



*Ordine dei  
Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
di Torino*

**Raccolta della  
documentazione  
di supporto  
per i neo Iscritti all'Ordine**



## SOMMARIO

## RACCOLTA DELLA DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO PER I NEO ISCRITTI ALL'ORDINE

## FILE 1

<b>ODCEC di Torino</b>	<b>pagina</b>	<b>3</b>
Il Consiglio dell'Ordine – Il Collegio dei Revisori – I Delegati previdenziali	pagina	4
Il Consiglio di Disciplina ed i Collegi di Disciplina	pagina	5
Le Commissioni istituzionali	pagina	7
La Segreteria	pagina	8
L'Albo Professionale e le certificazioni di iscrizione all'Ordine	pagina	9
<b>Società tra Professionisti</b>	<b>pagina</b>	<b>10</b>
Linee guida per la costituzione ed iscrizione delle società tra Professionisti	pagina	12
FNC La disciplina delle società tra professionisti	pagina	49
Il ruolo delle STP nell'evoluzione della Professione del Commercialista	pagina	118
Art. 10 della L. 183/2011	pagina	156
Art. 4 del D.Lgs. 139/2005	pagina	158
<b>Associazioni Professionali</b>	<b>pagina</b>	<b>159</b>
Linee guida	pagina	161
La norma	pagina	164
La bozza di statuto	pagina	198
<b>Tesserino di iscrizione</b>	<b>pagina</b>	<b>232</b>
<b>Distintivo di Categoria/Gemelli/Orecchini</b>	<b>pagina</b>	<b>234</b>
<b>Diploma di iscrizione</b>	<b>pagina</b>	<b>237</b>
<b>Logo ODCEC</b>	<b>pagina</b>	<b>239</b>
Logo istituzionale <b>[Allegato A]</b>		
<b>CNS – Business key</b>	<b>pagina</b>	<b>241</b>
<b>Tavoli di lavoro e Sportelli Istituzionali al servizio dei Colleghi</b>	<b>pagina</b>	<b>243</b>
<b>Gruppi di Lavoro</b>	<b>pagina</b>	<b>250</b>
Regolamentazione	pagina	251
Elencazioni di Gruppi di Lavoro	pagina	259
Modulo per l'adesione ai Gruppi di Lavoro	pagina	264
<b>Servizi agli Iscritti</b>	<b>pagina</b>	<b>265</b>
Supporto agli Iscritti in difficoltà	pagina	266
Accesso alle Banche dati	pagina	274
Convenzioni Istituzionali e non	pagina	275

## FILE 2

Guida all'utilizzo del portale dell'ODCEC di Torino	pagina	276
---	--------	-----

## FILE 3

<b>Polizza rischi professionali</b>	<b>pagina</b>	<b>334</b>
<b>Lettera di incarico Professionale</b>	<b>pagina</b>	<b>336</b>
Fac-simile della lettera di incarico professionale <b>[Allegato B]</b>	pagina	337
Software "Mandato" e relativi fac-simili di lettera di incarico professionale	pagina	370
<b>La liquidazione dei compensi professionali ed i pareri di congruità</b>	<b>pagina</b>	<b>371</b>
Parere CNDCEC 07.03.12	pagina	372
Parere CNDCEC 03.10.12	pagina	375
Parere CNDCEC 30.11.12	pagina	398
Parere CNDCEC 30.11.12 – CTU e Periti	pagina	400
Linee guida ODCEC – Parere congruità	pagina	428
<b>Abilitazione all'attività giuslavoristica</b>	<b>pagina</b>	<b>432</b>
<b>Come fare per</b>	<b>pagina</b>	<b>448</b>
<b>Fondazione Piero Piccatti e Aldo Milanese</b>	<b>pagina</b>	<b>450</b>



## **ODCEC di Torino**

- ▶ **Il Consiglio dell'ODCEC**
- ▶ **Il Consiglio e i Collegi di Disciplina**
- ▶ **Il Comitato pari opportunità**
- ▶ **Le Commissioni istituzionali**
- ▶ **La Segreteria**
- ▶ **L'Albo Professionale e le certificazioni di iscrizione all'Ordine**



*Ente pubblico non economico*

## LE RAPPRESENTANZE ISTITUZIONALI DELL'ODCEC DI TORINO

### Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili:

Dott. Luca ASVISIO, Presidente  
Rag. Mario Paolo MOISO, Vice Presidente  
Dott.ssa Paola AGLIETTA, Segretario  
Dott. Davide BARBERIS, Tesoriere  
Dott.ssa Federica BALBO  
Dott.ssa Emanuela BARRERI  
Dott.ssa Piera BRAJA  
Dott. Mario Matteo BUSSO  
Dott. Ernesto CARRERA  
Dott. Alessandro CONTE  
Dott. Claudio DURANDO  
Dott. Sergio GIBELLI  
Dott.ssa Patrizia GOFFI  
Dott. Simone NEPOTE  
Dott. Paolo VERNERO

### Collegio dei Revisori dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili:

Dott. Stefano Alessandro SPINA, Presidente  
Dott. Stefano BATTAGLIA  
Dott.ssa Barbara CARDIA

### Delegati presso la Cassa Dottori Commercialisti:

Dott. Piercarlo BAUSOLA  
Dott. Giuseppe CHIAPPERO  
Dott.ssa Luisella FONTANELLA  
Dott. Luca QUER  
Dott. Massimo STRIGLIA

### Delegati presso l'Associazione Cassa Nazionale Ragionieri e Periti Commerciali:

Dott. Giuseppe GARIGLIO  
Dott.ssa Marina MELELLA  
Dott. Giovanni Battista PALMISANO  
Dott. Luca VATTEONE

**Delegato presso la circoscrizione di Ivrea:**

Dott. Luca ASVISIO

**Referente presso la circoscrizione di Ivrea:**

Dott. Gianni CELLEGHIN

**Consiglio di Disciplina ex DPR 7 agosto 2012, n. 137:**

Dott. Alfredo ROBELLA, Presidente  
Dott. Pier Vittorio VIETTI, Vice Presidente  
Dott.ssa Nadia POMPEO, Segretario  
Dott.ssa Raffaella CARBONE  
Dott.ssa Elena DE CARLO  
Dott. Filiberto FERRARI LORANZI  
Dott. Maurizio GILI  
Dott.ssa Antonella MAMBERTI  
Dott. Mario Leonardo MARTA  
Dott. Ivano PAGLIERO  
Dott. Pier Luigi PASSONI  
Dott. Luca POMA  
Dott.ssa Patrizia PROVVISIERO  
Dott. Giuseppe RAVOTTO  
Dott.ssa Emilia SABOLO

**Collegio A:**

Dott. Alfredo ROBELLA, Presidente  
Dott.ssa Nadia POMPEO, Segretario  
Dott.ssa Emilia SABOLO

**Collegio B:**

Dott. Pier Vittorio VIETTI, Presidente  
Dott.ssa Elena DE CARLO, Segretario  
Dott. Filiberto FERRARI LORANZI

**Collegio C:**

Dott. Luca POMA, Presidente  
Dott. Pier Luigi PASSONI, Segretario  
Dott. Ivano PAGLIERO

**Collegio D:**

Dott. Maurizio GILI, Presidente  
Dott. Mario Leonardo MARTA, Segretario  
Dott.ssa Raffaella CARBONE

**Collegio E:**

Dott. Giuseppe RAVOTTO, Presidente  
Dott.ssa Antonella MAMBERTI, Segretario  
Dott.ssa Patrizia PROVVISIERO

**Comitato pari opportunità:**

Dott. Luca ASVISIO, Presidente  
Dott.ssa Paola ZAMBON, Vice Presidente  
Dott. Federico MOINE, Segretario  
Dott. Claudio BENEDETTO  
Dott.ssa Maria Carmela CERAVOLO  
Dott.ssa Cristina CHIANTIA  
Rag. Anna Maria MANGIAPELO

**Direttore:**

Lorella TESTA

---



*Ente pubblico non economico*

## LE COMMISSIONI ISTITUZIONALI

### Commissione Tenuta Albo ed Elenco Speciale:

Dott.ssa Federica BALBO, Referente

### Commissione verifica fattispecie di incompatibilità:

Dott.ssa Emanuela BARRERI, Referente  
Dott.ssa Piera BRAJA, Referente

### Commissione tutela titolo professionale e lotta all'abusivismo:

Dott. Paolo VERNERO, Referente

### Commissione Tenuta Registro dei Praticanti:

Dott. Sergio GIBELLI, Referente

### Commissione liquidazione parcelle e rilascio parere di congruità:

Dott.ssa Patrizia GOFFI, Referente  
Dott.ssa Emanuela BARRERI, Referente  
Dott.ssa Piera BRAJA, Referente  
Dott. Alessandro CONTE, Referente

### Commissione formazione professionale continua:

Dott. Ernesto CARRERA, Referente

### Commissione per i rapporti con il Consiglio di Disciplina:

Dott. Luca ASVISIO, Referente  
Rag. Mario Paolo MOISO, Referente  
Dott.ssa Paola AGLIETTA, Referente  
Dott. Davide BARBERIS, Referente

### Commissione antiriciclaggio:

Dott. Simone NEPOTE, Referente

---



*Ente pubblico non economico*

## LA SEGRETERIA

Via Carlo Alberto 59 - 10123 Torino  
Tel. 011/812.18.73 (r.a.)  
Fax 011/812.19.58

e-mail: [segreteria@odcec.torino.it](mailto:segreteria@odcec.torino.it)  
[antiriciclaggio@odcec.torino.it](mailto:antiriciclaggio@odcec.torino.it)  
[gruppoproblematichelavoro@odcec.torino.it](mailto:gruppoproblematichelavoro@odcec.torino.it)  
[sportelloprevidenziale@odcec.torino.it](mailto:sportelloprevidenziale@odcec.torino.it)  
[sicurezzaalavoro@odcec.torino.it](mailto:sicurezzaalavoro@odcec.torino.it)

PEC: [segreteria@odcec.torino.legalmail.it](mailto:segreteria@odcec.torino.legalmail.it)  
C.F.: 97697860019

Gli uffici della Segreteria sono aperti al pubblico dal lunedì al venerdì, dalle ore 8.00 alle ore 13.00 e dalle ore 14.30 alle ore 17.30.

---





*Ente pubblico non economico*

## ALBO PROFESSIONALE

La Segreteria dell'Ordine ha cura di inviare, a mezzo e-mail, il primo lunedì di ogni mese, copia dell'Albo Professionale in formato pdf.

Evidenziamo, inoltre, che tra le funzionalità introdotte dal portale è prevista la possibilità di estrarre copia dell'Albo Professionale - o di sezione dell'Albo Professionale - e di stamparla o salvarla sul pc.

(link: [www.odcec.torino.it/albo\\_professionale/albo\\_ordinario](http://www.odcec.torino.it/albo_professionale/albo_ordinario))

Eventuali modifiche/integrazioni dei propri dati anagrafici e professionali vanno comunicate a: [segreteria@odcec.torino.it](mailto:segreteria@odcec.torino.it).

## CERTIFICAZIONI DI ISCRIZIONE ALL'ORDINE

E' possibile richiedere certificazioni di iscrizione all'Ordine ovvero riepiloghi dei propri dati anagrafici direttamente dall'home page dal sito [www.odcec.torino.it](http://www.odcec.torino.it) al banner:

### MODULISTICA CERTIFICATI ODCEC

- ✓ Documento di riepilogo dei dati anagrafici e professionali.
  - ✓ Certificato di Iscrizione.
-



## **Società tra professionisti**

▶ **Linee guida per la costituzione ed iscrizione delle società tra Professionisti**

▶ **Art. 10 della L. 183/2011**

Riforma degli Ordini Professionali e società tra professionisti

▶ **Art. 4 del D.Lgs. 139/2005**

Incompatibilità



*Ente pubblico non economico*

## **S.T.P. - SOCIETÀ' TRA PROFESSIONISTI**

In allegato:

- le linee guida per la costituzione e l'iscrizione di società tra professionisti mono e multi disciplinari e bozza di statuto, a cura del nostro Consiglio dell'Ordine;
- la disciplina delle società tra professionisti - Aspetti civilistici, fiscali e previdenziali, a cura della Fondazione Nazionale dei Commercialisti;
- il ruolo delle STP nell'evoluzione della professione di commercialista, a cura della Fondazione Nazionale dei Commercialisti.

Alla pagina modulistica del sito [www.odcec.torino.it](http://www.odcec.torino.it) trovate i fac-simili in formato word per un più agevole utilizzo.

Al medesimo link [www.odcec.torino.it/modulistica](http://www.odcec.torino.it/modulistica) è altresì reperibile la normativa di riferimento.

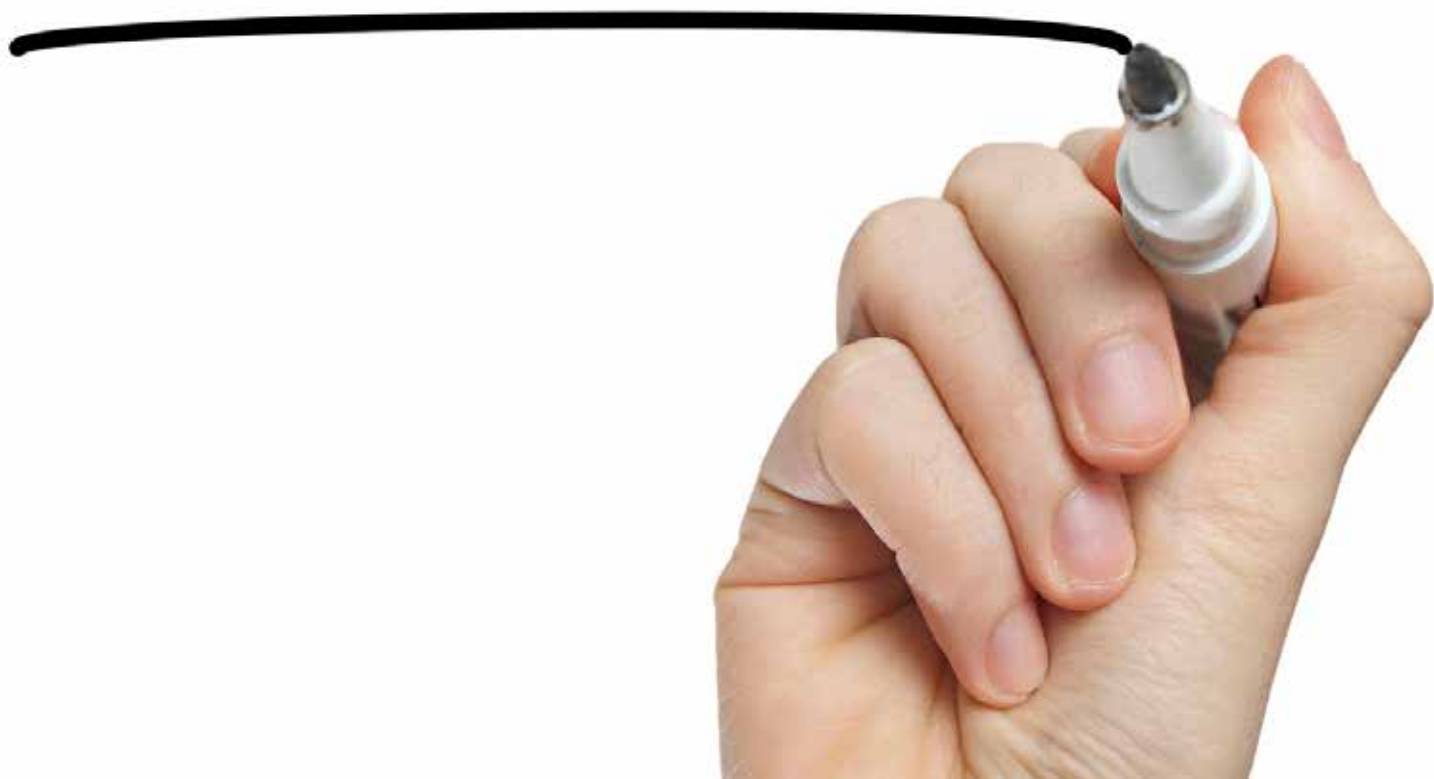
---



## **LINEE GUIDA**

---

**Per la costituzione ed iscrizione  
di Società tra Professionisti  
mono e multi disciplinari**



a cura del Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Torino

**INDICE**

1. Riferimenti normativi	pag. 3
2. La costituzione di una STP mono o multidisciplinare	pag.
2.1 Forme societarie e peculiarità	pag.
2.2 Le STP uni-personali	pag.
2.3 Gli statuti societari: indicazioni	pag.
2.4 Le STP Benefit	pag. 9
3. Iscrizione presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino	pag.
3.1 Le verifiche del Registro delle Imprese	pag.
3.2 Verifiche e adempimenti da parte della Segreteria e del Consiglio dell'Ordine	pag.
3.3 Pubblicazione dati nella sezione speciale dell'albo professionale	pag.
3.4 Controlli successivi: variazioni e cancellazioni	pag.
4. Natura del reddito ed assoggettamento a contribuzione alla Cassa dei Dottori Commercialisti-Cnpadc e alla Cassa dei Ragionieri e Periti Commerciali-Cnpr	pag.
5. Tassa di Concessione Governativa – Contributo annuale – Contributo di Iscrizione	pag.
6. Copertura assicurativa	pag.
7. Allegati:	
7.1 Modulistica per l'iscrizione	pag.
7.2 Modulistica per variazioni e trasferimenti	pag.
7.3 Bozza di Statuto	pag.
7.4 STP Benefit: esempio di articolo statutario riferito all'oggetto sociale	pag. 36

## 1. RIFERIMENTI NORMATIVI

Le società tra professionisti (nel prosieguo anche STP) mono e multidisciplinari sono state introdotte nel nostro ordinamento, con riferimento a tutte le professioni regolamentate nel sistema ordinistico, con l'art. 10 della Legge 183/2011, alla cui pratica attuazione si è giunti attraverso l'emanazione e successiva entrata in vigore, il 22 aprile 2013, del D.M. 8 febbraio 2013 n. 34, portante il "*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*".

Con il D.M. citato il legislatore ha inteso definire:

- i modelli societari di riferimento;
- l'oggetto delle prestazioni professionali;
- i criteri e le modalità atti ad assicurare l'esecuzione dell'incarico da parte dei soli soci professionisti in possesso dei requisiti necessari per l'esecuzione della prestazione professionale richiesta;
- le modalità di designazione da parte dell'utente del socio professionista cui intende affidare l'incarico o in mancanza, i criteri in base ai quali verrà effettuata la scelta;
- i casi di incompatibilità all'esercizio dell'attività professionale all'interno di società tra professionisti;
- le modalità di iscrizione al Registro delle Imprese nonché nella sezione speciale dell'albo o registro tenuto presso l'Ordine di riferimento;
- i casi di diniego e le modalità di cancellazione;
- il regime disciplinare ed il codice deontologico cui sono soggette le società in parola.

