle attività libero professionali e intellettuali, prevedevano:

- l'obbligatorietà delle tariffe professionali
- il divieto della pubblicità
- il divieto di fornire servizi professionali da parte delle società di persone e dalle associazioni fra professionisti, lasciando, però, immutati i divieti previsti in ambito professionale sanitario e per le società di capitali.

In sintesi, il decreto ammette l'esercizio in forma societaria delle professioni limitatamente alle società di persone in generale (regolamentate dal titolo V, capi I, II, III e IV del codice civile), quindi, società semplici, società in nome collettivo e società in accomandita semplice.

L'attività libero professionale e intellettuale, mono o multidisciplinare, può essere svolta solo in forma esclusiva con obbligo, ai sensi dell'articolo 2, di indicare tale circostanza nella voce "oggetto sociale" dell'atto costitutivo e nello statuto. Il professionista, in sostanza, non può partecipare a più di una società e la specifica prestazione deve essere resa da uno o più soci professionisti, previamente indicati, sotto la propria personale responsabilità, senza - dunque - far venire meno le garanzie connesse alla precisa imputabilità personale degli atti necessari alla prestazione del relativo servizio. Sotto il profilo della qualificazione, poi, il professionista viene inquadrato come prestatore d'opera intellettuale.

La compagine sociale può essere composta da soci professionisti e non professionisti (*rectius* non iscritti in Albi). Tale elemento veniva aggiunto in sede di conversione del decreto che, invece, imponeva l'appartenenza a un Ordine e, solo secondariamente, accoglieva i "non professionisti" limitatamente alle prestazioni cd. tecniche o, comunque, con una partecipazione minoritaria.

Accanto alle specifiche problematiche ermeneutiche poste dal DI n. 266/2006 (ad esempio, le Sas e le Snc, in quanto imprese commerciali, non avrebbero potuto svolgere attività diverse quali quelle professionali), la dottrina del tempo ribadiva il carattere generale delle disposizioni in commento rispetto alla disciplina delle "società tra avvocati" di cui al Dlgs n. 96/2001 che, all'articolo 16, comma 1, dispone: "*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 nel seguito società tra avvocati*" che, pertanto, veniva considerata inderogabile con la conseguenza di consentire l'esercizio in forma di società multidisciplinare soltanto dell'attività di consulenza.

Va detto che l'impatto delle "riforme" in rassegna apparirà da subito differente alle diverse categorie di professionisti: mentre, ad esempio, per ingegneri e architetti le modifiche non sono ritenute sostanziali (rispetto, come si dirà appresso, alla disciplina giuridica *specificata* delle società di ingegneria e architettura), viceversa per avvocati, commercialisti, consulenti professionali e quant'altro, le norme di cui è cenno rappresentano innovazioni considerevoli e spesso vissute in chiave conflittuale, tanto da essere lette non come una semplice "scossa", bensì come un "terremoto" per il mondo professionale, generando levate di scudi e critiche da parte di tutte le sue componenti, reazioni motivate, al di là dei singoli contenuti, soprattutto dal "metodo" con cui la riforma era stata condotta, ritenuto assolutamente carente di dialogo con le parti e con i rappresentanti delle professioni.

### **Dlgs 12 aprile 2006, n. 163, e Dpr 5 ottobre 2010, n. 207**

La legge n. 109/1994 legittimava l'affidamento di incarichi relativi a "*studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi di impatto ambientale in materia di lavori pubblici*" a società, rinviando poi agli specifici requisiti nonché ai principi di regolamentazione della relativa attività al Regolamento di attuazione, emanato con Dpr n. 554 del 1999.

Il riferimento era alle società di progettazione industriale o *società di engineering*, la cui attività non si risolve, per altro, nella mera progettazione di opere di ingegneria.

L'attuale disciplina giuridica delle società di ingegneria e architettura si rinvia principalmente in due fonti normative, che hanno modificato e "assorbito" la normativa preesistente sugli appalti pubblici: il "Codice dei contratti pubblici" (Dlgs 163/2006 e sue modifiche) e il "Regolamento attuativo del Codice" (Dpr 207/2010).

Va premesso che, per questi soggetti, la caratterizzazione organizzativa derivante dallo specifico settore d'intervento ricalca, quasi naturalmente, un contesto societario "commerciale". La normativa in commento riguarda, infatti, le "società di ingegneria" ovvero quelle strutture - per altro di fatto molto diffuse anche prima ancora della regolamentazione *ex lege* n. 109/1994 - utilizzate dai professionisti del settore (prevalentemente ingegneri e architetti) "*con funzione propedeutica e strumentale rispetto ad opere più complesse*" cui la legge "*riconosce la possibilità di accedere al mercato pubblico della progettazione*" (cfr Cinzia De Stefanis, *Società e associazioni tra professionisti* - Santarcangelo di Romagna (RN), 2008, pag. 201).

