

LA TRASFORMAZIONE DI ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI IN SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI

Luciano M. Quattrocchio – Bianca M. Omegna

1. Premessa.

Nonostante l'avvento delle società tra professionisti (STP), le associazioni professionali costituivano – almeno sino a ieri – lo strumento più utilizzato per svolgere l'attività professionale in forma aggregata.

L'associazione professionale è un istituto sconosciuto al Codice Civile, al punto che le associazioni professionali sono state assimilate alle società semplici, anche se vi sono poi norme speciali che danno per scontato che le associazioni professionali esistano ed operino (Legge Bersani e da ultimo il d.lgs. 192/2024).

A tale situazione di incertezza aveva sopperito il legislatore fiscale equiparando le associazioni per l'esercizio in forma associata delle arti e delle professioni alle società semplici, applicando la regola della trasparenza (art. 5, comma 3, lett. c) del TUIR).

2. L'associazione tra professionisti.

Prima dell'intervento operato dalla l. 7 agosto 1997 n. 266 (c.d. Legge Bersani), l'esercizio in forma associata delle professioni intellettuali c.d. "protette" era soggetto alla l. 23 novembre 1939 n. 1815 che disciplinava gli "studi associati di assistenza e di consulenza".

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

L'art. 2 della citata legge, disponeva che «è vietato costituire, esercitare o dirigere, sotto qualsiasi forma diversa da quella di cui al precedente, società, istituti, uffici, agenzie od enti, i quali abbiano lo scopo di dare, anche gratuitamente, ai propri consociati o ai terzi, prestazioni di assistenza o consulenza in materia tecnica, legale, commerciale, amministrativa, contabile o tributaria».

La legge che ha introdotto nel nostro ordinamento le società tra professionisti (art. 10, comma 9 della legge n. 183/2011) a sua volta riconosce e ribadisce la legittimità delle associazioni professionali, affermando quanto segue: «Restano salve le associazioni professionali, nonché i diversi modelli societari già vigenti alla data di entrata in vigore della presente legge». Prima ancora la seconda legge Bersani (d.l. n. 223/2006) aveva abrogato «il divieto di fornire all'utenza servizi professionali di tipo interdisciplinare da parte di società di persone o associazioni tra professionisti, fermo restando che l'oggetto sociale relativo all'attività libero-professionale deve essere esclusivo, che il medesimo professionista non può partecipare a più di una società e che la specifica prestazione deve essere resa da uno o più soci professionisti previamente indicati, sotto la propria personale responsabilità».

Non esiste una definizione normativa specifica di associazione tra professionisti (o artisti). In ambito dottrinale, le opinioni divergono: alcuni la considerano un'associazione, simile agli enti di promozione sociale, mentre altri la riconducono al modello della società semplice.

Secondo un primo orientamento, l'associazione professionale rientrerebbe nella categoria delle associazioni atipiche, assimilabili alle associazioni non riconosciute disciplinate dall'art. 36 c.c. Questa tesi si basa sul fatto che l'associazione professionale si fonda su un insieme di rapporti obbligatori tra gli associati, validi esclusivamente tra di loro. Tale impostazione ha ricevuto l'avallo della Suprema Corte che, con una pronuncia a Sezioni Unite, ha qualificato l'associazione professionale come un contratto associativo atipico a rilevanza meramente interna. La Corte ha sottolineato che, nei confronti dei terzi, prevale il rapporto personale tra il professionista e il cliente dello studio (Cass., SS.UU., 5 novembre 1993, n. 10942).

Un'altra interpretazione, sostenuta da una decisione isolata di merito, identifica invece l'associazione professionale come una società di persone, poiché condivide tutti gli elementi tipici di tale modello, in particolare il ruolo centrale dell'apporto individuale dei soci. Data la natura non commerciale dell'attività, il tipo societario di riferimento sarebbe quello della società semplice (App. Milano, 19 aprile 1996). In base a questa ricostruzione, l'associazione professionale avrebbe un'autonoma soggettività giuridica, con effetti rilevanti anche nei confronti dei terzi.