Nonostante sia trascorso lungo tempo dall'entrata in vigore della normativa, ricorrono ancora oggi alcuni dubbi interpretativi che, al fine di rendere possibile l'applicazione pratica dello strumento da parte degli iscritti che vogliono utilizzarlo, il Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino, ha cercato di chiarire e fugare interloquendo, in progress, con tutti i soggetti chiamati a darne specifica attuazione<sup>1</sup>.

Un particolare ringraziamento va indirizzato al Consiglio Notarile dei distretti riuniti di Torino e Pinerolo per la fattiva collaborazione nell'elaborazione di alcuni indirizzi e suggerimenti per la stesura degli statuti delle società tra professionisti, oltre ad interessanti spunti di riflessione.

Si evidenzia anche il cospicuo lavoro prodotto dalla Fondazione Nazionale Commercialisti che nel proprio documento del Settembre 2020 intitolato "*La disciplina delle società tra professionisti – Aspetti civilistici, fiscali e previdenziali*" ha fornito un quadro d'insieme completo, a cui si rimanda per quanto non trattato nelle presenti linee guida.

---

<sup>1</sup> Ultimo aggiornamento delle presenti Linee Guida e della bozza di Statuto a Dicembre 2021.

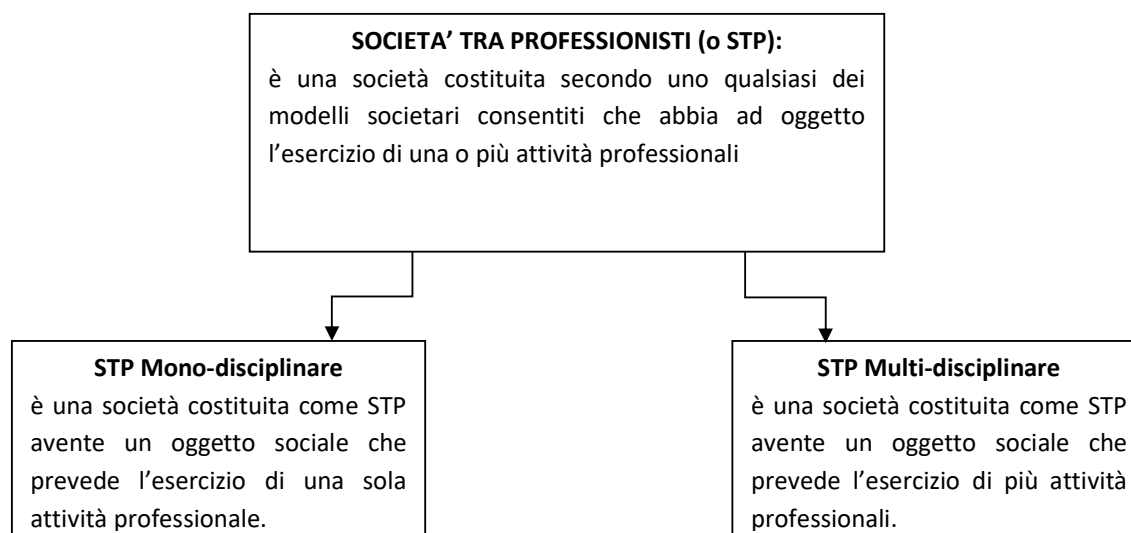
## 2. LA COSTITUZIONE DI UNA STP MONO O MULTIDISCIPLINARE

### 2.1 Forme societarie e peculiarità

Secondo il dettato dell'art. 1 del D.M. 34/2013 per *Società tra professionisti o professionale* si intende 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<sup>2</sup> per le quali sia prevista l'iscrizione in appositi albi o elenchi regolamentati nel sistema ordinistico.

Con la locuzione *società multidisciplinare* ci si riferisce a quella *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.*

Da quanto precede scaturiscono quindi le seguenti definizioni:



Nel presente documento, ove non diversamente specificato, quanto riferito alle società tra professionisti o STP si intende quindi applicabile sia per la STP mono-disciplinare che per la STP multi-disciplinare.

Si precisa che restano ferme le regole vigenti per le associazioni tra professionisti costituite secondo normative pre-vigenti.

L'attività professionale potrà inoltre essere esercitata, anche nel futuro, in tutte le forme (associazioni professionali, società di ingegneria, società tra avvocati, a puro titolo esemplificativo) che non siano contenute nei regolamenti ordinistici abrogati dall'impianto normativo in parola.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Ove per attività professionale debbono intendersi tutte le attività tipiche di una professione e, per i commercialisti, certamente quelle elencate nella normativa di ordinamento professionale.

<sup>3</sup> Art. 10, 9° co., L. 183/2011 "Restano salvi i diversi modelli societari e associativi già vigenti alla data di entrata in vigore della presente legge."

L'art. 10 della L. 183/2011 ha previsto per gli statuti societari, indipendentemente dalla forma scelta tra quelle regolate dai titoli V e VI del libro V del Codice Civile, un contenuto minimo specifico.

In particolare, si richiede che lo statuto preveda<sup>4</sup>:

1. nella denominazione sociale l'indicazione di **società tra professionisti**;
2. **l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci**;
3. **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, **ovvero soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche, o per finalità di investimento**;
4. **i criteri e le 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; la designazione del socio professionista sia compiuta dall'utente e, in mancanza di tale designazione, il nominativo debba essere previamente comunicato per iscritto all'utente;
5. **un numero di soci professionisti e la loro partecipazione al capitale tale da determinare la maggioranza di due terzi** nelle deliberazioni o decisioni dei soci;<sup>5</sup>
6. **la stipula di polizza di assicurazione per la copertura** dei rischi derivanti dalla responsabilità civile **per i danni causati ai clienti dai singoli soci professionisti** per l'esercizio dell'attività professionale.

Inoltre per le sole società costituite in forma di cooperativa è richiesto che il numero dei soci non sia inferiore a tre.

Con specifico riferimento alla condizione enunciata al punto 5 "**un numero di soci professionisti e la loro partecipazione al capitale tale da determinare la maggioranza di due terzi** nelle deliberazioni o decisioni dei soci", si porta all'attenzione, come sul punto si siano susseguiti nel tempo orientamenti dottrinali di segno opposto.

Gli uni a sostegno di una interpretazione estensiva della norma che faccia prevalere la salvaguardia della maggioranza dei soci professionisti nelle deliberazioni o decisioni<sup>6</sup>; gli altri a sostegno di una interpretazione letterale da cui si evince la necessaria coesistenza di una maggioranza per teste e per quote dei soci professionisti<sup>7</sup>.

Nel dibattito è intervenuta l'AGCM – Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, con le pronunce n. AS1589 e AS1589B del 12/06/2019, in risposta ai quesiti formulati da diversi Ordini territoriali in merito alla necessità o meno di coesistenza dei due requisiti di cui all'art. 10, comma 4, lettera b) della L. 183/2011.

Tra i due orientamenti l'AGCM ha privilegiato quello volto a ritenere che **i due requisiti della maggioranza per teste e per quote di capitale non debbano coesistere** e ciò "*al fine di consentire ai professionisti di cogliere appieno le opportunità offerte dalla nuova normativa in materia di STP e le relative spinte pro-concorrenziali*". Nel fornire tale interpretazione l'AGCM ha tuttavia sottolineato "*la necessità di*

<sup>4</sup> Quanto di seguito indicato è espressamente contenuto nei commi 4° e 5° dell'art. 10, L. 183/2011.

<sup>5</sup> Tale condizione è prevista dal comma 4° lett. b) dell'art. 10, L. 183/2011 quale causa di scioglimento della società e conseguente cancellazione della medesima dall'albo tenuto presso il Consiglio dell'Ordine di riferimento.

<sup>6</sup> In tal senso le interpretazioni del Notariato.

<sup>7</sup> Questa interpretazione è stata adottata dal CNDCEC che si è espresso in tal senso con i PO 319/2017 e 87/2018.



*limitare la capacità decisionale dei soci non professionisti, così da evitare che questi ultimi possano influire sulle scelte strategiche della STP e sullo svolgimento delle prestazioni professionali.”* Riveste quindi fondamentale importanza adottare dei *“patti parasociali o delle clausole statutarie che garantiscano ai soci professionisti di esercitare il controllo della società, anche nella situazione in cui, nella compagine societaria, essi siano in numero inferiore ai due terzi e/o detengano quote di capitale sociale inferiore ai due terzi”*. L’AGCM invita altresì i Ministeri interessati ad adottare iniziative idonee a garantire un’interpretazione uniforme dell’articolo in parola, auspicabilmente in linea con le indicazioni espresse dall’Autorità Garante. Il CNDCEC con la propria informativa 60/2019 indirizzata ai Presidenti di tutti gli Ordini territoriali e consultabile sul sito, ha fatto propria l’indicazione dell’AGCM evidenziando come **“sarà comunque indispensabile, mediante appositi patti parasociali e/o clausole statutarie in base agli strumenti offerti dal codice civile, limitare la capacità decisionale dei soci non professionisti, in modo tale da evitare che questi ultimi possano influire sulle scelte strategiche delle STP e sullo svolgimento delle prestazioni professionali. Tali ultime prerogative, infatti, devono sempre esser mantenute in capo ai soci professionisti ai quali va comunque garantita la maggioranza dei due terzi nelle deliberazioni e/o decisioni societarie, in modo tale da riservare loro il controllo della società.”**<sup>8</sup>

Da ultimo si evidenzia che gli iscritti nell’Elenco speciale dell’Albo professionale non possono essere conteggiati nel computo per teste e quote della maggioranza di soci professionisti, ciò in quanto gli stessi non possono esercitare, neppure occasionalmente, la professione. Potranno invece partecipare alla STP in qualità di socio di investimento ovvero di socio che fornisca mere prestazioni tecniche.<sup>9</sup>

Al fine di agevolare gli iscritti nella redazione di statuti compatibili con il dettato normativo e con gli indirizzi interpretativi adottati dal CNDCEC, anche in relazione alle diverse problematiche che da questo vengono sollevate (con particolare riguardo alle situazioni che potrebbero determinare il verificarsi di cause di scioglimento nel corso della vita societaria), si è proceduto di concerto con il Consiglio Notarile dei distretti riuniti di Torino e Pinerolo alla elaborazione di una Bozza di Statuto, come riportata al paragrafo 7.3 della presente Guida.

## 2.2 Le STP uni-personali

La costituzione di STP nella forma di società uni-personali ha costituito oggetto di dibattito nell’ambito di tutti gli Ordini professionali.

Questo tema è stato altresì materia di uno specifico quesito inoltrato dal Consiglio di questo Ordine al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili il quale con parere PO 158/2013 ha confermato gli argomenti di dubbio scaturenti dalla normativa.

In particolare, il Consiglio Nazionale ha sottolineato<sup>10</sup> come da un lato il legislatore abbia contemplato la possibilità di costituire STP secondo i modelli societari previsti dal titolo V del Codice Civile, nei quali sono anche previste le s.r.l. e s.p.a. unipersonali; dall’altro disponga l’esercizio dell’attività professionale esclusivamente da parte dei soci (al plurale) ed abbia imposto che la denominazione sociale contenga l’indicazione di società tra professionisti con un chiaro riferimento all’esercizio in forma associata della società.

<sup>8</sup> Così si è espresso il Consiglio Nazionale nella propria Informativa 60/2019 dell’8/07/2019.

<sup>9</sup> Sul punto si è così espresso il Consiglio Nazionale con PO 55/2018 del 19/11/2018.

<sup>10</sup> Riprendendo il contenuto della circolare 32/IR del 12 luglio 2013, capitolo 3.

A conclusione della propria disamina il Consiglio Nazionale non aveva tuttavia ritenuto di prendere una posizione in merito.

Il Consiglio di questo Ordine, in assenza di interpretazioni autentiche, confrontandosi sul punto con autorevoli giuristi e con il Consiglio Notarile dei distretti riuniti di Torino e Pinerolo ha ritenuto che la uni personalità non possa costituire motivo di rifiuto dell'iscrizione della STP.

A sostegno di questa interpretazione il fatto che il legislatore nell'indicare le tipologie di società che possono assumere le caratteristiche di "società tra professionisti" non abbia dato vita ad un genere societario nuovo ed autonomo, ma si sia limitato ad integrare in alcuni aspetti quanto previsto per i modelli societari tipici come regolamentati dal libro V del Codice Civile, non inserendo alcuna specifica limitazione riguardo al numero di soci se non per le STP costituite nella forma di società cooperative. L'art. 10 della L. 183/2011 richiama, infatti, tutti i modelli societari disciplinati dal titolo V del Codice Civile, titoli V e VI, senza ulteriori specifiche.

Da ciò pare legittimo far discendere che a questo raggruppamento debbano applicarsi tutte le regole previste dalla disciplina legale del modello prescelto. Derivare una eventuale limitazione alla possibilità di costituire STP-unipersonali dal solo utilizzo del plurale nel testo normativo o dalla ratio della norma espressa nella relazione illustrativa pare difficilmente sostenibile (anche alla luce del fatto che lo stesso termine "società" di per sé sostantivo collettivo viene concepito e regolamentato nella forma dell'unico socio per le s.r.l. e le s.p.a.)<sup>11</sup>.

Il documento della Fondazione Nazionale Commercialisti del Settembre 2020 sul tema così si esprime: *"La possibilità di fruire dei tipi societari contemplati nel titolo V consente di concludere che la STP possa assumere la forma di s.r.l. o s.p.a. unipersonale di cui unico socio sia un professionista iscritto in ordini o collegi. Del resto, la normativa vigente non contiene indicazioni in ordine al numero dei soci, ad eccezione di quanto esplicitato per i soci di STP cooperativa: un minimo di soci (tre), come accennato, è unicamente previsto per le società cooperative."*<sup>12</sup>

Da quanto precede discende che, in assenza di ulteriori chiarimenti da parte del Ministero, eventuali domande di iscrizione all'albo tenuto presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino presentate da società a responsabilità limitata o per azioni uni-personali, verranno considerate procedibili e conseguentemente sottoposte alla procedura di iscrizione come di seguito descritta, fatte salve le normali verifiche come prescritte dalla normativa cogente.

A conferma dell'iscrivibilità delle STP costituite in forma di s.r.l. o s.p.a. uni-personali si è infine espresso in maniera esplicita il Consiglio Nazionale con il PO 136/2021 nel quale si osserva come *"Alla luce della vigente normativa e della disciplina relativa alle società costituite per l'esercizio di attività professionali regolamentate di cui all'art. 10 della legge n. 183 del 12 novembre 2011, non sembrano potersi rinvenire validi motivi ostativi alla costituzione di una STP secondo il modello della s.r.l. unipersonale o della s.p.a. unipersonale, per come disciplinate nel nostro ordinamento, il cui unico socio sia un professionista iscritto all'Albo. In ogni caso, il CNDCEC richiama l'attenzione sulla necessità che, laddove costituite, tali società si conformino alle disposizioni della legge n. 183/2011"*

<sup>11</sup> Nello stesso senso si è altresì espresso il Comitato Interregionale dei Consigli Notarili delle Tre Venezie, nei propri orientamenti in materia di atti societari per il 2013, massime da Q.A.1 a Q.A.18, presentate a Mestre il 28/09/2013. Sul punto in particolare Q.A.2 e Q.A.5.

<sup>12</sup> Documento FNC Settembre 2020 paragrafo 2. Tipi societari, pag. 9.

### 2.3 Gli statuti societari: indicazioni<sup>13</sup>

L'allegato 7.3 denominato "Bozza di Statuto" contiene alcune clausole che recepiscono il contenuto minimo obbligatorio dello statuto o dei patti sociali, necessario per l'iscrizione della STP nell'albo professionale e nella sezione speciale del Registro delle Imprese.

La normativa delle STP si innesta sulle forme societarie tipiche normate dal Codice Civile e nel particolare ambito operativo dell'attività professionale regolamentata dall'art. 4 del D.Lgs. 139/2005. Nelle tipicità della forma societaria prescelta dovranno quindi coesistere le specificità obbligatoriamente richieste dalla normativa in esame.

In quest'ottica si è ritenuto utile indicare un contenuto minimo statutario, mentre non sono state inserite ulteriori previsioni che, seppure opportune, non assumono valore dirimente a questo fine e che pertanto sono rimesse all'autonomia statutaria, che dovrà comunque esplicitarsi entro i limiti tracciati dalla normativa di cui all'articolo 10 legge 183/2011 ed al DM 34/2013, nonché per le STP che richiedano l'iscrizione all'albo tenuto dagli Ordini dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili entro il perimetro individuato all'art. 4 del D.Lgs. 139/2005.

Si ritiene tuttavia opportuno in questa sede richiamare l'attenzione su alcuni particolari aspetti la cui considerazione e regolamentazione in statuto potrebbe contribuire a dare soluzione a problematiche che nel tempo la specifica tipologia societaria potrebbe veder sorgere.

In sede di redazione del testo statutario particolare attenzione dovrà essere prestata alla disciplina dello scioglimento individuale del rapporto sociale e dei vincoli al trasferimento delle partecipazioni sociali, ove possono trovare soluzione alcune problematiche di notevole rilievo, quali ad esempio la cancellazione dall'albo per motivi diversi da quelli disciplinari (pensionamento, cancellazione volontaria), l'eventuale "passaggio" da socio professionista a socio finanziatore, oppure ancora il rilievo dei provvedimenti disciplinari diversi dalla destituzione, unica fattispecie normativamente considerata ed alla quale l'articolo 10, comma 4, lettera d) fa conseguire la necessità di una esplicita previsione statutaria di esclusione.

Con riferimento a tale ultima fattispecie è stata pertanto prevista una clausola di esclusione, che potrà opportunamente essere integrata attribuendo rilievo ad altri eventi che riguardano lo status del socio professionista.

La cancellazione dall'albo per motivi disciplinari, oltre che precludere - ovviamente - l'assunzione o il mantenimento della qualifica di socio professionista, costituisce altresì causa di incompatibilità assoluta ad assumere o mantenere anche la qualifica di socio non professionista ai sensi del DM 34/2013. Per tale motivo, anche se non si tratta di previsione normativamente obbligatoria, si è ritenuto di attribuirvi rilevanza come motivo di esclusione.

La clausola relativa all'esclusione del socio si ritiene applicabile a tutti i tipi sociali, con la sola eccezione delle società per azioni ed in accomandita per azioni, per le quali è in corso di approfondimento il rapporto fra la previsione dell'art. 10, comma 4, lettera d) e la disciplina generale del tipo che sembrerebbe

---

<sup>13</sup> Le indicazioni qui riportate sono state redatte a cura del Consiglio Notarile dei distretti riuniti di Torino e Pinerolo.

precluderne l'inserimento, facendo propendere per la soluzione in termini di obbligo di cessione/diritto di riscatto delle azioni del socio che si trova nelle situazioni in esame.