Oltre all'ambito operativo di riferimento *costituito esclusivamente dalla committenza pubblica*, sussistono contemporaneamente due presupposti caratterizzanti tali forme organizzative:

1. *presupposto soggettivo*: devono assumere la forma di società di capitali di cui ai capi V, VI e VII del titolo V del libro quinto del codice civile (società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata), ovvero - *ex lege* comunitaria del 2004 - *società cooperative che non siano in possesso dei requisiti previsti per le cooperative di professionisti*
2. *presupposto oggettivo*: avere per oggetto l'esecuzione di studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzione dei lavori, valutazione di congruità tecnico-economica o studi di compatibilità ambientale.

Tale regolamentazione non ha escluso la possibilità che l'intervento nel settore pubblico e per l'aspetto oggettivo di riferimento sopra indicato possa essere realizzato anche nella forma di "società di professionisti" iscritti nei rispettivi albi professionali, richiamando - in chiave di coerenza sistemica *ex lege* n. 266/97 - le forme societarie "commerciali" di cui ai capi II, III e IV del libro V del codice civile (società semplice, società in nome collettivo, società in accomandita semplice) ovvero nella forma di società cooperative. Come già accennato, alla base dell'esercizio di attività professionali in forma di impresa commerciale tipizzato nelle "società di ingegneria", stanno le complesse esigenze organizzative e progettuali necessarie alla realizzazione di progetti tecnici di rilevanti proporzioni.

Insomma, per dirla con gli "addetti ai lavori" il campo di attività in cui tali soggetti sono coinvolti è molto vasto e il termine "società di ingegneria" "*(...) vuole essere il corrispondente concettuale di "consulting engineering", di molto più antica origine anglosassone che indica un enorme complesso di attività collegato alla realizzazione di opere o impianti in tutti i settori dell'economia in cui è necessario realizzare, coordinare, costruire: dall'agricoltura all'informatica, dall'energia alle infrastrutture, a tutti i settori industriali*" (cfr Massimo Ajello, *Engineering, la competenza non si limita agli aspetti tecnici*, in Anna Luisa Haring, *Wirtschaftsitalienisch. L'italiano dell'economia* - Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH, 2010 - pag. 502).

Infine, la tendenza consolidatasi con lo sviluppo delle "società di progettazione" è stata precisamente quella di sganciare la prestazione professionale dalla tradizionale valutazione del cosiddetto *intuitus personae* e dalla correlata responsabilità del singolo professionista, privilegiando piuttosto la prestazione di una serie di servizi "collettivi" funzionali alla complessità del

“prodotto” offerto, con ciò sfuggendo alla limitata capacità di “progettazione” da parte del singolo professionista.

2 - continua. La [prima puntata](#) è stata pubblicata il 23 maggio

**Cinzia Bondì**  
**Maurizio Palana**

*pubblicato Martedì 28 Maggio 2013*

---

Analisi e commenti

## Evoluzione delle forme associative dell'attività professionale (3)

**La società di revisione contabile fu inserita nel nostro sistema normativo dalla legge 1939 del 1966, che introdusse anche l'istituto della "revisione contabile volontaria"**



Tra le disposizioni più recenti che hanno "arricchito", ma sempre in modo frammentario, l'ambito normativo delle società tra professionisti, rientra il Dlgs n. 39/2010 che, come è noto, ha previsto una specifica disciplina per le *società di revisione legale*.

### **Dlgs 27 gennaio 2010, n. 39 (società di revisione legale)**

Il complesso iter normativo approvato nell'emanazione del Dlgs n. 39/2010 ha segnato il passaggio dalla revisione contabile volontaria, quale facoltà delle imprese di migliorare la propria struttura contabile e amministrativa, alla revisione contabile obbligatoria, quindi, dalla "revisione contabile" - intesa come controllo della regolare tenuta della contabilità e certificazione del bilancio di esercizio, nonché del bilancio consolidato di gruppo, ove previsto - alla "revisione legale" dei conti annuali e

consolidati (con il compito, per il revisore legale, di esprimere un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto, delle società sottoposte a revisione, attraverso una apposita relazione che comprende, tra l'altro, un esplicito giudizio circa la conformità del bilancio alle norme che ne disciplinano la redazione e l'idoneità a rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale nonché il risultato economico della società).