L'orientamento prevalente, espresso dalla giurisprudenza più recente (Cass. n. 15694/2011; Cass. n. 17683/2010; Cass. n. 15417/2016; Cass. n. 8768/2018), afferma

invece che lo studio associato, pur privo di personalità giuridica, costituisce un autonomo centro di imputazione di rapporti giuridici, secondo il modello delle associazioni non riconosciute previste dagli artt. 36 e seguenti c.c. Di conseguenza, lo studio professionale è legittimato ad agire in giudizio sia in via attiva che passiva, per la tutela dei propri diritti e obbligazioni, e non come mero rappresentante degli associati.

Si tratterebbe, dunque, di un contratto associativo con caratteristiche miste, distinto sia dalle società commerciali sia dalla comunione, e differente anche dalle associazioni non riconosciute. In dottrina, si sostiene che l'associazione professionale sia un contratto associativo atipico, caratterizzato da una rete di rapporti obbligatori interni e, eventualmente, da rapporti con i terzi, senza però una soggettività giuridica autonoma separata dagli associati.

A differenza della disciplina civilistica, che non fornisce una qualificazione precisa dello studio associato, il legislatore fiscale ha introdotto criteri specifici per la determinazione del reddito imputabile alle associazioni tra professionisti. L'art. 5, comma 3, lett. c) del TUIR, rubricato "redditi prodotti in forma associata", equipara le associazioni professionali senza personalità giuridica alle società semplici, ai fini della determinazione del reddito.

Questa norma è particolarmente significativa perché riconosce l'associazione tra professionisti come centro di imputazione di rapporti giuridici. Sebbene lo studio associato sia considerato soggetto passivo ai fini dell'accertamento fiscale, il reddito prodotto viene attribuito direttamente ai singoli associati, indipendentemente da eventuali accantonamenti o distribuzioni.

L'equiparazione operata dal legislatore tributario tra società semplice e studio associato non implica una piena assimilazione tra le due figure, ma suggerisce che il legislatore abbia riconosciuto l'esistenza di numerose associazioni tra professionisti strutturate secondo il modello della società semplice, già prima dell'abrogazione del divieto imposto dall'art. 2 della legge n. 1815/1939.

3. La società tra professionisti.

La l. 25 novembre 1939, n. 1815, fino alla sua abrogazione con la l. 7 agosto 1997, n. 266 (c.d. Legge Bersani), escludeva espressamente la possibilità che gli studi professionali si costituissero in forma societaria.

L'art. 24 della legge Bersani ha, poi, abrogato l'art. 2 della l. 23 novembre 1939, n. 1815,

e il comma 2 (successivamente abrogato dalla l. 4 agosto 2017, n. 124) attribuiva al Ministero di Grazia e Giustizia, di concerto con il Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato e, per quanto di competenza, con il Ministero della Sanità, la competenza di fissare con proprio decreto i requisiti per l'esercizio dell'attività professionale, entro il termine di 120 giorni.

A seguito dell'abrogazione del divieto previsto dall'art. 2 della legge 1815/1939, è oggi possibile costituire società tra professionisti per l'esercizio di professioni regolamentate da ordini professionali.

Tuttavia, la normativa sulle società tra professionisti non si applica alle professioni "non protette", ossia quelle non organizzate in ordini o collegi, disciplinate dall'art. 1, comma 2, della legge 4/2013. Poiché non esiste un divieto esplicito, queste attività possono comunque essere esercitate attraverso un contratto d'opera intellettuale o nell'ambito di un'attività imprenditoriale, sia in forma individuale che societaria. Inoltre, anche prima della Legge Bersani, tali professioni non erano soggette al divieto di costituire società per l'esercizio di attività professionali, previsto dall'art. 2 della legge 1815/1939, che riguardava esclusivamente le professioni regolamentate da ordini e collegi.