Da considerare altresì la previsione di categorie di azioni nelle società azionarie e di diritti particolari dei soci (art. 2468 c.c.) nelle società a responsabilità limitata, con particolare riferimento al mantenimento dei rapporti fra soci professionisti e non professionisti<sup>14</sup>.

Assolutamente opportuno infine, per quanto non obbligatorio, sarà l'inserimento di una clausola di mediazione ed arbitrato anche nelle forme dell'arbitrato amministrato.

Resta chiaramente possibile che, nell'esercizio dell'autonomia negoziale delle parti e nell'esplicazione della sensibilità dei singoli notai, siano adottate, anche rispetto alla formulazione proposta, soluzioni redazionali ed operative differenti, che saranno oggetto di volta in volta di specifica valutazione in sede di istruttoria dell'istanza di iscrizione all'albo.

#### 2.4 Le STP Benefit

La Legge di Stabilità 2016 (L. 208/2015), art. 1 commi 376-384 ha introdotto nel nostro ordinamento le "società benefit".

Ai sensi dell'art. 1 co. 376 della L. 208/2015, sono definite società benefit quelle società che, nell'esercizio di un'attività economica, oltre allo scopo di dividerne gli utili, perseguono una o più finalità di "beneficio comune" e operano in modo responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente, beni e attività culturali e sociali, enti e associazioni o altri portatori di interesse (ovvero un singolo soggetto o un gruppo di soggetti coinvolti, direttamente o indirettamente, dall'attività delle società, come potrebbero essere lavoratori, clienti, fornitori, creditori, finanziatori, P.A. e società civile).

Per "beneficio comune" (ai sensi dell'art. 1, co. 378 lett. a) della L. 208/2015) deve intendersi il perseguimento, nell'esercizio dell'attività economica, di uno o più effetti positivi, o la riduzione degli effetti negativi, su una o più delle categorie sopra elencate.

Tali finalità, oltre ad essere specificamente indicate nell'oggetto sociale, sono in concreto perseguite mediante una gestione che realizzi un sostanziale bilanciamento tra l'interesse dei soci e quello dei soggetti sui quali l'attività sociale possa andare ad impattare.

Stante la pluralità di attività che vengono svolte dagli iscritti all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili si è posto il tema della iscrivibilità di una STP-Benefit e degli eventuali ulteriori adempimenti in capo agli Ordini professionali riguardo alla verifica dei requisiti specifici riferiti alle "qualità benefit".

A questo proposito, su specifica richiesta dell'Ordine di Torino, si è espresso il Consiglio Nazionale con il PO 77/2021 del 12 maggio 2021 osservando che *"non sembrano ravvisarsi ostacoli a che la STP possa assumere anche la qualifica di società benefit, costituendosi sin dall'inizio come STP società benefit, ovvero modificando il proprio atto costitutivo successivamente. In entrambi i casi, le verifiche effettuate dall'Ordine competente all'iscrizione della STP nella sezione speciale dell'Albo dovranno essere condotte in linea con*

---

<sup>14</sup> Si vedano sul tema gli approfondimenti a pag. 5 delle presenti note ed in particolare l'Informativa 60/2019 dell'8.07.2019 a cura del CNDCEC.

quanto previsto nella legge n. 3/2012 e nel regolamento attuativo contenuto nel D.M. n. 34/2013. (...) Si può ritenere, in conclusione, che le verifiche del Consiglio dell'Ordine si debbano incentrare - sia in sede di prima iscrizione nella sezione speciale dell'Albo, che in sede di annotazione delle modifiche apportate, successivamente, all'atto costitutivo o allo statuto ai sensi e per gli effetti dell'art. 9, comma 5, D.M. n. 34/2013 - sul rispetto delle condizioni descritte nell'art. 10, quali ad esempio, la formazione della denominazione o della ragione sociale secondo le modalità ivi indicate, la formazione delle maggioranze secondo i criteri che garantiscano la prevalenza dei soci professionisti nelle deliberazioni o nelle decisioni dei soci, l'esclusività dell'oggetto sociale, la copertura assicurativa, oltre all'esistenza delle condizioni di validità espressamente indicate nel D.M. n. 34/2013, tra cui è ricompresa l'assenza di cause di incompatibilità dei soci della STP.

Tutto ciò posto, qualora la STP volesse connotarsi come società benefit, l'Ordine dovrà verificare che i requisiti che connotano la STP, come società costituita per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico e il cui atto costitutivo preveda l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci, requisiti puntualmente individuati nell'art. 10 della legge n. 183/2011, ricorrano o continuino a essere espressi in modo inequivocabile nell'atto costitutivo. Si fa presente che a tali requisiti si andranno ad aggiungere quelli individuati nella disciplina descritta nei commi 376 – 384 dell'art. 1 della legge n. 208 del 28 dicembre 2015, con riferimento ai profili dell'operatività, della trasparenza e della pubblicità dell'attività delle società benefit.”

Nell'ampia e puntuale disamina condotta dal Consiglio Nazionale si rammenta come nella denominazione sociale all'indicazione STP (società tra professionisti) potrà essere affiancata l'indicazione Società Benefit o SB.

Tema di particolare attenzione quello dell'oggetto sociale<sup>15</sup> che dovrà contenere “oltre all'imprescindibile indicazione dell'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale esercitata dai soci professionisti della STP”, anche le finalità di beneficio comune perseguite.

Al riguardo il Consiglio Nazionale, nel PO citato precisa che “l'elencazione delle attività dovrà essere dettagliata, così come andranno individuati i soggetti beneficiari; in ogni caso, andranno escluse attività di impresa nonché le altre attività vietate dai singoli ordinamenti professionali dei soci professionisti della STP.”.

In ultimo con riferimento all'amministrazione, la STP Benefit sarà gestita secondo le regole proprie del tipo societario adottato: tali regole dovranno essere adeguate alle prescrizioni di cui al comma 380 dell'art. 1 della legge n. 208/2015.

Si riporta di seguito quanto specificatamente osservato dal Consiglio Nazionale nel citato PO.

“In particolare, il comma 380 dell'art. 1 della citata legge n. 208/2015 prevede, infatti, che la gestione della società benefit debba perseguire obiettivi ulteriori rispetto a quelli riconducibili al corretto perseguimento degli obblighi statuari e degli obblighi legali e coincidenti con il bilanciamento dell'interesse dei soci, del perseguimento delle finalità di beneficio comune e degli interessi della categorie di cui al menzionato comma 376 (persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti ed associazioni ed altri portatori di interesse). Il comma 380 precisa anche che la società benefit, fermo quanto disposto dalla disciplina di ciascun tipo di società prevista nel codice civile, è tenuta a individuare il soggetto o i

---

<sup>15</sup> Si inserisce al paragrafo 7.4 un esempio di articolo statutario riferito all'oggetto sociale caratteristico della società benefit

*soggetti responsabili a cui affidare funzioni e compiti volti al perseguimento delle suddette finalità. Con riferimento alla nomina del soggetto responsabile, le previsioni contenute nel successivo comma 381 dell'art. 1 della legge n. 208/2015 potrebbero far propendere per il riconoscimento in capo agli amministratori di questo obbligo. La legge istitutiva chiarisce, infatti, che l'inosservanza degli obblighi di cui al comma 380 può costituire inadempimento dei doveri imposti agli amministratori dalla legge e dallo statuto, facendo emergere, pertanto, l'ulteriore dovere (relativo, per l'appunto, all'individuazione di un responsabile da parte della società) a cui gli amministratori devono uniformarsi. Quanto ai requisiti soggettivi di questo responsabile, non si rinvergono precipue indicazioni nella legge istitutiva. Appare possibile sostenere, in definitiva, che il responsabile o i responsabili, laddove la società opti per una composizione collegiale, possano coincidere con funzioni preesistenti all'interno dell'organizzazione societaria (in particolare con l'organo di amministrazione), ovvero con consulenti esterni alla società, in possesso di specifiche competenze. Il comma 382 dell'art. 1 della legge n. 208/2015 prevede, infine, che in ossequio al criterio generale della gestione trasparente della società benefit e ai fini di cui ai commi 376-384, la società medesima è tenuta a redigere una relazione annuale particolareggiata concernente il perseguimento del beneficio comune, da allegare al bilancio. Ne consegue che lo statuto della STP dovrà necessariamente prevedere una clausola che espliciti tale obbligo, imponendo all'organo di amministrazione la redazione della relazione annuale particolareggiata attinente al perseguimento del beneficio comune da allegare al bilancio. I contenuti della relazione dovranno essere individuati in conformità a quanto previsto nell'art. 1, comma 382, lett. a), b) e c), della legge n. 208/2015 e la relazione dovrà essere pubblicata nel sito internet della società, qualora esistente (co. 383).*

*Relativamente alla specifica relazione sul beneficio comune perseguito, non può ravvisarsi in capo all'Ordine alcuna attività di controllo. Il co. 384 attribuisce, infatti, all'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato poteri sanzionatori nei confronti delle società che abbiano utilizzato la denominazione di società benefit senza concretamente perseguire il beneficio comune.”.*

### **3. ISCRIZIONE PRESSO L'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI TORINO**

Il capo IV della L. 183/2011 disciplina le modalità di iscrizione all'albo professionale oltre al regime disciplinare. In particolare, è stabilito che le STP debbano essere iscritte in una sezione speciale degli albi o dei registri tenuti presso l'Ordine o il Collegio professionale di appartenenza dei soci professionisti<sup>16</sup>.

Il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nell'informativa 2/2013 del 21 maggio 2013 e nel parere PO 158/2013 del 22 luglio 2013 ha affermato che la STP deve essere iscritta nella sezione speciale dell'albo tenuto dall'Ordine nella cui circoscrizione è posta la sede legale della società. La sezione speciale sarà unica sia per STP i cui soci siano iscritti nella sezione A che per quelle i cui soci lo siano nella sezione B, ovvero per STP mono o multidisciplinari.

L'iscrizione, obbligatoriamente prevista presso la sede dell'Ordine nella cui circoscrizione è posta la sede legale della società, potrà essere, successivamente, richiesta anche negli albi tenuti dagli Ordini territoriali in cui i singoli professionisti risultano iscritti.

<sup>16</sup> Si precisa che, nell'ambito delle presenti linee guida, ogni qual volta si farà riferimento all'iscrizione all'albo della STP si intenderà sempre iscrizione nella sezione speciale dell'albo tenuto presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di riferimento, anche ove l'indicazione non sia riportata per esteso.

### 3.1 Le verifiche del Registro delle Imprese<sup>17</sup>

Ai sensi dell'art. 7 del D.M. 34/2013 le STP, mono e multidisciplinari, devono richiedere l'iscrizione, al Registro delle Imprese. Tale iscrizione riveste la duplice funzione di pubblicità notizia ai fini della verifica dell'incompatibilità e di certificazione anagrafica.

L'iscrizione pone quindi le necessarie basi per i passaggi successivi e per la verifica dell'inesistenza dell'incompatibilità di cui all'art. 6, 1° co, ossia che nessun socio della iscrivenda società rivesta già la medesima qualifica in altra società tra professionisti (mono o multidisciplinare).

In capo al Conservatore del Registro delle Imprese rimangono, altresì, tutte le normali funzioni relative alle modalità di iscrizione dettate per ogni singolo modello societario.

Per quanto riguarda il coordinamento temporale tra l'iscrizione al Registro delle Imprese territorialmente competente e quella nella sezione speciale dell'albo tenuto presso l'Ordine professionale di riferimento, l'art. 9, 4° co., D.M. 34/2013 prevede che l'avvenuta iscrizione presso quest'ultima venga annotata presso il Registro delle Imprese su richiesta del rappresentante della società.<sup>18</sup>

Sul sito del Registro Imprese di Torino è possibile consultare una cospicua documentazione circa gli adempimenti richiesti e le modalità di iscrizione/modifica previste per le STP<sup>19</sup>.

Queste prevedono che le STP (sia mono che multidisciplinari) debbano richiedere l'iscrizione oltre che nella sezione ordinaria o speciale<sup>20</sup> riferita alla tipologia del veicolo societario adottato, anche nella sezione speciale "società tra professionisti" del Registro delle imprese.

Tale iscrizione sarà in questa prima fase quella di una "società inattiva" che potrà essere dichiarata attiva contestualmente alla richiesta di annotazione dell'avvenuta iscrizione nella sezione speciale dell'Albo tenuto presso l'Ordine professionale di riferimento o quando se ne verificheranno gli effettivi presupposti.

La presentazione contestuale, sia nella sezione ordinaria/speciale sia nella sezione speciale "società tra professionisti" del Registro delle Imprese, della domanda di iscrizione dell'atto costitutivo o modificativo della società comporterà il pagamento dei bolli e diritti di segreteria previsti per l'iscrizione del solo atto costitutivo o modificativo. (Con riferimento a questo caso, per le modalità di presentazione del Mod. S1 al Registro Imprese di Torino si veda la Figura 1)

Ove si optasse invece per la presentazione di due pratiche distinte, l'una di iscrizione dell'atto costitutivo o modificativo della società, l'altra di iscrizione nella sezione speciale "società tra professionisti" del Registro delle Imprese, ciascuna pratica sconterebbe i bolli ed i diritti di segreteria specificatamente

<sup>17</sup> Si ritiene utile rammentare (per quanto non riferito in via esclusiva alle STP) l'obbligo di possedere e comunicare, all'atto dell'iscrizione, un indirizzo PEC di cui l'impresa abbia la titolarità esclusiva, che sia univoco (non condiviso con altri) ed attivo (idoneo a ricevere comunicazioni da altri indirizzi PEC ovvero esistente, non revocato, non scaduto).

<sup>18</sup> In materia di iscrizione nel registro delle imprese si veda più diffusamente Circ. n. 33/IR-2013 del 31/07/2013 a cura dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, in relazione alla quale si precisa che la stessa prende le mosse da quanto operativamente attuato dal Registro delle Imprese di Milano. Tale procedura non è tuttavia seguita in maniera uniforme sull'intero territorio nazionale.

<sup>19</sup> Modalità che si consiglia di verificare prima dell'inizio della procedura di iscrizione dell'atto costitutivo/modificativo di STP attraverso il portale del Registro delle Imprese di Torino.

<sup>20</sup> Per le STP costituite in forma di società semplice.

previsti. (Con riferimento a questo caso, per le modalità di presentazione del Mod. S2 al Registro Imprese di Torino si veda la Figura 2)

Per la presentazione della domanda di iscrizione nella sezione speciale “società tra professionisti” del Registro delle Imprese, pur non essendo previsto uno specifico termine, il Registro delle Imprese di Torino ritiene che questa debba essere presentata contestualmente alla presentazione della domanda di iscrizione dell’atto costitutivo o modificativo, con il quale la società diventa una società tra professionisti<sup>21</sup>.


Ad iscrizione nella sezione speciale “società tra professionisti” formalizzata presso il Registro delle Imprese, la STP (ancora inattiva in questa fase) potrà richiedere il certificato utile per la presentazione della domanda di iscrizione nella sezione speciale dell’Albo tenuto presso l’Ordine professionale di riferimento. Ottenuta questa iscrizione, il legale rappresentante della società provvederà ad adempiere l’obbligo, di cui all’art. 9, 4° co., D.M. 34/2013, di annotazione di quest’ultima iscrizione nella sezione speciale del Registro delle Imprese di Torino; da questo momento sarà possibile dare comunicazione di inizio attività.

---

<sup>21</sup> Ove ciò non avvenga la domanda potrà essere presentata anche successivamente e non sarà soggetta a sanzioni. Si precisa altresì che in sede di presentazione da parte della STP della domanda di iscrizione all’Albo tenuto presso l’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino viene richiesto il certificato al Registro delle Imprese con indicazione dell’iscrizione nella sezione speciale “società tra professionisti”.



Figura 1: Esempio di compilazione del Mod. S1 tratto dal sito R.I.-Torino<sup>22</sup>


 CAMERA DI COMMERCIO  
INDUSTRIA ARTIGIANATO E AGRICOLTURA  
DI TORINO
 Aggiornato a marzo 2014

**ESEMPIO DISTINTA R.I. ISCRIZIONE DI ATTO COSTITUTIVO DI S.R.L. –  
SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI**

Iscrizione di atto costitutivo di S.r.l. STP, che richiede contestualmente  
l'iscrizione nella sezione ORDINARIA e nella sezione SOCIETA' TRA  
PROFESSIONISTI. La società è amministrata da un amministratore unico.

---

Visura a quadri della pratica con codice: [REDACTED] (Fedra Plus 06.70.21 spec. 06.70)  
 Denominazione: [REDACTED] S.R.L. SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI  
 N.REA            N.PROT            Cod. Fiscale: [REDACTED]

---

.....  
 Mod.S1: iscrizione di società, consorzio, GRIE, ente pubbl. econom. nel R.I.  
 .....

**B / ESTREMI DELL'ATTO**

- ATTO N. 0001:  
 cod. forma Atto P  
 cod. Atto AD1  
 data Atto 02/03/2014            n. repertorio 5946  
 Registrazione: data 05/03/2014  
    n. registrazione 468  
    cod. uff. registrazione TTM  
    allegato statuto/patto integrale SI

- ATTO N. 0002:  
 cod. forma Atto X  
 cod. Atto AD6  
 data Atto 02/03/2014            n. repertorio  
    allegato statuto/patto integrale SI

---

**1 / CODICE FISCALE**  
 [REDACTED]

---

**2 / PARTITA IVA**  
 [REDACTED]

---

**3 / DENOMINAZIONE O RAGIONE SOCIALE**  
 [REDACTED] S.R.L. SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI

---

**4 / FORMA GIURIDICA**  
 codice: SR  
 ISCRIZIONE SEZIONE SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI

La denominazione deve contenere l'indicazione "società tra professionisti"

Selezionare la richiesta di iscrizione nella sezione speciale

<sup>22</sup> Si segnala che nonostante le date indicate (aggiornamento 2014) le indicazioni nelle figure sono tutt'ora attuali.

Figura 2: Esempio di compilazione Mod. S2 tratto dal sito R.I.-Torino

CAMERA DI COMMERCIO  
INDUSTRIA ARTIGIANATO E AGRICOLTURA  
DI TORINO

Aggiornato a marzo 2014

**ESEMPIO DISTINTA R.I. DOMANDA DI ISCRIZIONE NELLA SEZIONE SPECIALE SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI**

Domanda di iscrizione nella sezione speciale "società tra professionisti" presentata successivamente alla domanda di iscrizione della società, già STP, nel Registro delle imprese. La denominazione contiene l'indicazione "società tra professionisti" e l'oggetto sociale prevede l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci.

varia a questa unità perizia con codice: [REDACTED] (Ponder Plus 06.70.31 spec. 06.70)

Denominazione: [REDACTED] S.R.L. SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI

N.REA [REDACTED] N.PROT [REDACTED] Cod. Fiscale: [REDACTED]

.....  
Mod.S2: Modifica di società, consorzio, GEIE, ente pubbl. econoa.  
.....