Il citato decreto, che recepisce nel nostro ordinamento la direttiva 2006/43/Cee, sostituendo le "variegata" discipline vigenti, ha raccolto in un unico testo normativo le disposizioni in materia di revisione legale, prevedendo disposizioni generali applicabili a tutte le società e norme speciali riferite agli "enti di interesse pubblico" e ai revisori e alle società di revisione incaricate della revisione legale presso tali enti.

La "società di revisione contabile" viene inserita nel nostro sistema normativo dalla legge 23 novembre 1939, n. 1966, legge con cui viene contestualmente introdotto l'istituto della "revisione contabile volontaria". Essa fissa i requisiti minimi (possesso del titolo di studio e delle condizioni richieste per l'iscrizione agli Albi professionali) che i soggetti abilitati a svolgere tale attività, società fiduciarie e di revisione sottoposte al vincolo di autorizzazione e di vigilanza ministeriale, devono possedere. Intanto, il Dpr 31 marzo 1975, n. 136, prevede, per le società con azioni quotate in borsa, la "revisione contabile obbligatoria" e impone alle società di revisione l'iscrizione in un apposito albo speciale tenuto a cura della Consob.

Secondo la normativa allora vigente, la società di revisione è scelta dalla società obbligata alla revisione contabile con deliberazione dell'assemblea ordinaria soggetta all'approvazione della Consob (articolo 2, comma 6). Il conferimento dell'incarico ha la durata di tre anni, può essere rinnovato per non più di due volte e può essere nuovamente conferito alla stessa società di revisione solo dopo che siano decorsi cinque esercizi (articolo 2, comma 4, Dpr n. 136/1975).

Il quadro normativo relativo alle società di revisione contabile, è, quindi definito dalle disposizioni del Dpr n. 136/1975 e del successivo Dlgs n. 88/1992, secondo le quali le società di revisione devono possedere i seguenti requisiti:

1. oggetto sociale limitato alla revisione e organizzazione contabile di aziende, con esclusione di qualsiasi altra attività
2. sede in Italia
3. iscrizione nel registro dei revisori contabili dei soggetti che rappresentano la società nel controllo legale dei conti e della maggioranza degli amministratori
4. maggioranza numerica e per quote dei soci costituita da iscritti nel registro dei revisori contabili (nelle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice)
5. maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria spettante a persone fisiche
6. iscrizione nel registro dei revisori contabili (nelle società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata)
7. garanzia assicurativa idonea a coprire i rischi derivanti dall'esercizio dell'attività sociale
8. struttura e organizzazione societaria adatta allo svolgimento degli incarichi.

Con la riforma del 2003, attuata dal Dlgs 17 gennaio 2003, n. 6, viene stabilito che, nelle società sottoposte a controllo contabile, il soggetto al quale è demandato il relativo controllo è nominato per la prima volta nell'atto costitutivo e che, nelle successive, l'incarico è conferito dall'assemblea, sentito il collegio sindacale. L'assemblea determina, altresì, il corrispettivo

spettante al revisore o alla società di revisione per l'intera durata dell'incarico (articolo 2409-*quater*, comma 1, cc). Viene, infine, confermata la durata dell'incarico di controllo o di revisione contabile in tre esercizi (articolo 2409-*quater*, comma 2, cc).

Il decreto legislativo del 2003 prevede poi le cause di incompatibilità e di ineleggibilità applicabili ai soci delle stesse e ai soggetti incaricati della revisione ai sensi del comma 3, articolo 2409-*quinquies*, cc., oltre a quelle che lo statuto può prevedere insieme a ulteriori requisiti di professionalità (comma 1 e 2, articolo 2409-*quinquies*, cc). E' prevista, infine, la revoca dell'incarico ammessa solo per giusta causa, sentito il parere del collegio sindacale e previa approvazione del tribunale, con decreto, sentito l'interessato (comma 3, articolo 2409-*quater*, cc).

Il Dlgs 27 gennaio 2010, n. 39, chiude la serie di interventi normativi in materia.

Secondo le nuove disposizioni possono svolgere attività di revisione legale sia le persone fisiche, definite "revisori legali", sia le società, definite "società di revisione legale" (articolo 1, comma 1) purché iscritte in un apposito registro (articolo 2 del decreto).

Il decreto, in particolare, dedica alle società di revisione la seconda parte, recante la disciplina relativa al conferimento, alla revoca e dimissioni dall'incarico e alla responsabilità dei revisori. In particolare, i revisori legali e le società di revisione rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento dei loro doveri o da fatti illeciti. Resta, infine, confermato che l'incarico ha la durata di tre esercizi, con scadenza alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio dell'incarico.