Di conseguenza, le società tra professionisti non possono avere come oggetto l'esercizio di attività professionali non regolamentate, né i professionisti di tali settori possono partecipare a queste società come soci professionisti. Inoltre, non è consentita la collaborazione tra professionisti appartenenti a ordini e professionisti di attività non protette neppure attraverso la costituzione di uno studio associato, poiché la legge 1815/1939 vieta espressamente le associazioni miste.

Rimane però la possibilità per chi esercita una professione "non protetta" di partecipare a una STP come socio per prestazioni tecniche o per finalità di investimento, purché i soci professionisti detengano almeno due terzi della maggioranza nelle deliberazioni sociali. In ogni caso, le prestazioni tecniche devono essere accessorie e strumentali rispetto all'attività professionale della società e non possono costituirne l'oggetto principale.

Va precisato che la società tra professionisti non rappresenta un tipo societario autonomo, ma è disciplinata dalle norme del Codice Civile relative alla forma societaria prescelta, salvo le disposizioni specifiche previste per il particolare oggetto sociale. Le STP possono essere costituite come 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) o società cooperative.

Nelle società in cui è prevista la responsabilità illimitata dei soci (come la società semplice, la s.n.c. e, per gli accomandatari, la s.a.s.), ogni socio risponde personalmente con il proprio patrimonio anche per le prestazioni professionali degli altri soci.

Secondo l'orientamento prevalente, il rapporto d'opera professionale si instaura tra il cliente e la società, alla quale viene conferito l'incarico professionale, anche se l'esecuzione è affidata a uno o più soci professionisti. Da ciò deriverebbe che la responsabilità della prestazione grava sulla società e non sul singolo professionista. Questa tesi trova conferma nell'obbligo di iscrizione della STP all'ordine professionale e nel relativo assoggettamento al regime disciplinare, nella possibilità per la società di designare il professionista che eseguirà la prestazione (salvo indicazione specifica del cliente) e nell'obbligo di stipulare una polizza assicurativa per la responsabilità civile derivante dall'attività professionale.

Tuttavia, secondo un'altra interpretazione, il rapporto d'opera si instaurerebbe direttamente tra il cliente e il singolo professionista, poiché la legge stabilisce che l'attività professionale deve essere svolta esclusivamente dai soci.

4. La trasformazione da associazione professionale a società tra professionisti. Profili di carattere generale.

4.1. Premessa.

Nella versione originaria del Codice Civile (artt. 2498 e seguenti), la trasformazione era un'operazione riservata esclusivamente agli enti societari, tanto che veniva tradizionalmente definita come una modifica dell'atto costitutivo finalizzata al cambiamento del tipo di società.

Nei casi non espressamente regolati dal diritto comune o da normative speciali, il passaggio da una forma organizzativa all'altra richiedeva due fasi distinte: prima lo scioglimento dell'ente originario con la conseguente liquidazione del patrimonio per regolare tutti i rapporti in essere, e successivamente la costituzione di un nuovo ente tra gli stessi soggetti.

Con la riforma societaria del 2003, il legislatore ha ampliato l'ambito di applicazione della trasformazione. L'attuale normativa, infatti, oltre alle tradizionali operazioni di modifica del tipo societario, prevede anche nuove forme di trasformazione, definite eterogenee (artt. 2500-*septies* e 2500-*octies* c.c.). Queste ultime si caratterizzano per il cambiamento della forma organizzativa al di fuori dei tipi societari previsti, consentendo,

ad esempio, il passaggio da una comunione di azienda o un consorzio a una società di capitali e viceversa. Inoltre, possono comportare una modifica dello scopo dell'ente, permettendo la trasformazione da un'organizzazione a scopo di lucro a una consortile e viceversa.