A / ESTREMI DI ISCRIZIONE DELLA DOMANDA  
CCIAA di TO N. REA [REDACTED]

B / ESTREMI DELL'ATTO

- ATTO N. 0001:  
cod. forma Atto X  
cod. Atto A01  
data Atto 05/03/2014 n. repertorio  
allegato statuto/patto integrale NO

2 / FORMA GIURIDICA  
ISCRIZIONE SEZIONE SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI

Indicare come codice atto l'atto costitutivo in quanto la domanda è considerata a rettifica della domanda di iscrizione dallo stesso

La data atto coincide con la data di presentazione della domanda

Selezionare la richiesta di iscrizione nella sezione speciale

Si raccomanda, stante la specifica procedura di iscrizione seguita dal Registro delle Imprese di Torino, di indicare come inattiva la STP fino al momento in cui verrà richiesta, al medesimo Registro, l'annotazione dell'avvenuta iscrizione nella sezione speciale dell'Albo professionale.

A questo proposito si segnalano le avvertenze pubblicate sul sito del Registro delle Imprese di Torino e richiamate in Figura 3.

In materia di bolli e diritti per l'iscrizione della STP al Registro delle Imprese di Torino è previsto che si applichino quelli ordinariamente dovuti per il medesimo adempimento in relazione al modello societario prescelto.

In relazione all'annotazione nella sezione speciale del Registro delle Imprese di Torino dell'avvenuta iscrizione nell'albo tenuto presso l'Ordine, è prevista la presentazione del Mod. S5 che dovrà essere compilato nel riquadro ISCRIZIONI IN ALBI, RUOLI, ELENCHI, REGISTRI ED ISCRIZIONI ABILITANTI.<sup>23</sup>

<sup>23</sup> Riguardo all'importo di bolli e diritti nonché alla specifica procedura da seguire, sia in fase di iscrizione presso il Registro delle Imprese, sia in fase di successiva annotazione dell'avvenuta iscrizione presso la sezione speciale dell'albo tenuto presso l'Ordine professionale di riferimento, si consiglia di verificare le specifiche indicazioni fornite sul sito o agli sportelli in prossimità dell'esecuzione dei singoli adempimenti. (Si vedano le indicazioni fornite alla nota 9 delle presenti linee guida).

Figura 3: estratto Avvertenze – Iter procedurale adempimenti pubblicitari relativi alle STP

**ITER PROCEDURALE DA SEGUIRE PER GLI ADEMPIMENTI PUBBLICITARI RELATIVI ALLE STP**

1. **Iscrizione nella sezione ordinaria o speciale del Registro delle imprese:** la società tra professionisti (STP), oltre che nella sezione speciale "società tra professionisti" del Registro delle imprese, si iscrive anche, come società inattiva, nella sezione ordinaria o speciale dello stesso registro, secondo il modello societario prescelto (vedi la rispettiva scheda adempimento).
  2. **Iscrizione nella sezione speciale "società tra professionisti" del Registro delle imprese:** contestualmente o successivamente all'iscrizione nella sezione ordinaria o speciale del Registro delle imprese, la società tra professionisti (STP) si iscrive anche nella sezione speciale "società tra professionisti" dello stesso registro.
  3. **Iscrizione nell'apposita sezione speciale dell'albo o registro tenuto dall'Ordine/Collegio professionale:** successivamente all'iscrizione nella sezione speciale "società tra professionisti" del Registro delle imprese, la società tra professionisti (STP) si iscrive anche nell'apposita sezione speciale dell'albo o del registro di appartenenza, tenuto presso il rispettivo Ordine o Collegio professionale.
  4. **Annotazione nella sezione speciale "società tra professionisti" del Registro delle imprese:** successivamente all'avvenuta iscrizione nell'apposita sezione speciale dell'albo o del registro, tenuto presso il rispettivo Ordine o Collegio professionale, la società tra professionisti (STP) deve richiedere anche l'annotazione di tale iscrizione nella sezione speciale "società tra professionisti" del Registro delle imprese (vedi la scheda Annotazione di società tra professionisti nella sezione speciale società tra professionisti del Registro delle imprese).
- **Denominazione/ragione sociale:** possono presentare domanda di iscrizione nella sezione speciale "società tra professionisti" del Registro delle imprese, soltanto le società che, oltre a possedere tutti i requisiti prescritti dalla Legge n. 183/2001 e dal Decreto 8 febbraio 2013, n. 34, nella denominazione/ragione sociale riportino l'indicazione "società tra professionisti".
  - **Domanda di iscrizione nella sezione speciale "società tra professionisti" presentata successivamente alla domanda di iscrizione dell'atto costitutivo/modificativo:** se presentata separatamente, costituisce domanda a rettifica della domanda di iscrizione dell'atto costitutivo o modificativo della società tra professionisti (STP).
  - **Denuncia di inizio attività contestuale alla richiesta di annotazione:** la denuncia di avvio dell'attività professionale regolamentata può essere presentata contestualmente alla richiesta di annotazione, nella sezione speciale "società tra professionisti" del Registro delle imprese, dell'avvenuta iscrizione della società nell'apposita sezione speciale dell'albo o registro di appartenenza, tenuto presso il rispettivo Ordine o Collegio professionale (vedi la scheda attività Attività professionale regolamentata - Società tra professionisti).
  - **Denuncia di inizio attività successiva all'annotazione:** la denuncia di avvio dell'attività professionale regolamentata può essere presentata anche successivamente all'annotazione, nella sezione speciale "società tra professionisti" del Registro delle imprese, dell'avvenuta iscrizione della società nell'apposita sezione speciale dell'albo o registro di appartenenza, tenuto presso il rispettivo Ordine o Collegio professionale (vedi la scheda attività Attività professionale regolamentata - Società tra professionisti).

### 3.2 Verifiche e adempimenti da parte della Segreteria e del Consiglio dell'Ordine

Il D.M. 34/2013 dedica al tema dell'iscrizione all'albo professionale gli articoli 8, 9, 10 ed 11. In essi vengono trattati l'obbligo di iscrizione, il procedimento relativo nonché l'eventuale diniego ed i casi di cancellazione dall'albo al venir meno di un requisito.

L'individuazione dell'Ordine professionale competente per richiedere l'iscrizione della società tra professionisti segue criteri diversi a seconda che ci si trovi in presenza di STP mono o multidisciplinari, in particolare:

- le STP mono-disciplinari dovranno richiedere l'iscrizione presso l'Ordine nella cui circoscrizione è posta la sede legale della società; solo successivamente e facoltativamente potrà essere richiesta l'annotazione anche negli albi tenuti dagli Ordini territoriali in cui risultano iscritti i soci professionisti partecipanti<sup>24</sup>;
- le STP multidisciplinari dovranno richiedere l'iscrizione presso l'albo o il registro dell'Ordine o Collegio professionale relativo all'attività individuata come prevalente nello Statuto o nell'atto costitutivo<sup>25</sup>.

In tema di STP multidisciplinari il C.N.D.C.E.C. con proprio PO 154/2013 ha chiarito che qualora nell'atto costitutivo non sia stata individuata l'attività professionale prevalente, la società dovrà essere iscritta in tutti gli albi professionali di appartenenza dei soci professionisti.

Il modulo domanda va redatto sul fac-simile di cui all'allegato 7.1 alla presente guida, completo di:

- copia autentica dell'atto costitutivo/modificativo e dello statuto della società; tale documentazione, per le sole società costituite nella forma di società semplice, potrà essere sostituita da una dichiarazione autentica del socio professionista cui spetti l'amministrazione della società;
- certificato di iscrizione nel registro delle imprese sezioni Ordinaria/Speciale e Speciale "società tra professionisti"<sup>26</sup>;
- autocertificazione (rilasciata ai sensi dell'art. 40, 1° co., DPR 445/2000) dell'iscrizione all'albo dei soci professionisti che non siano iscritti presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino<sup>27</sup>;

<sup>24</sup> Sul tema si è così espresso il C.N.D.C.E.C in data 22/07/2013 con PO 158/2013: "(omissis) 2. In merito all'iscrizione della STP nell'albo professionale, oltre a ribadire quanto già affermato nell'informativa 2/2013 del 21 maggio 2013 in merito alla necessità che la STP sia iscritta nella sezione speciale dell'albo tenuto dall'Ordine nella cui circoscrizione è posta la sede legale della società, si ritiene che nulla vieti ai soci professionisti di richiedere successivamente l'annotazione della STP anche negli albi tenuti dagli Ordini territoriali in cui essi risultano iscritti. (omissis)"

<sup>25</sup> Obbligo dettato dall'art. 8, 2° co, D.M. 34/2013.

<sup>26</sup> Il Registro Imprese di Torino rilascia un unico certificato comprensivo di tutte le indicazioni.

<sup>27</sup> L'art. 9, 1° co, lett. c) richiede che la domanda venga corredata dal certificato di iscrizione all'albo, elenco o registro dei soci professionisti iscritti presso ordini o collegi diversi da quello presso il quale è presentata la domanda. Tuttavia il C.N.D.C.E.C., con proprio PO 158/2013 ha confermato la possibilità di rilascio di dichiarazioni sostitutive di cui agli artt. 46 e 47 (art. 40, 1° co., DPR 445/2000) ricordando che "in materia di rilascio di certificazioni da parte delle pubbliche amministrazioni, l'art. 15 della Legge n. 183 del 12 novembre 2011 (c. Legge di stabilità 2012) ha modificato l'art. 40 del DPR 445/2000 stabilendo che:

- le certificazioni rilasciate dalla pubblica amministrazione (in ordine a stati, qualità personali e fatti) sono valide e utilizzabili solo nei rapporti tra privati. Nei rapporti con gli organi della P.A. e i gestori di pubblici

- autocertificazione (rilasciata ai sensi dell'art. 40, 1° co., DPR 445/2000) della sussistenza in capo a ciascun socio dei requisiti di onorabilità previsti per l'iscrizione all'Albo tenuto presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino, ai sensi dell'art. 6, 3° e 4° comma;
- fotocopia del documento di riconoscimento del legale rappresentante.

Il modulo dovrà essere accompagnato dal versamento presso la Segreteria dell'Ordine delle spese di istruzione pratica nella misura di € 160,00.

La Segreteria dell'Ordine, verificata la completezza formale della domanda, la sottoporrà al Consiglio dell'Ordine cui è rivolta, il quale provvederà a verificare l'osservanza delle disposizioni contenute nel D.M. 34/2013.

In particolare, la verifica riguarderà:

- la ragione sociale che dovrà comprendere l'indicazione "società tra professionisti";
- l'oggetto sociale, con riguardo alla sua compatibilità con il dettato degli artt.: 1, 1° co. lett. a)<sup>28</sup>; 8, 2° co.<sup>29</sup>; 9, 3° co.<sup>30</sup>, e 11;<sup>31</sup>
- il numero di soci professionisti e la loro partecipazione al capitale sociale<sup>32</sup>;
- l'atto costitutivo e lo statuto societario nel rispetto dell'art. 10 della L. 183/2011;
- la sussistenza in capo ai soci del possesso dei requisiti di cui all'art. 6, commi 3° e 4°, D.M. 34/2013<sup>33</sup>;
- la verifica dell'inesistenza di condizioni di incompatibilità in capo ai soci (ai sensi dell'art. 6, 1° comma D.M. 34/2013).

Il procedimento di iscrizione si concluderà entro due mesi dalla data di presentazione della domanda, completa in tutte le sue parti, con invio al richiedente, entro i quindici giorni successivi, della relativa delibera; nel caso di diniego d'iscrizione la delibera conterrà le motivazioni che ostano all'accoglimento della domanda<sup>34</sup>.

---

*servizi i certificati sono sempre sostituiti dalle dichiarazioni sostitutive di cui agli artt. 46 e 47(art. 40, co. 2, D.P.R. n. 445/2000)."*

<sup>28</sup> Art. 1, 1° co, lett. a): "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".

<sup>29</sup> Per accertare che l'istanza possa essere valutata dal Consiglio dell'Ordine cui è diretta in quanto l'attività prevalente come individuata dallo statuto risulti essere pertinente.

<sup>30</sup> Verifica dell'osservanza delle disposizioni contenute nel D.M. 34/2013.

<sup>31</sup> Il C.N.D.C.E.C. con proprio parere PO 158/2013 del 22 luglio scorso ha chiarito "che seppur l'esclusività dell'oggetto sociale preclude l'inclusione di attività che non siano professionali, ma imprenditoriali o relative ad ambiti di lavoro autonomo non riconducibili all'ordinamento dei soci professionisti, devono ritenersi comunque ammissibili le attività strumentali o complementari rispetto all'esercizio della professione o la fornitura di beni strumentali e servizi accessori che consentano o facilitino l'esercizio della professione."

<sup>32</sup> Particolare attenzione dovrà essere posta alla sussistenza del requisito di maggioranza dei 2/3 per teste o per quote dei soci professionisti secondo le indicazioni fornite dal CNDCEC di cui si è diffusamente trattato a pag. 5 e ss. delle presenti linee guida.

<sup>33</sup> Si tratta dei requisiti di onorabilità previsti per l'iscrizione all'albo professionale cui la società è iscritta nonché del fatto che i soci non abbiano riportato condanne definitive per una pena pari o superiore a due anni di reclusione per la commissione di un reato non colposo, salvo che non sia intervenuta la riabilitazione.

<sup>34</sup> Ai sensi dell'art. 10, D.M. 34/2013.

Avuta notizia dell'accettazione della domanda da parte del Consiglio dell'Ordine l'iscrivenda STP dovrà fornire alla Segreteria:

- attestazione del versamento di € 168,00 sul c/c n. 8003 intestato ad Agenzia delle Entrate – Centro Operativo di Pescara – Tasse e concessioni governative<sup>35</sup>;
- ricevuta del versamento della quota di iscrizione annuale.

Verificata la corretta esecuzione dei versamenti, come sopra indicati, si darà corso all'iscrizione all'albo ed alla pubblicazione dei relativi dati.

### **3.3 Pubblicazione dati nella sezione speciale dell'albo professionale**

Effettuate le verifiche ad esso demandate dalla normativa il Consiglio iscrive la società nella sezione speciale dell'albo tenuto presso l'Ordine con indicazione dei seguenti dati:

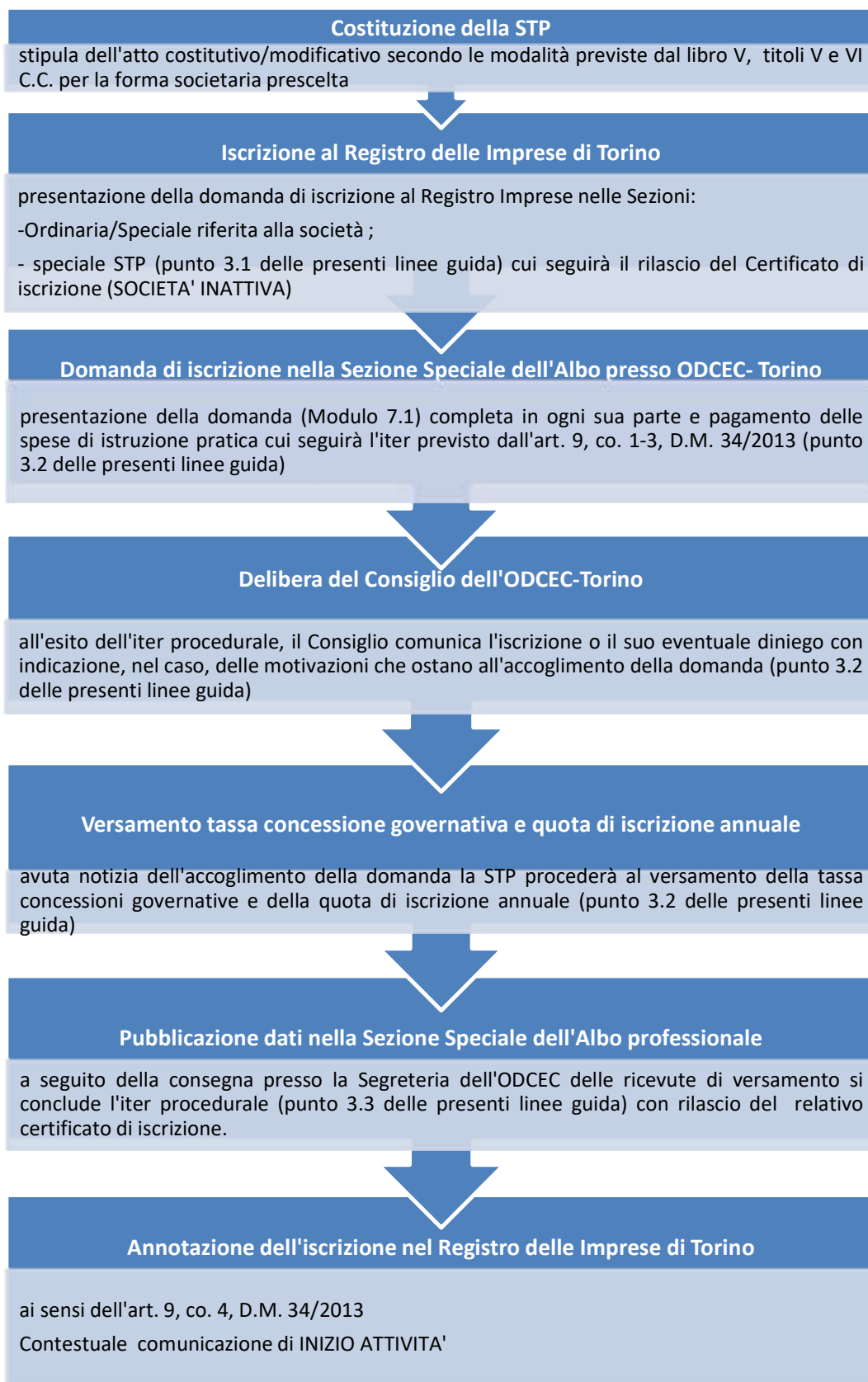
- ragione o denominazione sociale;
- oggetto professionale unico o prevalente;
- sede legale;
- nominativo del legale rappresentante;
- cognome e nome dei soci iscritti presso questo Ordine;
- cognome e nome dei soci iscritti presso Albi o Elenchi di altre professioni.

Qualunque variazione dei dati sopraindicati dovrà essere comunicata all'Ordine entro il termine di 30 giorni utilizzando la modulistica in allegato 7.2.

Di seguito si fornisce uno schema riepilogativo dell'iter procedurale che una STP, con sede nell'ambito della competenza territoriale del Registro Imprese di Torino e dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino, dovrà seguire dalla propria costituzione fino all'annotazione dell'avvenuta iscrizione all'albo professionale, presso il medesimo Registro delle Imprese di Torino.

---

<sup>35</sup> Sul punto si è espressamente pronunciato il C.N.D.C.E.C. in data 22/07/2013 con PO 158/2013.