Il decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze 20 giugno 2012, n. 145, all'[articolo 4](#), in attuazione del Dlgs n. 39/2010, prevede i requisiti per l'iscrizione delle società di revisione al Registro dei revisori legali.

*3 - continua. La [prima](#) puntata è stata pubblicata il 23 maggio, la [seconda](#) il 28 maggio.*

**Cinzia Bondi**  
**Maurizio Palana**

*pubblicato Giovedì 30 Maggio 2013*

---

Analisi e commenti

## Evoluzione delle forme associative dell'attività professionale (4)

**Nell'articolo 10 della legge 183/2011 la riforma degli ordini e società tra professionisti, dal decreto della Giustizia 34/2013 il regolamento con le norme di attuazione**



Entrato in vigore il 21 aprile 2013, il *Regolamento in materia di società tra professionisti*, previsto dal decreto del ministero della Giustizia 8 febbraio 2013, n. 34, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 81 dello scorso 6 aprile, come previsto dall'articolo 10 della legge di stabilità n. 183/2011, modificato e integrato, successivamente, dall'articolo 9-bis del DI n. 1/2012 ("decreto liberalizzazioni").

Il Dm attuativo chiude - in qualche misura - un iter complesso e dagli esiti anche contraddittori, inaugurato con la "società di avvocati" (ex Dlgs n. 96/2001) e proseguito con le leggi "Bersani" (legge n. 266/1997 e decreto legge n. 223/2006).

La legge 183/2011, infatti, ha introdotto definitivamente nel nostro ordinamento la figura della "società tra professionisti", con la possibilità di scegliere - senza più limitazioni - tra i modelli societari previsti dal codice civile, quindi, incluse le società di capitali e le società cooperative.

### Legge n. 183/2011 e Dm Giustizia n. 34/2013

Come si evince dalla ricostruzione normativa, e come premesso nella relazione illustrativa sullo schema di decreto ministeriale concernente "Regolamento in materia di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, ai sensi dell'articolo 10, comma 10, della legge 12 novembre 2011, n. 183", le disposizioni dell'articolo 10, commi da 3 a 11, della legge 183/2011, si inseriscono in un contesto normativo che già legittima l'esercizio di attività professionali regolamentate nella forma collettiva (associazioni professionali e specifici modelli societari).

La nuova disposizione, trova, infatti, legittimazione nell'ambito della normativa comunitaria ("direttiva servizi" 2006/123/Ce) e internazionale, per le quali le professioni vengono ascritte fra le attività produttive di servizi, e nell'inconfutabile "principio metagiuridico" (condiviso dal legislatore nazionale), secondo cui la concorrenza fra professionisti richiede una diffusione crescente del bacino di offerta e delle garanzie di tempestività e continuità che presuppongono una struttura organizzativa e una dotazione di mezzi di cui difficilmente il professionista individuale può disporre.

La compatibilità con la Carta costituzionale viene altresì chiarita dalla citata relazione illustrativa: "*l'interpretazione preferibile dell'articolo 33, quinto comma, della Costituzione, che impone l'esame di Stato per l'abilitazione all'esercizio della professioni regolamentate, è quella che si basa su una distinzione concettuale fra esercizio della professione ed esecuzione della prestazione professionale. Il primo può essere svolto in forma individuale ma anche in forma associata e comune. La seconda può essere svolta esclusivamente dalla persona fisica del professionista abilitato. Da tale distinzione deriva la compatibilità con la disposizione*".

La "riforma degli ordini professionali e società tra professionisti" è contenuta nell'[articolo 10](#) della legge n. 183/2011.

Già da una prima, veloce, lettura risalta come il legislatore abbia assolutamente ignorato qualsiasi riferimento agli aspetti di tipo fiscale e previdenziale, trascurando la fondamentale importanza che riveste la questione, soprattutto se si considera il rilievo che può assumere l'attrazione del reddito nel reddito di impresa o in quello di lavoro autonomo e facendo così ritenere, da più parti, che la normativa non abbia creato una nuova forma societaria, ma si sia semplicemente limitata a eliminare un divieto risalente al 1939.

Tale dato è stato evidenziato nella relazione illustrativa del regolamento 34/2013 che riporta: "Ancora, restano estranei all'oggetto del provvedimento illustrato, per assenza di riferimenti nella normativa primaria, i profili fiscale e previdenziale delle società professionali, aspetti che trovano adeguata regolamentazione legislativa per talune professioni (ingegneri, architetti) e che, quanto agli avvocati, sono stati di recente esplicitamente trattati dalla citata riforma ordinata".