4.2. Ambito di applicazione.

Il procedimento di trasformazione ha un ambito di applicazione molto ampio e comprende una varietà di possibili configurazioni. Tuttavia, solo alcune di queste sono tipizzate, ovvero espressamente disciplinate dal legislatore.

In particolare, il Codice Civile regola la trasformazione delle società di persone in società di capitali (art. 2500-*ter* c.c.) e il processo inverso (art. 2500-*sexies* c.c.). Inoltre, disciplina le trasformazioni eterogenee, ossia quelle che coinvolgono enti non societari, purché almeno uno dei soggetti coinvolti—quello di partenza o quello di arrivo—sia una società di capitali.

Al di fuori delle ipotesi previste dalla normativa, si parla di trasformazioni atipiche. Queste sono generalmente accettate se omogenee, ovvero quando comportano un semplice cambiamento di tipo societario senza modificare lo scopo dell'ente (ad esempio, il passaggio da una società di persone a un'altra società di persone o da una società di capitali a un'altra società di capitali). Tuttavia, sollevano dubbi di legittimità quando si configurano come eterogenee, come nel caso della trasformazione di una società di persone in un ente non societario o della conversione di una società per azioni o una s.r.l. unipersonale in un'impresa individuale e viceversa.

Su questo punto esistono posizioni contrastanti: da un lato, vi è chi ritiene che la disciplina codicistica sulla trasformazione eterogenea sia una normativa speciale, non applicabile per analogia; dall'altro, vi è chi la considera espressione di un principio generale che consente l'ammissibilità delle trasformazioni eterogenee.

5. Disposizioni comuni.

5.1. Continuità dei rapporti giuridici.

La trasformazione non comporta l'estinzione della prima società e la costituzione della seconda: vi è, infatti, soltanto una modifica dell'atto costitutivo, che comporta il mutamento della veste giuridica mediante la quale si esercita un'attività d'impresa, con la conseguenza che l'ente trasformato conserva i rapporti di natura sostanziale e processuale che facevano capo all'ente esistente prima della trasformazione (c.d.

principio della continuità dei rapporti giuridici).

5.2. *Contenuto, pubblicità ed efficacia delle trasformazioni.*

Per le società di persone la decisione della trasformazione deve essere assunta a maggioranza: si tratta di un'evidente deroga al disposto di cui all'art. 2252 c.c., in quanto – trattandosi di una modifica dell'atto costitutivo – dovrebbe essere assunta all'unanimità. Alcune prescrizioni sono poi previste con riguardo alla forma: la trasformazione verso società di capitali deve avvenire, infatti, in forma di atto pubblico.

Nelle società di capitali, invece, la trasformazione viene deliberata dall'assemblea straordinaria (assemblea notarile nel caso di s.r.l.).

L'atto di trasformazione deve essere reso pubblico in applicazione della disciplina prevista sia per il tipo di ente di partenza, sia per il tipo di ente adottato e acquista piena efficacia solo dal compimento dell'ultima iscrizione dello stesso presso il registro delle imprese.

5.3. *Invalidità della trasformazione.*

Per la trasformazione vige una particolare disciplina dell'invalidità del procedimento deliberativo, volto a tutelare l'affidamento dei terzi sulla forma giuridica assunta dalla società a seguito dell'iscrizione dell'atto di trasformazione nel registro delle imprese.

È previsto, infatti, che non è possibile pronunciare l'invalidità dell'atto di trasformazione una volta che questo sia stato iscritto presso il registro delle imprese.

In tal caso, l'unico rimedio esperibile è costituito da un'azione di risarcimento dei danni, che può essere promossa dai partecipanti all'ente trasformato e dai terzi danneggiati dalla trasformazione.

6. *Segue. La trasformazione eterogenea.*

6.1. *Premessa.*

La normativa sulla trasformazione eterogenea consente alle società di capitali di convertirsi in specifici enti giuridici diversi dalle società, come indicato nell'art. 2500-*septies* c.c. Tuttavia, la riforma non ha contemplato espressamente la possibilità di una trasformazione eterogenea per le società di persone, e l'applicazione per analogia delle norme previste per le società di capitali non sembra giustificata.