### 3.4 Controlli successivi: variazioni e cancellazioni

*“Le variazioni delle indicazioni di cui al comma 3, le deliberazioni che importano modificazioni dell’atto costitutivo o dello statuto e le modifiche del contratto sociale, che importino variazioni della composizione sociale, sono comunicate all’Ordine o al Collegio competenti ai sensi del comma 1, i quali provvedono alle relative annotazioni nella sezione speciale dell’albo o del registro.”<sup>36</sup>*

In tema di variazioni rilevanti il C.N.D.C.E.C. ha rilevato come siano ininfluenti ai fini dell’iscrizione della STP nell’albo i trasferimenti dei soci professionisti da un territoriale ad un altro; in tali eventualità, infatti, la STP rimarrà iscritta nella sezione speciale dell’albo tenuto dall’Ordine presso il cui ambito territoriale si trova la sede legale.

Il Consiglio dell’Ordine procede alla cancellazione della società dalla sezione speciale dell’Albo Professionale:

- dietro richiesta del legale rappresentante;
- qualora venuto meno uno dei requisiti previsti dalla normativa cogente la società non abbia provveduto alla regolarizzazione nel termine perentorio di tre mesi.<sup>37</sup>

## 4. NATURA DEL REDDITO ED ASSOGGETTAMENTO A CONTRIBUZIONE ALLA CASSA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI-CNPADC E ALLA CASSA DEI RAGIONIERI E PERITI COMMERCIALI-CNPR

La natura del reddito prodotto dalle STP non è stata definita dal legislatore né nell’ambito dell’art. 10 della Legge 183/2011 né con il regolamento emanato con il D.M. 34/2013.

Questo iniziale vuoto normativo ha lasciato spazio a diverse interpretazioni sulla scorta del diverso trattamento adottato dall’Agenzia delle Entrate in tema di reddito prodotto dalle Società di ingegneria e dalle società tra Avvocati. Nel primo caso il reddito è stato considerato reddito di impresa<sup>38</sup> mentre nel secondo reddito da lavoro autonomo<sup>39</sup>. Sempre l’Agenzia delle Entrate (nel mese di maggio 2014), in risposta ad un interpello, ha poi indicato che per le STP sono soggette alla disciplina legale del modello societario prescelto (es. società di capitali o di persone commerciale →reddito d’impresa).

Il Governo con l’art. 11 dell’originario schema di Decreto Semplificazioni fiscali (A.G. 99/2014), poi definitivamente stralciato dal testo iniziale, sembrava orientato a definire il regime fiscale applicabile nei casi di partecipazione a società tra professionisti costituite ex art. 10 L. 183/2011 prevedendo che a prescindere dalla struttura societaria adottata, si applicassero le disposizioni fiscali dettate per le associazioni senza personalità giuridica costituite per l’esercizio associato di arti o professioni di cui all’articolo 5 del TUIR (quindi per tutti qualificato come reddito da lavoro autonomo).

<sup>36</sup> Questo il dettato dell’art. 9, 5° co., D.M. 34/2013.

<sup>37</sup> In tema di elementi che possono determinare la cancellazione si veda quanto indicato a pag. 5 e seguenti delle presenti linee guida con riferimento alla mancanza del requisito della maggioranza dei 2/3 (per teste e per quote) dei soci professionisti

<sup>38</sup> Si veda Risoluzione Agenzia Entrate n. 56/E del 4/05/2006

<sup>39</sup> Si veda Risoluzione Agenzia Entrate n. 118/E del 26/05/2003



Il tema è stato quindi oggetto di trattazione e chiarimento da parte della Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate che in data 8 maggio 2014 si esprime indicando che *“anche per le Stp trovano conferma le previsioni di cui agli articoli 6, ultimo comma, e 81 del Tuir, per effetto delle quali il reddito complessivo delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73, da qualunque fonte provenga, è considerato reddito d'impresa”*. Interpretazione confermata il 16/10/2014 nella Consulenza giuridica n. 954-55/2014 della Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate in risposta ad un quesito posto dall'ODCEC di Trento: *“(…) le Stp possono essere costituite ricorrendo sia ai tipi societari delle società di persone che delle società di capitali ovvero anche ai tipi della società cooperativa. Dette società professionali non costituiscono un genere autonomo con causa propria, ma appartengono alle società tipiche disciplinate dai titoli V e VI del libro V del Codice Civile e pertanto sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto, salve le deroghe e le integrazioni previste dalla disciplina speciale contenuta nella Legge speciale n. 183 del 2011 e nel regolamento attuativo.*

***Ne consegue che anche per le Stp trovano conferma le previsioni di cui all'art. 6 ultimo comma e 81 del TUIR per effetto delle quali il reddito complessivo delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a e b del comma 1 dell'art. 73 da qualsiasi fonte provenga è considerato reddito di impresa.***

*Ai fini della qualificazione del reddito prodotto dalle Stp non assume alcuna rilevanza, pertanto, l'esercizio dell'attività professionale risultando a tal fine determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria.*

*Con riferimento al caso prospettato, i redditi prodotti dalla Stp costituita in forma di s.r.l. costituiscono redditi di impresa ai sensi dell'art. 81 del TUIR, con la conseguenza che le relative prestazioni non devono essere assoggettate alla ritenuta di acconto di cui all'art. 25 del D.p.r. n. 600 del 1973. La predetta qualificazione rileva anche ai fini dell'applicazione dell'Irap di cui al D.lgs n. 446 del 1997”.*<sup>40</sup>

Una trattazione completa del trattamento fiscale nelle STP si trova nel PO 294/2017 del CNDCEC in risposta ad un quesito formulato dall'Ordine di Brescia in tema di trattamento fiscale dei redditi conseguiti da una STP costituita in forma di Società Semplice. Il Consiglio Nazionale, confermando quanto sopra esposto per le società commerciali affronta compiutamente la normativa applicabile alle STP costituite in forma di Società Semplice concludendo che il reddito, da esse prodotto, dovrà qualificarsi *“di lavoro autonomo, da determinarsi secondo le disposizioni di cui all'art. 54 del TUIR e quindi secondo il principio di cassa.”*

Con riferimento alla tipologia di reddito a cui le STP costituite in forma di società commerciali sono assoggettate, l'Agenzia delle Entrate nella risposta all'interpello n. 107 del 12 dicembre 2018 (che aveva ad oggetto un altro aspetto, di cui si dirà nel prosieguo) conferma l'applicazione del combinato disposto degli artt. 6, comma 3, e 81 del TUIR, i quali collegano la tipologia reddituale alla natura giuridica del contribuente. Nello stesso senso si era espressa la risoluzione n. 35 del 7 maggio 2018.

Il tema della natura del reddito delle STP ricorre periodicamente, in particolare, a generare una nuova parentesi di dubbio sul tema è intervenuta la Corte di Cassazione, Sez. III, sentenza n.7407 del 17/03/2021. La Corte ha infatti seguito un criterio esclusivamente civilistico (il riferimento è all'art. 2238 C.C.) per

---

<sup>40</sup> A seguito di tali pronunciamenti il Consiglio dei Ministri eliminò definitivamente la disposizione che assimilava le Stp ad associazioni professionali dall'allora “Decreto semplificazioni”.

concludere per la qualificazione di reddito di lavoro autonomo (ai sensi dell'art. 53 del TUIR) attesa la natura eminentemente professionale dell'attività svolta dalla STP.

Sul punto è intervenuta nuovamente l'Agenzia delle Entrate sia nella propria Circolare 9/E del 23/07/2021, sia, e soprattutto nella Risposta all'Interpello n. 600 del 16/09/2021. In quest'ultima, infatti, l'Agenzia risponde ad un quesito in cui l'istante richiede quale natura attribuire al reddito prodotto dalla STP richiamando espressamente la sentenza n. 7407 della Corte di Cassazione.

L'Agenzia dopo una approfondita disamina, in cui vengono richiamati tutti i propri precedenti pareri nello stesso senso, conclude come *“anche per le S.T.P. trovano conferma le previsioni di cui agli articoli 6, ultimo comma, e 81 del TUIR, per effetto delle quali il reddito complessivo delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73, comma 1, lettere a) e b), da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito di impresa. Ai fini della qualificazione del reddito prodotto dalle S.T.P., non assume alcuna rilevanza, pertanto, l'esercizio dell'attività professionale, risultando a tal fine determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria (cfr. Risoluzione n. 35/E del 2018).”*

Con uno sguardo più ampio alle tematiche fiscali che possono interessare le STP si porta in evidenza la risposta all'interpello n. 107 del 12 dicembre 2018 nel quale l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sul regime fiscale applicabile alla trasformazione da studio associato in STP nella forma giuridica di s.a.s., concludendo per l'imponibilità per il conferente/soggetto trasformando dell'eventuale apporto della clientela che può produrre reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 54 comma 1-quater del TUIR.<sup>41</sup>

Approfondimenti circa gli effetti della qualificazione del reddito delle STP come reddito d'impresa, sono stati condotti dalla FNC del proprio documento del Settembre 2020, cui si fa integrale rinvio.

Le Casse di Previdenza ed Assistenza dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e Periti Commerciali prescindono dalla natura del reddito della STP e dalle regole applicate per ottenerlo ed hanno quindi previsto che:

- le STP siano tenute ad applicare la maggiorazione percentuale a titolo di contributo integrativo su tutti i corrispettivi rientranti nel volume di affari IVA<sup>42</sup>;
- ciascun socio professionista di STP sia altresì tenuto alla contribuzione soggettiva, secondo le disposizioni e le modalità previste dalla cassa di appartenenza.

Per ulteriori approfondimenti si invita a consultare i regolamenti pubblicati sui siti delle singole casse di appartenenza.

---

<sup>41</sup> Approfondimento su Eutekne.info di venerdì 14 dicembre 2018. L'indicazione è fornita a puro titolo informativo senza che la stessa costituisca presa di posizione di questo Consiglio rispetto all'interpretazione ad oggi seguita dall'Agenzia, lasciando quindi a ciascun iscritto l'analisi del tema e l'interpretazione dello stesso.

<sup>42</sup> Per ulteriori approfondimenti circa il trattamento previdenziale previsto per i soci professionisti di STP e le concrete modalità applicative e dichiarative, soprattutto in presenza di STP multi professionali o di soci professionisti con casse di riferimento diverse si consiglia di riferirsi direttamente alle singole casse di previdenza.

## 5. TASSA DI CONCESSIONE GOVERNATIVA – CONTRIBUTO ANNUALE – CONTRIBUTO DI ISCRIZIONE

Le STP sono tenute al pagamento della tassa di concessione governativa, ai sensi dell'art. 22 della Tariffa, annessa al DPR 26 Ottobre 1972, n. 641, che annovera tra i soggetti tenuti al pagamento gli iscritti negli albi per l'esercizio di professioni arti o mestieri<sup>43</sup>.

Le STP che vengano iscritte all'albo tenuto presso l'Ordine di Torino sono quindi tenute al pagamento di:

- Tassa di Concessione Governativa di ammontare pari ad € 168,00 sul c/c n. 8003 intestato ad Agenzia delle Entrate – Centro Operativo di Pescara – Tasse e concessioni governative;
- quota annuale di iscrizione riferita alla STP cui andrà aggiunta la quota annuale di iscrizione per ciascun socio (sia esso persona fisica o società) che non sia già iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino; tale importo dovrà essere versato su conto intestato a ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI TORINO con le modalità<sup>44</sup> comunicate dalla Segreteria dell'Ordine.  
Qualunque sia la modalità scelta nella causale dovrà essere precisata la ragione sociale/denominazione della STP per la quale viene effettuato il versamento. In alternativa alle modalità sopra indicate la quota di iscrizione potrà essere versata direttamente presso la Segreteria dell'Ordine.

Le relative ricevute di versamento dovranno essere consegnate presso la Segreteria dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino ai fini del completamento dell'iter procedurale di iscrizione.

Tali obblighi sono posti a carico sia delle STP che esercitano in via prevalente od esclusiva l'attività professionale per la quale hanno richiesto l'iscrizione all'albo tenuto presso l'Ordine, sia per quelle che pur non avendo indicato un'attività prevalente presentino comunque presso questo Ordine domanda di iscrizione.<sup>45</sup>

Come già ricordato al punto 3.2, la dimostrazione della corretta esecuzione dei versamenti sopra indicati, mediante esibizione delle relative ricevute presso la Segreteria dell'Ordine, consentirà di dar corso all'iscrizione nella sezione speciale dell'albo ed alla pubblicazione dei dati come previsto dalla norma.

---

<sup>43</sup> In tema di tassa concessione governativa, contributo di iscrizione e contributo annuale si è espresso il C.N.D.C.E.C. con PO 161/2013 del 5 luglio 2013 il cui contenuto è stato qui riassunto.

<sup>44</sup> La quota di iscrizione annuale si applica anche alle STP (e loro soci) già iscritte presso altri Ordini territoriali o professionali. Gli importi verranno annualmente deliberati dal Consiglio dell'Ordine e saranno pubblicati sul sito.

<sup>45</sup> Sul punto si è così espresso il C.N.D.C.E.C. con PO 53/2014, del 21 marzo 2014, sulla base di un quesito posto dal nostro Ordine: *“Pertanto deve ritenersi che il pagamento della tassa di concessione sia dovuto in relazione a ciascuna domanda di iscrizione all'albo formulata dai soci. Ciascun Consiglio dell'Ordine, infatti, sarà chiamato a verificare la ricorrenza delle condizioni per l'iscrizione all'albo e ad adottare un atto di iscrizione che autorizza l'esercizio dell'attività professionale.”*

## 6. COPERTURA ASSICURATIVA

L'articolo 10, 4° Co., lett. c-bis), L. 183/2011 richiede che l'atto costitutivo delle STP preveda *“la stipula di polizza di assicurazione per la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità civile per i danni causati ai clienti dai singoli soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale”*.

Il Consiglio Nazionale, con proprio PO 182/2013 del 22 luglio 2013, ha precisato che *“l'esistenza di polizze individuali sottoscritte dai singoli soci professionisti non fa venir meno l'obbligo per la STP di stipulare un'idonea polizza assicurativa. Infatti, come evidenziato nella circolare 32/IR del 12 luglio 2013, nel caso in cui il professionista eserciti la propria attività nell'ambito della STP fa ricadere sulla società la responsabilità civile da inadempimento dell'incarico. Secondo la legge sarà la STP il soggetto contraente la polizza che verrà stipulata anche a favore dei soci professionisti che sono chiamati ad eseguire gli incarichi affidati alla STP.”*

La verifica dell'indicazione in statuto dell'obbligo di stipula della suddetta polizza costituisce uno dei controlli cui il Consiglio dell'Ordine sottopone lo statuto della STP al fine di procedere all'iscrizione nell'albo della medesima. Periodicamente verrà disposta verifica in relazione al mantenimento del possesso dei requisiti di Legge (ai sensi dell'art. 36 del D.Lgs. 139/2005).

**7. ALLEGATI****7.1 Modulistica per l'iscrizione***Istanza da redigere in bollo**pag.1/2*

Spettabile  
 CONSIGLIO DELL'ORDINE  
 DEI DOTTORI COMMERCIALISTI e  
 DEGLI ESPERTI CONTABILI  
 di Torino  
 via Carlo Alberto, 59  
 10123 Torino

Il/La sottoscritto/a \_\_\_\_\_  
 nato/a a \_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_, residente in \_\_\_\_\_, in  
 Via/Corso \_\_\_\_\_ n° \_\_\_\_\_ cap \_\_\_\_\_  
 codice fiscale \_\_\_\_\_ in qualità di Rappresentante Legale della società tra  
 professionisti denominazione/ragione sociale \_\_\_\_\_  
 con sede legale in \_\_\_\_\_ Via/Corso \_\_\_\_\_  
 n° \_\_\_\_\_ cap \_\_\_\_\_ telefono \_\_\_\_\_ fax \_\_\_\_\_  
 e-mail \_\_\_\_\_ pec \_\_\_\_\_  
 già iscritta presso l'Ordine \_\_\_\_\_ al n° \_\_\_\_\_

**ai sensi**

dell'art. 10 della Legge 12 novembre 2011, n. 183 e dell'art. 8 del Decreto 8 febbraio 2013, n. 34  
 "Regolamento in materia di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema  
 ordinistico, ai sensi dell'art. 10, comma 10, della legge 12 novembre 2011, n. 183"

**chiede**

l'iscrizione della società sopra indicata all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di  
 Torino nella:

sezione speciale dell'albo dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino.

Il sottoscritto si impegna altresì, ai sensi dell'art. 9 Decreto 8.2.2013 n. 34, a comunicare tempestivamente  
 a Codesto spettabile Ordine e, comunque nel termine di 30 giorni, eventuali variazioni delle indicazioni di  
 cui al comma 3 dell'art. 9 del citato Decreto, le deliberazioni che comportino modificazioni dell'atto  
 costitutivo o dello statuto e le modifiche del contratto sociale, che comportino variazioni della  
 composizione sociale o comunque nei dati pubblicati sull'; nonché l'insorgenza di eventuali cause di  
 incompatibilità in capo ad alcuno dei soci o al venir meno dei requisiti previsti dalla normativa cogente.

Il sottoscritto, dichiara di essere informato, ai sensi e per gli effetti di cui al D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196,  
 che i dati personali raccolti saranno trattati, anche con strumenti informatici, esclusivamente nell'ambito  
 del procedimento per il quale la presente dichiarazione viene resa.

In fede

Torino, \_\_\_\_\_

Firma \_\_\_\_\_

*pag.2/2*

Il sottoscritto dichiara di allegare e così allega alla presente domanda:

- copia autentica dell'atto costitutivo e dello statuto della società; tale documentazione, per le sole società costituite nella forma di società semplice, potrà essere sostituita da una dichiarazione autentica del socio professionista cui spetta l'amministrazione della società;
- certificato di iscrizione nel registro delle imprese;
- autocertificazione (rilasciata ai sensi dell'art. 40, 1° co., DPR 445/2000) dell'iscrizione all'albo dei soci professionisti che non siano iscritti presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino;
- autocertificazione (rilasciata ai sensi dell'art. 40, 1° co., DPR 445/2000) della sussistenza in capo a ciascun socio dei requisiti di onorabilità previsti per l'iscrizione all'albo tenuto presso Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino, ai sensi dell'art. 6, 3° e 4° comma;
- fotocopia del documento di riconoscimento del legale rappresentante

Torino, \_\_\_\_\_

Firma \_\_\_\_\_

## 7.2 Modulistica per variazioni e trasferimenti

Istanza da redigere in bollo

Spettabile  
 CONSIGLIO DELL'ORDINE  
 DEI DOTTORI COMMERCIALISTI e  
 DEGLI ESPERTI CONTABILI  
 di Torino  
 via Carlo Alberto, 59  
 10123 Torino

Il/La sottoscritto/a \_\_\_\_\_  
 nato/a a \_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_, residente in \_\_\_\_\_, in  
 Via/Corso \_\_\_\_\_ n° \_\_\_\_\_ cap \_\_\_\_\_  
 codice fiscale \_\_\_\_\_ in qualità di Rappresentante Legale della società tra  
 professionisti denominazione/ragione sociale \_\_\_\_\_  
 con sede legale in \_\_\_\_\_ Via/Corso \_\_\_\_\_  
 n° \_\_\_\_\_ cap \_\_\_\_\_ telefono \_\_\_\_\_ fax \_\_\_\_\_  
 e-mail \_\_\_\_\_ pec \_\_\_\_\_  
 iscritta nella sezione speciale STP dell'albo al n° \_\_\_\_\_

**ai sensi**

sensi dell'art. 9 Decreto 8.2.2013 n. 34 "Regolamento in materia di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, ai sensi dell'art. 10, comma 10, della legge 12 novembre 2011, n. 183"

**chiede**

- il recepimento delle seguenti variazioni \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_ come risultano dalla Visura del Registro delle Imprese che si allega;
- l'iscrizione presso codesto Ordine per trasferimento della sede legale, come da documentazione allegata; dichiara altresì di essere stata precedentemente iscritta presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_ al n° \_\_\_\_\_

Il sottoscritto, dichiara di essere informato, ai sensi e per gli effetti di cui al D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, che i dati personali raccolti saranno trattati, anche con strumenti informatici, esclusivamente nell'ambito del procedimento per il quale la presente dichiarazione viene resa.