Proseguiremo l'illustrazione della disciplina civilistica delle nuove Stp nel paragrafo che segue, insieme alla trattazione delle disposizioni del già citato regolamento di attuazione che regola e integra la norma primaria, relativamente ai temi delle modalità di esecuzione dell'incarico professionale (capo II), del regime dell'incompatibilità (capo III) e del regime disciplinare (capo IV).

### Dm Giustizia n. 34/2013: le norme di attuazione

Abbiamo visto che, nel delineare gli elementi essenziali della disciplina primaria delle società tra professionisti, la citata disposizione, al comma 10, rimette alla regolamentazione secondaria la disciplina di materie individuate mediante il richiamo a sezioni interne del medesimo articolo.

L'assenza del previsto decreto interministeriale, emanato solo quest'anno, ha determinato l'inapplicabilità della suddetta normativa, ritenendosi che le parti mancanti fossero talmente essenziali, anche se rimesse a una norma secondaria, da escludere la possibilità di costituire società tra professionisti.

L'articolato dell'atteso regolamento è ripartito in quattro Capi (Disposizioni generali - Conferimento ed esecuzione dell'incarico professionale - Partecipazione alla società tra professionisti - Iscrizione all'albo professionale e regime disciplinare).

Il Capo I contiene le disposizioni definitorie e le disposizioni concernenti l'ambito applicativo del regolamento.

Le prime (articolo 1) recano le definizioni di società tra professionisti e di società multidisciplinare:

"1. Ai fini del presente regolamento, si intende per :

**a)** "società tra professionisti" o "società professionale": la società, costituita secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile e alle condizioni previste dall'articolo 10, commi da 3 a 11, della legge 12 novembre 2011, n. 183, avente ad oggetto l'esercizio di una o più attività professionali per le quali sia prevista l'iscrizione in appositi albi o elenchi regolamentati nel sistema ordinistico"

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

Le seconde (articolo 2) specificano - delimitandone l'ambito di applicazione - che le disposizioni contenute nel regolamento "si applicano alle società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, la cui costituzione è consentita ai sensi dell'articolo 10, commi da 3 a 11, della legge 12 novembre 2011, n. 183" e che, per le associazioni professionali e le società tra professionisti costituite secondo modelli vigenti alla data di entrata in vigore della legge di cui al comma 1, resta ferma l'applicazione dell'articolo 10, comma 9, della medesima legge.

A tal proposito, la più volte richiamata relazione illustrativa spiega 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, rilevando tuttavia che il decreto illustrato non è chiamato a prendere posizione espressamente sulla non applicabilità del provvedimento ai predetti enti". Da qui, la riformulazione del comma 2 della disposizione in esame che fa salve le associazioni professionali e i modelli societari già vigenti alla data di entrata in vigore della medesima legge, anche se la normativa di riferimento, che era contenuta nella legge n. 1815/1939, è stata espressamente abrogata.

La relazione, esemplificando, chiarisce che "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. Sotto altro profilo, 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 professione di avvocato in forma societaria. Analogamente, sempre in relazione all'ambito di applicazione del regolamento, deve ritenersi che lo svolgimento di pubbliche funzioni, quale quella notarile, non può costituire oggetto di attività in forma societaria".

### ***Il conferimento dell'incarico***

Al fine di garantire quanto richiesto dall'articolo 10, comma 4, lettera c), legge 183/2011, e sulla base del presupposto che le prestazioni intellettuali oggetto dell'incarico medesimo possono essere eseguite solo dal socio in possesso dei requisiti richiesti per l'esercizio della professione, il regolamento (articolo 4) prevede in capo alla società specifici obblighi di informazione verso il cliente.

Le informazioni, che possono essere fornite anche tramite il socio professionista, riguardano:

1. il diritto del cliente di chiedere che l'esecuzione dell'incarico conferito alla società sia affidata a uno o più professionisti da lui scelti; a tal fine 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 d'investimento
2. la possibilità che l'incarico professionale conferito alla società sia eseguito da ciascun socio in possesso dei requisiti per l'esercizio dell'attività professionale
3. l'esistenza di situazioni di conflitto d'interesse tra cliente e società, che siano anche determinate dalla presenza di soci con finalità d'investimento.

L'articolo 5, poi, sempre in attuazione del principio della personalità dell'esecuzione della prestazione anche in caso di incarico conferito a una società tra professionisti, regola l'ipotesi in cui il professionista designato si avvalga della collaborazione di sostituti e ausiliari garantendo al cliente, cui i nominativi dei collaboratori sono comunicati, la facoltà di esprimere il proprio dissenso entro tre giorni dalla comunicazione.