La trasformazione eterogenea comporta un cambiamento della finalità dell'ente, spesso accompagnato, ma non necessariamente, da una modifica della sua struttura organizzativa. Un esempio è il passaggio da una società per azioni a scopo lucrativo a una

società per azioni consortile: pur mantenendo invariata la forma giuridica, cambia l'obiettivo perseguito dalla società.

Come accennato, la disciplina vigente regola in modo specifico alcuni casi di trasformazione eterogenea che coinvolgono le società di capitali come punto di partenza o di arrivo (artt. 2500-*septies* c.c. e seguenti). Non viene invece regolamentata in modo esplicito la trasformazione eterogenea delle società di persone. Tuttavia, la maggior parte della dottrina ritiene che tale operazione sia comunque possibile, sebbene atipica, e suggerisce di applicare per analogia la normativa relativa alle società di capitali. Rimane più incerta, invece, la possibilità di trasformazione in o da enti che non siano espressamente menzionati dalla legge.

5.2. Validità delle deliberazioni.

Per la validità della deliberazione sulla trasformazione eterogenea delle società di capitali è prevista una maggioranza dei due terzi degli aventi diritto al voto.

5.3. Effetti delle deliberazioni.

La trasformazione e la relativa delibera possono produrre effetti diversi a seconda della forma che l'ente assume a seguito della trasformazione.

Ad esempio, la delibera di trasformazione di una società di capitali in una fondazione produce gli stessi effetti dell'atto costitutivo della fondazione; in caso di trasformazione in comunione d'azienda, invece, la conseguenza è l'attribuzione ai soci del patrimonio che apparteneva alla società, con la nascita di una comproprietà sui beni e l'assunzione responsabilità personale e illimitata per gli eventuali debiti inerenti all'azienda, anche anteriori alla trasformazione stessa.

5.4. La trasformazione in società di capitali

Sebbene non espressamente disciplinata, la trasformazione eterogenea in società di capitali dovrebbe essere regolata, per analogia, secondo le disposizioni previste per la trasformazione progressiva dall'art. 2500-*ter* c.c. In particolare, l'atto di trasformazione deve essere redatto in forma di atto pubblico e contenere tutte le informazioni richieste dalla legge per l'atto costitutivo del tipo di società scelto. Inoltre, nei casi in cui non sia già stata effettuata al momento della costituzione dell'ente, deve essere allegata una perizia di stima ai sensi dell'art. 2343 c.c., per attestare l'effettiva consistenza del capitale sociale della società risultante dalla trasformazione. Tuttavia, tale relazione di stima non è necessaria, ad esempio, nel caso di trasformazione di una società di capitali consortile in una società di capitali a scopo lucrativo.

Per la trasformazione in società di capitali sono richieste maggioranze “rafforzate”: la conversione di un consorzio in società di capitali richiede il voto favorevole della maggioranza assoluta dei consorziati, mentre per la trasformazione di una comunione d’azienda è necessaria l’unanimità dei partecipanti.

Nel caso di una fondazione, la trasformazione in società di capitali può avvenire solo previa autorizzazione dell’Autorità governativa, su richiesta dell’organo competente.

Negli altri casi, è richiesta almeno la maggioranza prevista per lo scioglimento anticipato dell’ente.

5.4. Tutela dei creditori in caso di trasformazione.

La trasformazione eterogenea – a differenza di quella omogenea – ha effetto solo dopo che siano trascorsi sessanta giorni dall’ultimo adempimento pubblicitario richiesto, durante il quale i creditori possono promuovere opposizione alla stessa.

Si può derogare a questo termine soltanto nel caso in cui tutti i creditori vengano soddisfatti o prestino il loro consenso all’operazione.