In fede

Torino, \_\_\_\_\_

Firma \_\_\_\_\_

### 7.3 Bozza di Statuto

#### STATUTO STP NELLA FORMA DI S.R.L.<sup>46</sup>

##### Art. – Denominazione

E' costituita la “ società tra professionisti”<sup>47</sup>

##### Art. – Oggetto

La società svolge esclusivamente attività libero-professionali ed intellettuali che formano oggetto della professione di dottore commercialista ed esperto contabile, quali previste dall'art. 1 del D.Lgs 28/06/2005 n. 139 e successive eventuali integrazioni.

Nell'esecuzione dell'attività la società dovrà garantire che tutte le prestazioni siano eseguite da soci in possesso dei requisiti richiesti per l'esercizio della professione svolta in forma societaria, procedendo nel rispetto del Decreto 8 febbraio 2013 n. 34.

Nell'esecuzione di ciascun incarico la società potrà avvalersi della collaborazione di ausiliari che agiranno sotto la direzione e responsabilità dei soci professionisti cui l'incarico è attribuito ed in caso di particolari attività, ove ricorrano sopravvenute esigenze non prevedibili, potrà far ricorso a sostituti, nel rispetto degli obblighi di informazione previsti dalla normativa vigente in materia.

Per il conseguimento dell'oggetto sociale la società potrà assumere interessenze e partecipazioni in altre società, nei limiti di cui all'art. 2361 c.c., purché ciò non determini fattispecie di incompatibilità con l'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. 28/06/2005 n. 139, nonché compiere tutte le operazioni finanziarie, mobiliari e immobiliari necessarie o utili al raggiungimento dell'oggetto sociale purché nei limiti della strumentalità all'attività professionale,

---

<sup>46</sup> Nella presente bozza, le clausole statutarie formulate per esteso contengono il testo che si reputa conforme alle richieste normative per una STP costituita per l'esercizio dell'attività professionale che prevede l'iscrizione all'albo tenuto presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino. Le clausole richiamate con il solo titolo, senza alcuna indicazione di testo, vengono lasciate all'autonomia statutaria in considerazione del fatto che dalla normativa sulle STP non sono a carico dei Consigli degli Ordini professionali particolari obblighi di monitoraggio su questi articoli.

<sup>47</sup> Si ricorda che la denominazione/ragione sociale dovrà essere rispettosa delle indicazioni prescritte dal codice civile in relazione al tipo adottato, che si aggiungono alla menzione “società tra professionisti”.



e con espressa esclusione di attività intrinsecamente commerciali, nonché delle operazioni inerenti la raccolta del risparmio, di quelle previste dall'art. 106, d.lgs. 385/1993 ed infine di tutte le altre operazioni che risultino vietate dalla presente e futura legislazione.

**Art. - Sede<sup>48</sup>**

**Art. - Durata<sup>49</sup>**

**Art. – Soci**

Possono assumere la qualifica di soci della società i professionisti iscritti presso gli Ordini dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Possono altresì essere ammessi, soltanto per prestazioni tecniche o per finalità di investimento, soci non professionisti, a condizione che gli stessi siano in possesso dei requisiti di onorabilità previsti per l'iscrizione all'albo professionale cui la società è iscritta, non abbiano 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, non siano stati cancellati da un professionale per motivi disciplinari e siano in possesso di tutti i requisiti previsti dall'art. 6 del Decreto 8 febbraio 2013 n. 34 o dalla normativa tempo per tempo vigente. Qualora i soci siano persone giuridiche o comunque soggetti di diritto diversi dalle persone fisiche, i requisiti e le incompatibilità sopra previsti dovranno essere verificati in capo ai legali rappresentanti ed agli amministratori.

In ogni caso il numero di soci professionisti e la loro partecipazione al capitale sociale deve essere tale da costituire la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni (o decisioni) dei soci.<sup>50</sup>

Ferma restando la necessità della maggioranza dei due terzi dei soci professionisti, qualora, per qualsiasi motivo i soci professionisti dovessero risultare detentori di una partecipazione al capitale sociale

---

<sup>48</sup> Clausola di libera formulazione da cui discenderanno gli obblighi di iscrizione di cui si è detto al punto 3 delle presenti linee guida.

<sup>49</sup> Nella determinazione della durata si considerino le conseguenze che questa determina, in considerazione del tipo societario sulle possibilità di esercizio del diritto di recesso da parte del socio.

<sup>50</sup> Particolare attenzione dovrà essere posta alla sussistenza del requisito di maggioranza dei 2/3 per teste e per quote dei soci professionisti secondo le indicazioni fornite dal CNDCEC.

inferiore ai due terzi, a sensi dell'art. 2468 terzo comma c.c., agli stessi sono attribuiti diritti particolari di voto tali da consentire loro di esprimere la maggioranza decisionale dei due terzi del capitale sociale, distribuita tra gli stessi soci professionisti, proporzionalmente alla quota di capitale da ciascuno posseduta, mentre gli altri soci, sempre in proporzione alla partecipazione da ciascuno di essi posseduta, spetta il diritto al residuo terzo dei voti esercitabili.

La partecipazione alla Società è incompatibile con la partecipazione ad altra società tra professionisti.

#### **Art. – Criteri e modalità di attribuzione degli incarichi ai singoli soci**

L'attribuzione degli incarichi ai singoli soci professionisti in possesso dei requisiti richiesti per l'esercizio della professione dovrà avvenire nel rispetto dei seguenti criteri e modalità:

- prioritariamente secondo la preferenza espressa dal cliente;
- secondariamente e solo ove non sia stata espressa alcuna preferenza, o il professionista indicato non ritenga di poter portare a termine l'incarico, la società potrà, previa informazione al cliente, attribuire lo svolgimento dell'incarico a propri soci in possesso della professionalità adeguata a quanto richiesto.

Al fine della scelta di cui sopra, la società consegnerà al cliente l'elenco dei soci professionisti con l'indicazione dei titoli e qualifiche professionali di ciascuno di essi.

#### **Art. – Capitale Sociale<sup>51</sup>**

##### Eventualmente

#### **Quote con Prestazioni Accessorie**

Le quote dei soci professionisti sono quote con prestazioni accessorie; pertanto, i soci professionisti sono tenuti a prestare la propria opera professionale nell'esecuzione degli incarichi loro conferiti dalla società ed alle seguenti modalità:

- orario...
- giorni lavorativi...

---

<sup>51</sup> Clausola di libera formulazione.

- obbligo di aggiornamento professionale...
- remunerazione ulteriore rispetto alla distribuzione degli utili...

#### **Art. – Trasferimento delle quote societarie inter vivos e mortis causa<sup>52</sup>**

#### **Art. – Apporti e finanziamenti dei soci<sup>53</sup>**

#### **Art. - Assemblee<sup>54</sup>**

#### **Art. - Amministrazione<sup>55</sup>**

La Società è amministrata da un Amministratore Unico, ovvero da un Consiglio di Amministrazione composto da un minimo di due ad un massimo di cinque membri, soci o non soci, il cui numero viene stabilito dall'Assemblea dei soci.

Gli amministratori (...).<sup>56</sup>

#### **Art. – Collegio Sindacale<sup>57</sup>**

---

<sup>52</sup> Si segnala che gli eventi da cui muove il trasferimento delle quote sia inter vivos che mortis causa potrebbero comportare alterazioni nell'espressione dei diritti di voto tra soci professionisti e soci con finalità tecniche o di finanziamento, conseguentemente potrebbe essere opportuno regolare con attenzione la fattispecie. Si ritiene in ogni caso di lasciare la formulazione della clausola alla libera espressione delle parti, non essendo espressamente previsto dalla normativa il monitoraggio del suo contenuto al tempo dell'iscrizione. Il Consiglio dell'Ordine potrà eventualmente intervenire laddove il mutato assetto societario non consenta alla STP il rispetto dei requisiti normativi riguardo alla ripartizione dei diritti di voto tra soci professionisti e non, ai sensi dell'art. 11 del D.M. 34/2013.

<sup>53</sup> Clausola di libera formulazione per la quale non si ritiene di segnalare alcuna particolare attenzione.

<sup>54</sup> Clausola di libera formulazione fatte salve le considerazioni già formulate sulle maggioranze nelle deliberazioni o decisioni spettanti ai soci professionisti come fissate dalla normativa vigente.

<sup>55</sup> In realtà in tema di amministrazione si rammenta che non vi sono limiti legali alla composizione soggettiva dell'organo amministrativo che potrà essere formato, anche da non professionisti come pure da persone giuridiche. Appare peraltro opportuno per molteplici ragioni (che non è possibile in questa sede sviluppare) riservare l'amministrazione ai soli soci professionisti.

<sup>56</sup> La clausola viene lasciata alla libera formulazione. Si precisa che la L. 183/2011 non pone alcun limite alla composizione dell'organo amministrativo né all'individuazione dei suoi componenti o dell'amministratore unico. In tal senso sia il Notariato del Triveneto nel 2013 sia il CNDCEC nel proprio PO 73/2018 del 1°ottobre 2019 nel quale si osserva: *“che la legge 183/2011 non contiene la rappresentanza, l'amministrazione e la composizione soggettiva dell'organo amministrativo dalla STP. In assenza di specifiche indicazioni sul punto, pertanto, la rappresentanza e l'amministrazione della STP seguiranno le regole declinate per ciascun tipo societario prescelto in sede di costituzione. In difetto di limitazioni legali e compatibilmente a tale disciplina, dunque, l'amministrazione potrà essere affidata tanto a soci non professionisti che partecipano alla STP nel rispetto delle condizioni prescritte dal DM 08/02/2013 quanto a non soci.”*

<sup>57</sup> Clausola di libera formulazione in considerazione del tipo societario prescelto.

**Art. – Bilancio e riparto utili<sup>58</sup>****Art. – Esclusione<sup>59</sup>****Modalità di esclusione del socio cancellato dal rispettivo albo professionale**

È escluso dalla società il socio professionista, nonché il socio che eroga prestazioni tecniche, che sia stato cancellato dal proprio albo di iscrizione con provvedimento definitivo.

L'esclusione ha effetto dalla data di cancellazione del socio dall'albo di iscrizione ed è dichiarata dall'organo amministrativo, fermo restando il diritto del socio di ottenere la liquidazione della propria partecipazione, secondo le modalità previste dall'art. 2743 del c.c..

L'organo amministrativo provvede a comunicare al socio l'esclusione entro otto giorni dalla relativa decisione a mezzo PEC o di raccomandata.

**Art. – Altri casi di esclusione**

E' altresì escluso dalla società con dichiarazione dell'organo amministrativo il socio che:

a) sia socio in un'altra società o associazione professionale; *(nel primo caso si realizza l'incompatibilità prevista dall'art. 10 comma 6 della legge 12 novembre 2011 n. 183 come regolata dall'art. 6 comma 2 del D.M.34/2013)*

b) svolga in proprio l'attività professionale.<sup>60</sup>

L'organo amministrativo deve decidere in merito alla esclusione entro venti giorni da quello in cui sia venuto a conoscenza della causa di esclusione e deve comunicare al socio la decisione entro otto giorni a mezzo PEC o di raccomandata.

---

<sup>58</sup> Clausola di libera formulazione.

<sup>59</sup> Questa formulazione è sicuramente riferibile solo alle società di persone, alle società a responsabilità limitata ed alle cooperative, non alle società per azioni o in accomandita per azioni, per le quali si rinvia alle note esplicative.

<sup>60</sup> *Qualora tra gli obblighi personali dei soci fosse stato statutariamente previsto il divieto di esercitare in proprio l'attività professionale, la violazione di questo divieto potrebbe essere considerata causa di esclusione. Come già detto, la legge non prevede nulla in proposito, è quindi opportuno che lo statuto si esprima in proposito: o accettando espressamente che l'attività possa essere esercitata dai soci anche al di fuori della struttura societaria, oppure vietandolo.*

L'esclusione ha effetto dalla data in cui la dichiarazione dell'organo amministrativo è portata a conoscenza dell'interessato, fermo restando il diritto del socio di ottenere la liquidazione della propria partecipazione, oppure il socio professionista

oppure

il socio potrà essere escluso con deliberazione adottata a maggioranza dei soci, non computandosi a tal fine la quota spettante al socio escludendo.<sup>61</sup>

#### **Art. - Recesso<sup>62</sup>**

##### **Art. – Assicurazione<sup>63</sup>**

La società dovrà stipulare apposita polizza di assicurazione per la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità civile per i danni eventualmente causati ai clienti dai singoli soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale.

La clausola potrà essere liberamente formulata in ragione del tipo societario in cui andrà collocata pur con le precisazioni già formulate in relazione al trasferimento delle quote.

L'inserimento della clausola è obbligatoriamente previsto dal dettato normativo che indica la necessità di completarla all'interno dell'atto costitutivo. (art. 4, lett. C-bis), L. 183/2011)

#### **Art. - Scioglimento<sup>64</sup>**

##### **Art. – Clausola di mediazione ed arbitrato<sup>65</sup>**

---

<sup>61</sup> Inserire la disciplina del procedimento di esclusione in ragione del tipo sociale.

<sup>62</sup> La clausola potrà essere liberamente formulata in ragione del tipo societario in cui andrà collocata pur con le precisazioni già formulate in relazione al trasferimento delle quote.

<sup>63</sup> L'inserimento della clausola è obbligatoriamente previsto dal dettato normativo che indica la necessità di contemplarla all'interno dell'atto costitutivo. (art. 4, lett. c-bis), L. 183/2011).

<sup>64</sup> Clausola di libera formulazione. A riguardo dello scioglimento si ritiene opportuno sottolineare come dalla cancellazione della società dalla sezione speciale dell'albo e del Registro delle Imprese la normativa non prevede discenda lo scioglimento della società.

<sup>65</sup> Il presente articolo, non discende da alcun obbligo normativo, tuttavia, come già affermato si ritiene assolutamente opportuno l'inserimento di una clausola di mediazione ed arbitrato. Quella qui suggerita segue le

Tutte le controversie che abbiano ad oggetto diritti disponibili relativi al rapporto sociale/associativo che dovessero insorgere tra i soci oppure tra i soci e la società e quelle promosse da o contro amministratori, sindaci o liquidatori saranno sottoposte al tentativo di mediazione presso <indicare organismo scelto tra quelli iscritti presso il Ministero della Giustizia> iscritto al Registro degli Organismi di Mediazione tenuto dal Ministero della Giustizia. In caso di insuccesso del tentativo di mediazione le controversie saranno devolute ad arbitrato secondo il Regolamento della Camera Arbitrale del Piemonte nel rispetto della disciplina prevista dagli artt. 34,35 e 36 del D.Lgs. 5/2003. L'arbitrato si svolgerà secondo la procedura di arbitrario ordinario o di arbitrato rapido in conformità con il suddetto Regolamento.

**Art. – Rinvio<sup>66</sup>**

---

indicazioni di Unioncamere Piemonte in materia di mediazione ed arbitrato. A fondamento di tale scelta la partecipazione del nostro Ordine, fattiva e consolidata nel tempo, all'organismo camerale presente ed operante sul territorio.

<sup>66</sup> Clausola di libera formulazione.

#### 7.4 STP Benefit: esempio di articolo statutario riferito all'Oggetto sociale

##### Art. – Oggetto

La Società ha per oggetto esclusivo l'esercizio dell'attività professionale che forma oggetto della professione di dottore commercialista e revisore legale dei conti esercitata dal socio professionista iscritto all'albo dei Dottori Commercialisti ed esperti contabili.

Nell'esercizio della propria attività la Società potrà svolgere attività tecniche meramente strumentali e complementari all'attività professionale, nonché fornire servizi accessori che ne consentono e facilitino l'esercizio.

La Società ha inoltre la possibilità di esercitare tutte quelle altre attività immobiliari, mobiliare e finanziarie ritenute utili per il raggiungimento dello scopo sociale purché strumentali all'attività professionale, compreso il rilascio di garanzie reali e personali nel rispetto delle disposizioni di legge pro-tempore vigenti.

L'incarico professionale conferito alla società può essere eseguito esclusivamente dai soci professionisti. A tal fine la società informa il cliente del suo diritto di chiedere che l'esecuzione dell'incarico sia affidata ad un socio professionista da lui scelto e gli comunica i nominativi degli ausiliari dei quali egli si avvale.

La società è tenuta ad osservare il regime disciplinare dell'ordine al quale risulta iscritta. La Società è altresì tenuta a stipulare una polizza di assicurazione per la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità civile per i danni causati ai clienti dei soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale in relazione agli incarichi conferiti alla Società.

Nell'esercizio esclusivo dell'attività professionale, la società persegue finalità di "beneficio comune" ed opera in modo responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti di persone, aziende, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti e associazioni ed altri portatori di interesse.