Inoltre, in accoglimento dell'indicazione rivolta dal Consiglio di Stato, è stato disposto che la sostituzione professionale sia possibile solo in relazione ad attività che siano connotate da sopravvenute esigenze non prevedibili.

La prova dell'adempimento degli obblighi di informazione prescritti e il nominativo del professionista o dei professionisti eventualmente indicati dal cliente devono risultare da atto scritto.

### **La partecipazione alla società tra professionisti**

In linea generale, l'incompatibilità di cui all'articolo 10, comma 6, legge 183/2011 ("partecipazione del socio a più società professionali") è prevista espressamente anche nel caso della società multidisciplinare e si applica per tutta la durata della iscrizione della società all'ordine di appartenenza.

La domanda che i primi commentatori si sono posti, e cioè se la norma introduca un'incompatibilità estesa a tutti i soci o solo ai soci di capitale, trova risposta nella relazione illustrativa sullo schema di decreto ministeriale che afferma: "La fonte regolamentare non può che lasciare all'interprete della norma primaria l'opzione circa la possibilità o meno di ritenere che tale norma sia idonea ad introdurre un'incompatibilità di partecipazione a più società tra professionisti estesa a tutti i soci (anche capitalisti), come suggerisce la lettera della disposizione, che non fa alcuna distinzione, ovvero se detta limitazione sia riferibile ai soli soci professionisti".

Di seguito, il comma 3 prevede le cause di incompatibilità del socio per finalità d'investimento, specificando che questi può far parte di una società professionale solo quando:

1. sia in possesso dei requisiti di onorabilità, tra cui la mancata applicazione, anche in primo grado, di misure di prevenzione personali o reali, previsti per l'iscrizione all'albo professionale cui la società è iscritta
2. non abbia riportato condanne definitive per una pena pari o superiore a due anni di reclusione per la commissione di un reato non colposo e salvo che non sia intervenuta riabilitazione
3. non sia stato cancellato da un albo professionale per motivi disciplinari.

Analogamente, la norma sottolinea l'applicabilità delle incompatibilità anche ai legali rappresentanti e agli amministratori delle società che rivestono la qualità di socio per finalità d'investimento di una società professionale. All'articolo 7, poi, per i professionisti soci, distintamente precisa che sono tenuti all'osservanza del codice deontologico del proprio ordine e, per le società, che sono soggette anch'esse al regime disciplinare dell'ordine al quale risultino iscritte.

La norma non prevede modalità procedurali volte ad accertare la situazione di incompatibilità e a rimuovere la stessa né indica le conseguenze che il verificarsi della situazione di incompatibilità comporta. In particolare, seppure l'integrazione fosse stata suggerita dal Consiglio di Stato, la relazione al regolamento spiega l'impossibilità di intervenire in tal senso: "in merito alla disciplina delle conseguenze che il verificarsi della situazione di incompatibilità comporta, aspetto del tutto assente nel tessuto della norma *primaria* e che non pare possa essere introdotto dal *regolamento* in questione. (...) È sicuramente da escludere che il decreto possa introdurre una causa di scioglimento della società o di esclusione del socio, né pare consentito, in assenza di una disposizione di rango primario, imporre al notaio un obbligo di accertamento della causa di incompatibilità. Ancora, sulla possibilità di reazione endordinamentale (v. art. 11 dello schema), per cui, in conseguenza dell'iscrizione all'albo della società, s'impone un controllo del requisito dell'incompatibilità sul piano deontologico, va preso atto che tale profilo non costituisce oggetto di disciplina *diretta* da parte del decreto, nel silenzio della legge".

Da qui, l'introduzione (comma 5) di una sanzione disciplinare per la società e per il socio professionista, regolata dagli ordinamenti professionali, nel caso di mancato rilievo della causa di incompatibilità o di mancata rimozione della stessa, incompatibilità che può essere desunta dalle risultanze degli albi, oltre che del registro delle imprese.

### **Iscrizione della società nel registro delle imprese e regime disciplinare**

Ai fini della verifica dell'incompatibilità definita nell'articolo 6, l'articolo 7 del regolamento - oltre che con finalità di certificazione anagrafica e di pubblicità - prevede l'iscrizione della società nel registro delle imprese, in particolare nella sezione speciale istituita ai sensi dell'articolo 16 del Dlgs n. 96/2001.

### **L'iscrizione all'albo professionale e il regime disciplinare**

Le società tra professionisti devono essere iscritte al registro imprese delle Camere di commercio (articolo 7, comma 1) e, in aggiunta, alla sezione speciale dell'ordine d'appartenenza dei soci (articolo 8, commi 1 e 2).

Il Capo IV (articoli 8-12) regola l'iscrizione della società tra professionisti all'albo professionale e il loro regime disciplinare.

In proposito, l'articolo 8, comma 2, per le società multidisciplinari, prevede l'iscrizione presso l'albo o il registro dell'ordine o collegio professionale relativo all'attività espressamente individuata dai soci come "prevalente" nello statuto o nell'atto costitutivo. Come evidenziato nella relazione, "tale albo rappresenta l'unico albo della società professionale, residuando peraltro la possibilità che i professionisti non connotino un'attività dell'ente in misura prevalente, cosicché resta aperta l'opzione di una plurima iscrizione con conseguenti regimi concorrenti".

La disciplina del capo IV prosegue dettagliando il procedimento con l'individuazione del consiglio dell'ordine o collegio professionale competenti (articolo 9) e stabilendo le modalità di adozione del provvedimento di diniego di iscrizione assunto dal consiglio dell'ordine o dal collegio professionale (articolo 10).

L'articolo 11 disciplina la cancellazione dall'albo per difetto sopravvenuto di un requisito previsto dalla legge o dal regolamento stesso. Viene richiamato il principio del contraddittorio da rispettare in siffatto procedimento e ipotizzato il caso della regolarizzazione effettuata dalla società entro il termine fissato in tre mesi dal momento in cui si è verificata la situazione di irregolarità. Contestualmente, viene mantenuto - in chiave puramente esplicativa - il maggior termine previsto dall'articolo 10, comma 4, lettera b), della legge n. 183/2011.

Riguardo alla responsabilità disciplinare, in chiusura, l'articolo 12, statuisce che:

- il professionista socio rimane vincolato al proprio codice deontologico e in base a esso risponde disciplinarmente
- la società è responsabile, come tale, secondo le regole deontologiche dell'ordine nel cui albo è iscritta
- che la responsabilità disciplinare della società concorre con quella del socio professionista (anche se iscritto ad altro albo rispetto a quello della società e, quindi, nell'ipotesi della Stp multidisciplinare) nel solo caso di violazione deontologica (anche di norma di statuto deontologico esterno alla Stp) ricollegabile a indicazioni direttamente impartite dalla società stessa.

4 - continua. La [prima puntata](#) è stata pubblicata il 23 maggio, la [seconda](#) il 28 maggio e la [terza](#) il 30 maggio

**Cinzia Bondi**  
**Maurizio Palana**

*pubblicato Lunedì 3 Giugno 2013*

---

Analisi e commenti

## Evoluzione delle forme associative dell'attività professionale (5)

**Venuto meno il riordino "omogeneo" del sistema di tassazione, permane una decisa differenziazione sostanziale fra imposizione delle attività di lavoro autonomo e d'impresa**



Delineare, in chiave di "omogeneità normativa", un quadro sistematico della tassazione delle forme associative dell'attività professionale fin qui esaminate, richiederebbe una lettura organica degli interventi legislativi che hanno interessato la materia.

Si tratta, però, di un'ipotesi non del tutto fondata, se è vero che già nella scorsa legislatura, in sede di definizione della delega al governo per la riforma del sistema tributario, l'articolo 12, lettera a) del relativo Ddl prevedeva, al capo III, la "assimilazione dell'imposizione su tutti i redditi d'impresa commerciale o di lavoro autonomo, compresi quelli prodotti in forma associata, dagli attuali soggetti passivi dell'IRPEF e dell'IRES, assoggettandoli a un'imposta unica, in particolare, prevedendo la deducibilità dalla base imponibile della predetta imposta delle somme prelevate dall'artista o professionista o dai soci o associati ovvero

dall'imprenditore o dai soci, e la concorrenza delle predette somme alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini IRPEF dell'artista o del professionista e dei soci o associati e dell'imprenditore o dei soci".

Non approvato alla Camera, il Ddl in questione decadrà nel passaggio al Senato per la fine anticipata della legislatura.

### Inquadramento fiscale

Venuta meno, al momento, questa ipotesi di riordino "omogeneo" del sistema di tassazione dell'esercizio delle attività professionali in forma associativa - processo che sarebbe stato in linea, come abbiamo visto, con il loro "accostamento" a livello economico - permane ancor oggi una decisa differenziazione sostanziale fra imposizione delle attività di lavoro autonomo e d'impresa, pur se in parte attenuata dall'accostamento dei regimi contabili applicabili alle due tipologie di attività e, comunque, con riferimento a una "regolamentazione" principalmente risalente agli interventi interpretativi espressi dell'amministrazione finanziaria, per altro secondo una "tradizione" da tempo praticata.