A tal fine, a mero titolo esemplificativo e non esaustivo, la Società perseguirà una o più delle seguenti finalità di beneficio comune:

- contribuire a diffondere la cultura della sostenibilità a livello imprenditoriale nella definizione ed aggiornamento dei modelli di business, a titolo esemplificativo e non esaustivo, nei rapporti con i propri fornitori, clienti, lavoratori ed i principali stakeholders dell'impresa profit e no profit;
- contribuire a diffondere la cultura del Terzo settore come modello di sviluppo economico e sociale, sostenendo gli enti nel raggiungimento dei propri obiettivi, seguendo i principi di trasparenza, informazione, organizzazione e controllo;
- la collaborazione e la sinergia con organizzazioni no profit, fondazioni e simili, il cui scopo sia allineato e sinergico con quello della Società, per contribuire al loro sviluppo e amplificare l'impatto positivo del reciproco operato;
- contribuire a diffondere la cultura di impresa nei sistemi di governance e di controllo interno e compliance con l'obiettivo di rendere gli enti profit no profit etici, trasparenti e sostenibili;
- offrire ai protagonisti della crisi d'impresa una gestione etica, affrontando per tempo e in modo trasparente le difficoltà, presentando dinanzi alle autorità competenti le proprie debolezze con integrità e positivamente le proprie condotte consentendo, nelle casistiche più incerte e inconsapevoli, anche una difesa tecnica gratuita dai reati conseguenti;
- il supporto all'avviamento e alla gestione di startup imprenditoriali e sociali, società benefit, il cui scopo sia in linea con i principi di innovazione verso la sostenibilità ed il supporto alla Comunità;
- contribuire ad iniziative di formazione per una crescita personale in ambito imprenditoriale e fiscale.

Nel proprio operato la Società rispetta, applica e diffonde i principi e le metodologie per la sostenibilità e si propone di diventare un modello di riferimento per l'applicazione e la diffusione degli stessi.





Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**

---

*Documento*

# La disciplina delle società tra professionisti

## Aspetti civilistici, fiscali e previdenziali

**CNCC**



---

A CURA DEL GRUPPO DI LAVORO MULTIDISCIPLINARE

## **SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI**

### **AREA DIRITTO SOCIETARIO – FISCALITÀ – PROCEDURE CONCURSUALI**

#### **CONSIGLIERI DELEGATI**

Massimo Scotton  
Lorenzo Sirch  
Gilberto Gelosa  
Maurizio Postal  
Andrea Foschi  
Sandro Santi

#### **COORDINATORE**

Andrea Bonechi

#### **COMPONENTI**

Fabio Battaglia  
Carlo Capaccioni  
Alessandro Cotto  
Paolo Longoni (CNPR)  
Fabio Enrico Pessina (CNPADC)  
Isabella Soldani  
Ignazio Urso

#### **RICERCATORI FNC**

Cristina Bauco  
Pasquale Saggese

## SOMMARIO

<b>INTRODUZIONE.....</b>	<b>4</b>
<b>PARTE PRIMA - ASPETTI CIVILISTICI.....</b>	<b>6</b>
1. Premessa.....	6
2. I tipi societari.....	8
3. La sede .....	9
4. La denominazione o la ragione sociale .....	10
5. I soci .....	11
5.1. La partecipazione dei soci professionisti al capitale della società e sulle maggioranze.....	15
5.2. La prestazione professionale dei soci .....	16
6. Il conferimento dello studio.....	18
7. L'amministrazione della STP .....	21
8. L'oggetto sociale .....	23
9. Il conferimento dell'incarico e l'esecuzione dell'incarico.....	24
10. Le responsabilità .....	26
11. L'iscrizione nel registro delle imprese e nella sezione speciale dell'Albo. Cancellazione dall'Albo .....	27
12. L'incompatibilità .....	31
13. Il regime disciplinare.....	34
14. La trasformazione dello studio associato .....	36
15. Il privilegio del credito professionale.....	38
16. La STP e l'assoggettabilità alle procedure concorsuali .....	40
<b>PARTE SECONDA - ASPETTI FISCALI .....</b>	<b>43</b>
<b>1. LA QUALIFICAZIONE FISCALE DEL REDDITO DELLE SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI .....</b>	<b>43</b>

<b>2. IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SOMME PERCEPITE DAI SOCI .....</b>	<b>47</b>
<b>3. I PRINCIPI GENERALI DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO .....</b>	<b>49</b>
3.1. Le società tra professionisti costituite in forma di società semplice .....	49
3.2. Le società tra professionisti costituite in forma di società di persone commerciali .....	49
3.2.1. <i>Le società tra professionisti in contabilità semplificata</i> .....	49
3.2.2. <i>Le società tra professionisti in contabilità ordinaria</i> .....	51
3.3. Le società tra professionisti costituite in forma di società di capitali o cooperativa.....	51
<b>4. ASPETTI PECULIARI RELATIVI ALLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DELLE SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI COSTITUITE IN FORMA DI SOCIETÀ DI CAPITALI O COOPERATIVA .....</b>	<b>52</b>
<b>5. LE SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI E GLI INDICI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE .....</b>	<b>58</b>
<b>6. L'EVOLUZIONE DELLO STUDIO INDIVIDUALE O ASSOCIATO: CESSIONE, CONFERIMENTO E TRASFORMAZIONE .....</b>	<b>58</b>
6.1 Il conferimento dello studio professionale in STP .....	59
6.1.1. <i>Conferimento di beni strumentali</i> .....	60
6.1.2. <i>Conferimento di beni diversi da quelli strumentali</i> .....	61
6.2 La trasformazione dello studio professionale in STP .....	64
<b>PARTE TERZA - TRATTAMENTO PREVIDENZIALE.....</b>	<b>67</b>
<b>CONCLUSIONI .....</b>	<b>69</b>

---

## INTRODUZIONE

Il documento “La disciplina delle società tra professionisti: aspetti civilistici, tributari e previdenziali” effettua un accurato esame della normativa e delle prassi in uso in relazione alla disciplina della STP ex lege n. 183/2011.

Le recenti novità introdotte con il d.l. n. 23/2020, convertito con modificazioni dalla legge n. 40/2020, tramite le quali viene riconosciuta alla STP e alle associazioni professionali la possibilità di accedere alla garanzia concessa dalla SACE per far fronte alla situazione emergenziale causata dalla Pandemia, hanno stimolato l’attuale riflessione per tentare di comprendere quali siano le future prospettive di diffusione del modello STP per l’esercizio della professione, alternativo allo studio individuale o associato, che risulti in linea con le attuali esigenze di mercato richiedenti, nei settori professionali, competenze diversificate, ma al contempo specializzate.

Il documento, muovendo dalle indicazioni fornite dal Consiglio Nazionale e dalle prassi registrate in ambito locale, esamina la disciplina della STP ex lege n. 183/2011 evidenziandone gli aspetti controversi e le problematiche emerse in sede di applicazione, e tenta di fornire alcune soluzioni interpretative che possano facilitare l’utilizzabilità del modello, ma soprattutto orientare possibili interventi di modifica de jure condendo.

In verità, il modello STP ha evidenziato in questi 8 anni di vigenza tutte le contraddizioni che del resto erano già state evidenziate dal CNDCEC immediatamente dopo la loro (imprevedibile) emanazione, che ricordiamo avvenne con un emendamento apportato in extremis alla legge di bilancio 2012, ultimo atto del Governo allora in carica, sotto la pressione della crisi finanziaria che ne decretò la fine. Da subito, la norma apparve quanto mai incoerente con le esigenze dei Professionisti che pure, unitariamente, avevano promosso nei mesi antecedenti la legiferazione di un modello societario ad hoc, le Società di Lavoro Professionale, sulla scia delle esperienze di altri Paesi europei che alle Professioni intellettuali avevano dedicato un modello societario il cui elemento fondante fosse la condivisione dell’attività intellettuale, prima e piuttosto che del capitale utile all’esercizio della stessa. Proprio da questa configurazione ad hoc, di un modello societario, soggetto di diritto, capace di aggregare l’attività intellettuale di molti Professionisti regolandone le modalità e le obbligazioni a garanzia della pubblica fede, si dovrebbe ripartire per revisionare e correggere la esistente normativa delle STP. Le STP, in effetti e per quanto emerge anche dall’esame accurato di questo documento, troppo poco hanno mostrato di offrire ai Professionisti per renderli davvero competitivi su un mercato, sempre meno locale, che richiede a più voci competenze specialistiche ed integrazioni delle stesse. Un modello societario che troppo mutua dal modello commerciale, a partire dal cardine organizzativo che è il capitale conferito, mentre i Professionisti molto più inclini sono a riconoscere quale cardine della aggregazione l’integrazione e la congiunzione del sapere professionale e della attività che ne deriva.

Se il Legislatore vorrà emendare, correggere, integrare la normativa delle STP dovrebbe partire da questo assunto di base così che le STP, oltre alla condivisione di spese e costi, possono realizzare tale

---

integrazione di competenze e conoscenze specialistiche differenti, ponendosi sul mercato in maniera competitiva e accedendo, anche grazie a una maggiore patrimonializzazione, più facilmente al mercato del credito.

Si tratta dunque di un documento che, tramite la ricognizione dei vari problemi emersi nella pur modesta numerosità delle esperienze, è già in grado di indicare i correttivi alla attuale normativa per addivenire al modello societario che i Commercialisti individuano quale strumento di effettivo sviluppo e che già in passato avevano promosso per essere come sempre Utili al Paese prima ancora che a sé stessi.

## PARTE PRIMA - ASPETTI CIVILISTICI

### 1. Premessa

La situazione emergenziale provocata dalla pandemia da Covid-19 e le rilevanti ricadute che l'emergenza avrà sul tessuto economico e, in particolare sull'organizzazione dell'attività dei liberi professionisti, nonché le recenti novità contenute nella decretazione d'urgenza emanata durante la pandemia<sup>1</sup>, offrono l'occasione per spendere alcune riflessioni in ordine alla diffusione delle società tra professionisti come modello per l'esercizio della professione e alternativa allo studio individuale o associato. La società tra professionisti (di seguito STP), infatti, oltre alla condivisione di spese e costi, può contribuire alla realizzazione della piena integrazione di competenze e conoscenze specialistiche differenti, ponendosi sul mercato in maniera competitiva e accedendo, anche grazie a una maggiore patrimonializzazione, più facilmente al mercato del credito.

Può risultare utile, pertanto, riprendere e sviluppare le riflessioni già condotte sulla disciplina delle STP, costituite ai sensi della legge 12 novembre 2011, n. 183 (di seguito legge n. 183/2011), evidenziando le problematiche emerse nell'applicazione della farraginoso normativa di riferimento, tentando di fornire alcune soluzioni interpretative che possano facilitare la diffusione del modello, ma soprattutto orientare possibili interventi di modifica con l'intento di migliorarne la disciplina.

Dalla data di pubblicazione del Decreto Ministeriale 8 febbraio 2013, n. 34 (di seguito, D.M. n. 34/2013), recante il regolamento attuativo dell'art. 10, commi 4, lett. c), 6 e 7 della legge n. 183/2011, ad oggi, non poche sono state le richieste di chiarimenti pervenute al Consiglio Nazionale da parte degli Ordini locali circa la corretta interpretazione della normativa sulle società tra professionisti e non rare sono state le interlocuzioni avute con il mondo politico e con le istituzioni, al fine di fornire chiarimenti o al fine di sollecitare interventi di modifica della vigente disciplina.

Costretti a muoversi nell'ambito di una cornice normativa foriera di non rare incertezze, un ruolo decisivo è stato affidato agli statuti e alle istruzioni diffuse dagli Ordini professionali chiamati, questi ultimi, a esercitare, oltre alle funzioni istituzionali declinate nelle rispettive leggi professionali, gli importanti adempimenti prescritti nella legge n. 183/2011 e nel D.M. n. 34/2013.

Il formante giurisprudenziale non ha fornito un valido aiuto agli interpreti, considerata la scarsità delle pronunce che si sono occupate della materia. Anche sul fronte delle prassi amministrative l'istituto è pressoché sconosciuto.

Solo recentemente è stata accordata alla STP la possibilità di costituire reti di esercenti la professione a seguito dell'entrata in vigore della legge n. 81/2018<sup>2</sup>. In argomento, la Nota del MISE del 28 gennaio

<sup>1</sup> Come è noto, l'art. 1 del d.l. 8 aprile 2020, n. 23, convertito con modificazioni dalla legge 5 giugno 2020 n. 40 ha riconosciuto anche alle società tra professionisti e alle associazioni professionali la possibilità di accedere alla garanzia concessa dalla SACE al fine di assicurare la necessaria liquidità per far fronte alla situazione emergenziale causata dalla Pandemia.

<sup>2</sup> L'art. 12, comma 3, della legge n. 81/2018 prevede che è riconosciuta ai soggetti che svolgono attività professionale, a prescindere dalla forma giuridica rivestita, la possibilità di costituire reti di esercenti la professione e consentire agli stessi di

2020, n. 23331, richiamando la circostanza per cui la pubblicità del contratto di rete deve essere assolta tramite iscrizione (effettuata a margine di ciascuna posizione nel registro delle imprese di ogni imprenditore) nel registro delle imprese, ha concluso che qualora si tratti di reti costituite tra singoli professionisti, pur essendo validamente concluso, il contratto di rete non potrà essere iscritto come richiede la normativa, perché il professionista non risulta iscritto nel registro delle imprese. Diversamente è a dirsi quando il retista sia una STP, considerato che la società è tenuta *ex lege* all'obbligo di iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese.

Per quanto attiene all'impianto normativo, inoltre, la disciplina delle STP *ex lege* n. 183/2011 è stata affiancata dalla nuova regolamentazione delle società tra avvocati. Come è noto, l'art. 1, comma 141, della legge 4 agosto 2017, n. 124, ha modificato le previsioni della legge n. 247/2012 (*Nuova disciplina dell'ordinamento della professione forense*) inserendo l'art. 4-bis, recante la disciplina di riferimento per l'esercizio della professione forense in forma societaria (STA). Di talché, con l'intento di garantire maggiore concorrenzialità nell'ambito della professione forense, si è, per un verso, consentita la partecipazione al socio non professionista e, per altro verso, disciplinata anche la STA multidisciplinare costituita da avvocati e professionisti iscritti in diversi Albi professionali. Trattandosi di *lex specialis*, la nuova disciplina della STA di cui all'art. 4-bis della legge n. 247/2012, prevale sulle generali previsioni contenute nell'art. 10 della legge n. 183 del 2011 e sulla parimenti speciale, ma anteriore, disciplina contenuta nel D.lgs. 2 febbraio 2001, n. 96.

7

Essendo precluso agli avvocati partecipare a società tra professionisti che non siano STA<sup>3</sup>, si è reputato opportuno, dunque, procedere con un ragionato raffronto tra la disciplina di riferimento per la STP costituita *ex lege* n. 183/2011 e la disciplina della STA *ex art. 4-bis* della legge n. 247/2012, anche al fine di orientare i professionisti iscritti all'Albo dei Commercialisti che intendano costituire STA multidisciplinari con avvocati iscritti all'Albo degli esercenti la professione forense.

In tale ultimo caso, difatti, considerata la specialità della normativa di riferimento per la costituzione della STA, la legge generale n. 183/2011 non trova applicazione e la STA, sebbene multidisciplinare, è assoggetta allo "statuto" della società tra avvocati<sup>4</sup>. Resta da considerare, peraltro, se possa essere utile colmare eventuali vuoti normativi della disciplina della STA tramite l'applicazione analogica delle disposizioni della legge n. 183/2011.

In conclusione, con l'intenzione di effettuare una ricognizione completa degli aspetti di maggiore criticità, si è tentato di fornire soluzioni circa alcune problematiche ancora aperte, quali sono, a titolo d'esempio, quelle del riconoscimento del privilegio per i crediti professionali e della eventuale non assoggettabilità delle STP al fallimento (liquidazione giudiziale, *de futuro*).

---

partecipare alle reti di imprese, in forma di reti miste, di cui all'articolo 3, commi 4-ter e seguenti, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, con accesso alle relative provvidenze in materia.

<sup>3</sup> In tal senso, Cassazione Civile, SS. UU., del 19 luglio 2018, n. 19282.

<sup>4</sup> In termini, Cassazione Civile, SS. UU., del 19 luglio 2018, n. 19282.



## 2. I tipi societari

Per quanto concerne le STP costituite, costituite ai sensi della legge n. 183/2011, dai professionisti iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, anche in società con altri professionisti ordinistici, l'art. 10, comma 3, della citata legge continua a rappresentare la norma di riferimento relativa ai tipi societari concretamente fruibili dai soci.

Come è noto, la disposizione consente *“la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari regolati dai titoli V, VI del libro V del codice civile. Le società cooperative di professionisti sono costituite da un numero di soci non inferiori a tre”*.

Ferme restando le discipline di settore specificatamente indirizzate ad alcune professioni, un primo generale corollario che si evince con chiarezza dalla disposizione, e che occorre qui ribadire, concerne l'ambito applicativo della legge n. 183/2011, destinata a disciplinare unicamente l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico in forma societaria. Di talché non possono essere costituite STP per l'esercizio di attività professionali differenti da quelle regolamentate, svincolate dalla vigilanza degli Ordini professionali e dei Ministeri preposti nonché dall'osservanza delle previsioni degli Ordinamenti professionali e dei codici deontologici di riferimento.

Di poi, la richiamata disposizione chiarisce che le STP possono essere costituite ricorrendo, sia ai tipi societari delle società di persone che a quelli delle società di capitali, ovvero anche al tipo della società cooperativa, stabilendo, con riferimento a quest'ultima, che i soci devono essere almeno tre.

Non rappresentando la società tra professionisti un genere autonomo con causa propria (come invece avrebbe dovuto, con il necessario corollario di una normativa che cogliesse più e meglio le esigenze aggregative dei professionisti come invece il CNDCEC aveva promosso con il progetto di legge sulle Società di Lavoro Professionale), tutti i tipi societari ricompresi nella elencazione fornita dal legislatore possano essere impiegati per l'esercizio dell'attività professionale, anche quelli delle società di capitali. Controversa la questione se il generico rinvio effettuato ai modelli societari del titolo V dall'art. 10, comma 3, della legge n. 183/2011, consenta di includere anche le società a responsabilità semplificata di cui all'art. 2463-bis c.c., seppur con gli accorgimenti che si rendano necessari in ragione della peculiare disciplina che la contraddistingue.

Ciò posto, si ribadisce che, prescelto il modello, lo statuto della STP sarà dettato dalle disposizioni relative al tipo societario per come descritte nel codice civile, disposizioni che dovranno essere necessariamente coordinate con la disciplina contenuta nella legge n. 183/2011 e nel D.M. n. 34/2013: è doveroso precisare, sin da subito, che tramite la STP non si esercita attività di impresa bensì un'attività professionale regolamentata, tanto che l'atto costitutivo deve prevedere l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci.

Preme già qui evidenziare che per *“attività professionale”* non devono intendersi le sole attività riservate, bensì tutte le attività tipiche di una professione, dunque certamente quelle elencate nella

legge di ordinamento professionale, così da evitare tra l'altro che sia sottratta alla vigilanza deontologica l'attività non riservata che si pensasse di svolgere per tramite di una STP.

La possibilità di fruire dei tipi societari contemplati nel titolo V consente di concludere che la STP possa assumere la forma di s.r.l. o s.p.a. unipersonale di cui unico socio sia un professionista iscritto in ordini o collegi. Del resto, la normativa vigente non contiene indicazioni in ordine al numero dei soci, ad eccezione di quanto esplicitato per i soci di STP cooperativa: un minimo di soci (tre), come accennato, è unicamente previsto per le società cooperative.