Ad esempio: la "natura fiscale" del reddito derivante dalla gestione di un "Laboratorio di analisi cliniche" in forma associativa - come reddito di lavoro autonomo o di impresa commerciale - secondo un'interpretazione degli inizi degli anni ottanta, rimaneva sostanzialmente ancorata al dettato civilistico e fiscale, la dove l'attività in questione "(...) essendo riconducibile nell'ambito dell'esercizio di arti e professioni di cui all'art. 49 del DPR 597/73, rientra, di regola, tra quelle produttive di lavoro autonomo". E tuttavia, si considerava che "(...) i redditi derivanti da tale attività possono qualificarsi come redditi d'impresa qualora ricorra il presupposto atto ad individuare la suddetta attività come impresa, presupposto costituito dall'esistenza di una organizzazione imprenditoriale - secondo la nozione elaborata dalla dottrina e dalla giurisprudenza - nel cui contesto viene a perdere ogni rilevanza e significato la figura del medico ai fini della prestazione dell'attività richiesta dalla clientela ed assume, viceversa, esclusiva o preponderante importanza la struttura sanitaria oggettivamente considerata" (circolare ministeriale n. 12/1983).

Il criterio era, dunque, quello che vuole che la forma societaria adottata condizionava il regime fiscale da applicare. Infatti, per le società di persone, di capitali e cooperative, i redditi prodotti, da qualsiasi fonte provengano, sono considerati redditi d'impresa. Inoltre, il reddito si determina secondo il principio di competenza economica e i compensi percepiti non sono soggetti a ritenute d'acconto.

Tale articolazione è sembrata, invece, perdere consistenza già con l'introduzione nell'ordinamento dalle società di avvocati (Dlgs 2 febbraio 2001, n. 96). Secondo la risoluzione n. 118/2003, emessa in risposta ad apposito interpello riguardo alla qualificazione dei redditi prodotti dalle società tra avvocati costituite ai sensi del citato decreto legislativo e dunque in forma di società in nome collettivo, l'Agenzia delle entrate ha, infatti, sostenuto che "i redditi prodotti durante l'esercizio della professione di avvocato compiuta in forma associata secondo il nuovo modello delle società tra professionisti (s.t.p) definito dal decreto legislativo n. 96 del 2001, costituiscono redditi da lavoro autonomo ai sensi dell'art. 49 del TUIR, in quanto alle società tra professionisti 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. Si precisa inoltre che i compensi corrisposti alla "s.t.p." sono soggetti a ritenute d'acconto ai sensi dell'art. 25 del DPR n. 600 del 1973".

Tale ultimo indirizzo, ancorato a una lettura "sostanziale" dell'attività esercitata, in atto deve ritenersi confermato negli scarsi documenti di prassi che a oggi propongono analoghe soluzioni interpretative, tra cui la risoluzione n. 56/2006, riguardante le società di revisione e di ingegneria costituite in società di tipo capitalistico.

### Brevi considerazioni conclusive

Come abbiamo visto, la normativa trattata, per la sua complessità, dà adito a numerosi interrogativi, sia sotto l'aspetto civilistico che sotto quello fiscale. Le problematiche sollevate sono numerosissime e non hanno trovato, né avrebbero potuto trovare, soluzione nel regolamento d'attuazione che, in quanto fonte secondaria, non è idoneo a legiferare su materie diverse da quelle espressamente indicate - come più volte evidenziato nella relazione illustrativa sullo schema di decreto ministeriale richiamata - né a derogare le disposizioni - tutte di natura primaria e non abrogate - che regolano le altre forme societarie già esistenti.

L'ampiezza della materia non consente in questa sede di trattare in maniera esaustiva i profili controversi della normativa in argomento quale, ad esempio, quello fiscale e previdenziale e, con essi, quelli determinati dagli evidenti vuoti legislativi e dal carente coordinamento con le regole civilistiche.

Sforzi interpretativi e, molto probabilmente, l'ulteriore intervento del legislatore permetteranno di valutare e sperimentare, in concreto, le potenzialità insite del nuovo istituto di sviluppare l'attività professionale attraverso il superamento dei vecchi assetti organizzativi e gestionali.

*5 - fine. La [prima puntata](#) è stata pubblicata il 23 maggio, la [seconda](#) il 28 maggio, la [terza](#) il 30 maggio e la [quarta](#) il 3 giugno.*

**Cinzia Bondì**  
**Maurizio Palana**

*pubblicato Giovedì 6 Giugno 2013*

---