Per quanto concerne le STA, anche costituite con iscritti all'Albo dei Commercialisti, l'art. 4-bis della legge 31 dicembre 2012, n. 247 è tornato a precisare che *"l'esercizio della professione forense in forma societaria è consentito a società di persone, a società di capitali o a società cooperative"*. L'ordinamento forense non precisa il numero minimo dei soci professionisti qualora si utilizzi il modello della società cooperativa.

### 3. La sede

L'atto costitutivo della STP dovrà dare evidenza della sede sociale della società e, conformemente a quanto previsto nell'ambito della disciplina dei differenti tipi societari, anche di eventuali sedi secondarie.

La sede legale rileva, tra l'altro, ai fini di iscrizione nella sezione speciale dell'Albo, dal momento che l'art. 9 del D.M. n. 34/2013 precisa che la domanda di iscrizione all'Albo è rivolta al Consiglio dell'Ordine nella cui circoscrizione è posta la sede legale.

Alla luce di tale ultima previsione, è stato chiesto al Consiglio Nazionale quale sia l'Ordine territoriale presso cui una STP debba presentare istanza di iscrizione nella sezione speciale dell'Albo, qualora la società abbia la propria sede legale in una circoscrizione diversa da quella dell'Ordine di appartenenza dell'unico socio professionista<sup>5</sup>.

Il procedimento di iscrizione nell'Albo professionale della STP è disciplinato negli artt. 8-10 del D.M. n. 34/2013.

L'art. 8 del D.M. n. 34/2013 impone alla STP di iscriversi in una sezione speciale tenuta dall'Albo professionale a cui appartengano i soci professionisti, precisando, al contempo, che la STP multidisciplinare è iscritta nella sezione speciale dell'Albo professionale relativo all'attività individuata nello statuto della società come prevalente. Questa disposizione sembra finalizzata a precisare il regime disciplinare a cui la STP, una volta iscritta, risulterà assoggettata. In proposito, si rammenta che l'art. 10, comma 4, della legge n. 183/2011, precisa che la STP è soggetta al regime disciplinare (determinato in base alla professione dei soci professionisti) dell'Ordine al quale risulta iscritta.

<sup>5</sup> P.O. n. 199/2019.

Per quanto attiene al procedimento di iscrizione, come chiarisce l'art. 9 del D.M. n. 34/2013, a seguito della presentazione della domanda corredata dalla documentazione di cui ai commi 1 e 2, la STP si iscrive presso l'Ordine territoriale nella cui circoscrizione è posta la sede legale della società e al quale è demandata la cura dell'Albo a cui appartiene l'unico socio professionista.

Effettuata la pubblicità presso la sezione speciale del registro delle imprese, infatti, l'ordinamento demanda all'Ordine di effettuare le verifiche in ordine alla ricorrenza delle condizioni richieste dalla legge e dal regolamento anche per validare la regolarità della STP in relazione alla legge professionale di riferimento.

In definitiva, la domanda di iscrizione della STP va presentata presso l'Ordine in cui la società ha posto la propria sede legale. Al termine della attività di verifica espletata dal Consiglio dell'Ordine, ai sensi dell'art. 9, comma 3, del D.M. n. 34 /2013, la STP verrà iscritta nella sezione speciale dell'Albo la cui tenuta è curata dal Consiglio dell'Ordine che riceve la domanda e che è tenuto a esprimersi circa la ricorrenza delle condizioni prescritte dalla normativa.

Anche nel caso in cui l'unico socio professionista della società risulti iscritto nell'Albo tenuto da un Ordine territoriale differente, la domanda di iscrizione della STP dovrà essere presentata presso l'Ordine nella cui circoscrizione risulta posta la sede legale della società. Iscritta la STP nella sezione speciale dell'Albo, il socio professionista provvederà a comunicare all'Ordine di appartenenza la partecipazione nella STP.

#### **4. La denominazione o la ragione sociale**

Come precisa l'art. 10, comma 5, della legge n. 183/2001, la denominazione sociale della STP, in qualunque modo formata, deve contenere l'indicazione di società tra professionisti.

L'art. 9, comma 3, del D.M. n. 34/2013, colmando una lacuna della legge n. 183/2011, in occasione del procedimento di iscrizione della STP nella sezione speciale dell'Albo, accenna alla ragione sociale della società costituita e svolgente l'attività professionale con la forma di società di persone<sup>6</sup>.

Ne consegue che la STP, a seconda dei casi, indicherà nell'atto costitutivo la propria ragione sociale o la propria denominazione sociale formata secondo i criteri indicati nel codice civile per il tipo societario effettivamente utilizzato, con la necessaria e ulteriore precisazione che si tratta di società tra professionisti.

Di qui, possono trarsi alcune conclusioni.

Nel caso di società semplice, mancando previsioni codicistiche che disciplinano la formazione della ragione sociale per dare evidenza del rapporto sociale, dovrebbe essere consentito l'utilizzo della

---

<sup>6</sup> L'art. 9, comma 3, del D.M. n. 34/2013 prevede che "Il consiglio dell'ordine o del collegio professionale, verificata l'osservanza delle disposizioni contenute nel presente regolamento, iscrive la società professionale nella sezione speciale di cui all'articolo 8, curando l'indicazione, per ciascuna società, della ragione o denominazione sociale, dell'oggetto professionale unico o prevalente, della sede legale, del nominativo del legale rappresentante, dei nomi dei soci iscritti, nonché degli eventuali soci iscritti presso albi o elenchi di altre professioni.

semplice espressione “società tra professionisti” senza ulteriori inserimenti. Laddove la STP sia costituita nella forma di s.n.c., ovvero secondo il tipo societario della s.a.s., nella ragione sociale andranno doverosamente inseriti il nome di uno o più soci illimitatamente responsabili.

Fermo restando quanto sopra, non sembra necessario inserire nella ragione sociale o nella denominazione sociale della STP i nomi dei soci professionisti o l’indicazione della professione o delle professioni, quando si tratti di una STP multidisciplinare, esercitate dai soci professionisti.

Del pari, non si rinvengono nella normativa di riferimento divieti circa la possibilità di utilizzare formule di fantasia. Trattandosi di società costituite non per l’esercizio di un’attività di impresa, bensì esclusivamente per l’esercizio di una o più attività professionali e come tali tenute all’osservanza delle regole deontologiche e del necessario decoro che caratterizza l’esercizio delle professioni ordinarie<sup>7</sup>, un necessario supplemento di attenzione si imporrà quando si intenda utilizzare formule di fantasia. Tali considerazioni sono spendibili anche per le STP costituite per lo svolgimento di più attività professionali.

Alcune precisazioni si impongono con riguardo ai criteri da impiegare per la formazione della denominazione o della ragione sociale della STA. Per quanto di diretto interesse, anche nei casi in cui partecipino soci professionisti iscritti all’Albo dei Commercialisti, l’art.4-*bis*, comma 6-*bis*, della legge n. 247/2012 precisa che le STA, in qualunque forma costituite, sono tenute a prevedere e inserire nella rispettiva denominazione (o ragione) l’indicazione “società tra avvocati”.

## 5. I soci

L’art. 10, comma 4, lett. b), della legge n. 183/2011, precisa che l’atto costitutivo della STP può prevedere l’ammissione in qualità di soci:

- i)* dei soli professionisti iscritti ad ordini o collegi, anche in differenti sezioni, nonché dei cittadini degli Stati membri dell’Unione Europea, purché in possesso del titolo di studio abilitante;
- ii)* di soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche o per finalità di investimento.

Con riferimento alla categoria sub *i)*, come chiarito in diverse occasioni dai documenti di prassi elaborati dalle professioni regolamentate, unicamente gli iscritti in Albi o in Elenchi, ai sensi dell’art. 2229 c.c., che siano tenuti da Ordini o Collegi professionali possono essere soci professionisti della STP.

Per fare maggior chiarezza sull’ambito applicativo delle previsioni, è d’obbligo richiamare l’art. 1, lett. a) del D.P.R. n. 137/2012, secondo il quale per professione regolamentata si intende l’attività o l’insieme di attività il cui esercizio è consentito solo a seguito di iscrizione in ordini o collegi subordinatamente al possesso di qualifiche professionali o all’accertamento delle specifiche professionalità. Stando alla medesima disposizione, inoltre, per professionista si intende colui che esercita la professione per come descritta nella menzionata lett. a) (art. 1, lett. b) D.P.R. n. 137/2012).

<sup>7</sup> Cfr. art. 2233 c.c.

---

Si può concludere, dunque, che soci professionisti della STP possono essere unicamente gli iscritti in Albi o Elenchi di professioni c.d. regolamentate, od ordinistiche.

Soggetti appartenenti alle c. d professioni non ordinistiche, ovvero soggetti abilitati a svolgere attività di prestazione di servizi o di opere iscritti in registri tenuti da enti differenti da Ordini o Collegi, possono partecipare alla STP meramente in qualità di soci di investimento o di soci per prestazioni tecniche.

Allo stesso modo, possono partecipare a STP multidisciplinari unicamente professionisti iscritti in Albi o Elenchi tenuti da Ordini o Collegi professionali, anche se differenti. In tale ipotesi, la compagine sociale della STP deve essere composta da soci professionisti abilitati per l'esercizio di ciascuna attività professionale dedotta nell'oggetto sociale della STP<sup>8</sup>.

Stando alla lettera a) dell'art. 10, comma 4, della legge n. 183/2011, i soci professionisti possono essere iscritti anche in differenti sezioni dell'Albo.

La precisazione effettuata dal legislatore è stata foriera di non poche incertezze. In particolare, da più parti è stato chiesto se un socio iscritto nell'Elenco speciale dell'Albo tenuto dall'Ordine professionale possa partecipare come socio professionista.

Anche in tale ipotesi, occorre coordinare le previsioni dettate dalla legge n. 183/2011, con quelle previste dal diritto comune per l'esercizio di professioni regolamentate e con quelle speciali contenute nei singoli ordinamenti professionali.

Abbiamo già messo nella dovuta evidenza, che la lett. b) del succitato art. 1, del D.P.R. n. 137/2012 qualifica come "professionista" chi esercita una professione regolamentata come sopra qualificata. Per i Commercialisti, in base alle disposizioni di cui all'art. 34, comma 8, del D.lgs. n. 139/2005, l'iscrizione nell'elenco speciale è riservata a coloro che non possono esercitare la professione. L'iscritto nell'Elenco speciale, in altri termini, non può esercitare, neanche occasionalmente, la professione di Commercialista.

La combinazione delle disposizioni del D.lgs. n. 139/2005 e di quelle dell'art. 10 della legge n. 183/2011 consente di concludere che il soggetto iscritto nell'Elenco speciale, di cui all'art. 34 del D.lgs. n. 139/2005, può partecipare ad una STP in qualità di socio di investimento ovvero di socio che fornisca mere prestazioni tecniche, ma non come socio professionista. Con l'ulteriore corollario che l'iscritto nell'elenco speciale non può essere computato ai fini del raggiungimento delle maggioranze richieste per la partecipazione dei soci professionisti alla STP<sup>9</sup>.

Soffermiamoci, a questo punto, sulle categorie di soci ricompresi sub *ii*), e, segnatamente, sul socio per prestazioni tecniche.

Costui non è un socio professionista e non può svolgere le prestazioni professionali che in base alle risultanze dell'atto costitutivo e in base alle competenze previste negli ordinamenti professionali di appartenenza sono riservate solo ai soci professionisti. Si tratta, piuttosto, di un socio che fornisce

---

<sup>9</sup> P.O. n. 88/2018.

---

mansioni ancillari, rispetto all'attività della STP, quali ad esempio la gestione delle risorse umane o la gestione dei sistemi informatici. Il conferimento della prestazione tecnica sarà possibile solo nei tipi societari in cui la prestazione d'opera è consentita. Nelle STP s.p.a., pertanto, il socio può eseguire la prestazione tecnica ai sensi dell'art. 2345 c.c., vale a dire come prestazione accessoria e aggiuntiva rispetto al conferimento.

Quanto al socio per finalità di investimento, si tratta di un soggetto che apporta capitale, che non svolge attività professionale ma che deve essere in possesso di specifici requisiti di onorabilità, come stabilisce l'art. 6 del D.M. n. 34/2013<sup>10</sup>.

Occorre mettere nella dovuta evidenza che, nella disciplina delle STA, l'art. 4-bis, comma 2, legge 31 dicembre 2012, n. 247, pur stabilendo che i soci, per almeno due terzi del capitale sociale e dei diritti di voto, devono essere avvocati iscritti all'Albo, ovvero avvocati iscritti all'Albo e professionisti iscritti in Albi di altre professioni, non contiene riferimenti alle categorie del socio con finalità di investimento e del socio per prestazioni tecniche.

L'ordinamento forense enfatizza, inoltre, la necessità che il socio partecipi direttamente alla STA. Gli ultimi periodi del summenzionato comma 4-bis, infatti, precisano che *“È vietata la partecipazione societaria tramite società fiduciarie, trust o per interposta persona”*.

Nell'ottica di suggerire possibili modifiche della legge n. 183/2011, pertanto, la riproposizione del divieto anche per le STP sarebbe opportuna.

L'aspetto della partecipazione indiretta ad una STP è stato oggetto di alcuni chiarimenti da parte del CNDCEC., a cui gli Ordini potrebbero comunque ispirarsi.

Al riguardo, è stato oggetto di quesito se una STP s.r.l. costituita nel pieno rispetto delle disposizioni di cui all'art. 10, comma 4, lett. b) della legge n. 183/2011 e in ossequio alle indicazioni fornite dallo stesso CNDCEC, possa essere partecipata con quota minoritaria da una persona fisica nella sua qualità di trustee che interviene nella sottoscrizione del capitale in nome e conto di un trust<sup>11</sup>.

Come accennato, l'aspetto della partecipazione alla STP per mezzo di società fiduciaria ovvero per mezzo di trust o per interposta persona non è espressamente considerato nella legge n. 183/2011 né nel D.M. n. 34/2013; nella stessa legge n. 183/2011 e nello stesso D.M. n. 34/2013, invero, non esistono divieti espressi in tal senso.

Occorre sottolineare, peraltro, che il corredo normativo vigente contempla l'ipotesi che socio di una STP possa essere un soggetto differente dalla persona fisica, restringendo l'ambito applicativo esclusivamente alla partecipazione di altre società che non siano a loro volta STP.

Depone espressamente in tal senso l'art. 6, comma 5, del D.M. n. 34/2013 quando precisa che la verifica dei requisiti di onorabilità richiesti in capo al socio per finalità di investimento persona fisica

---

<sup>10</sup> Su cui, *infra*, par.12.

<sup>11</sup> P.O. n. 3525/2018.

dallo stesso art. 6, commi 3 e 4, vada effettuata rispetto ai legali rappresentanti e agli amministratori della società che intenda partecipare alla STP.

È del pari evidente che il legislatore si sia premurato di consentire la partecipazione nella STP solo ed esclusivamente a soggetti che possano distinguersi agevolmente dai propri amministratori, che siano dotati di una certa soggettività e autonomia giuridica e che possano essere adeguatamente e agevolmente individuati nell'ambito della compagine della società tra professionisti.

Il trust, come è noto, non ha autonomia né soggettività giuridica. In senso conforme si è già espressa la giurisprudenza secondo la quale il trust non è un soggetto giuridico dotato di propria personalità, mentre il trustee è la persona di riferimento nei rapporti con i terzi che agisce non in funzione di "legale rappresentante" di un inesistente soggetto distinto, ma come soggetto che dispone del diritto<sup>12</sup>.

Il raffronto con le disposizioni di cui all'art. 4-bis della legge n. 247/2012, e una lettura delle disposizioni secondo criteri di ragionevolezza, orientano l'interpretazione in senso negativo.

Di importante rilievo, per le ricadute che la disposizione reca in relazione anche ai poteri di vigilanza attribuiti agli Ordini professionali, è la previsione di cui alla lett. b) dell'art. 10, comma 4, della legge n. 3/2012 che annovera tra coloro che possono essere soci professionisti i " ... cittadini degli Stati membri dell'Unione Europea, purché in possesso del titolo di studio abilitante".

Con tale formulazione, il legislatore non ha preteso, come invece avrebbe dovuto quantomeno per non creare ingiustificate disparità di trattamento con i soci professionisti cittadini italiani, che il cittadino UE abbia conseguito il riconoscimento del titolo professionale attraverso le procedure esistenti per i Commercialisti come per tutte le altre Professioni.

Una lettura della disposizioni aderente al testo, sembra astrattamente consentire che un cittadino UE possa essere socio professionista di STP esibendo il possesso di un semplice titolo di studio che, nel suo Paese, lo abilita allo svolgimento di una attività professionale, anche se per l'esercizio della stessa professione viene richiesto in Italia, un adeguato periodo di tirocinio, il superamento dell'esame di Stato, costituzionalmente riconosciuto quale requisito e condizione di validità per l'esercizio della professione, e la successiva iscrizione all'Ordine. La problematicità della previsione poc'anzi menzionata, nel senso da noi indicato, inoltre, si coglie appieno considerando che, per tramite della normativa sulla STP, si rende possibile aggirare le rigorose regole con cui, da anni, si tengono gli esami compensativi per riconoscere in Italia i titoli abilitanti di altri Paesi.

Anche tale disposizione, pertanto, necessiterebbe di un intervento correttivo che subordini la partecipazione alla STP da parte di cittadini degli Stati membri, al riconoscimento del titolo professionale conseguito all'estero, secondo la normativa vigente.

<sup>12</sup> Cfr., *ex multis*, Corte di Cassazione, sezione V civ., 18 dicembre 2015, n. 25478; Corte di cassazione sez. I civ., 20 febbraio 2015, n. 3456.

### 5.1. La partecipazione dei soci professionisti al capitale della società e sulle maggioranze

L'art. 10, comma 4, lett. b) dispone che il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale deve essere tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci. La medesima disposizione chiarisce altresì che il venir meno della condizione costituisce causa di scioglimento della società e il Consiglio dell'Ordine presso il quale risulta iscritta è tenuto a procedere alla cancellazione della stessa dall'Albo, salvo che la STP non abbia provveduto a ristabilire la prevalenza dei soci professionisti nel termine perentorio di sei mesi.

Circa l'interpretazione delle accennate previsioni, il Tribunale di Treviso con Ordinanza n. 3438 del 20 settembre 2018, unico precedente rinvenibile, ha chiarito che " *...Il requisito della prevalenza dei soci professionisti sia nella partecipazione al capitale sociale che nel numero dei soci è prescritto dalla legge in via cumulativa senza possibilità di eccezione alcuna, stante la lettera della norma laddove statuisce che "in ogni caso" i soci professionisti devono sia possedere la maggioranza del capitale sociale che essere in numero tale da garantire la maggioranza dei due terzi nelle deliberazioni, a prescindere, quindi, dal metodo di voto (per quote o per teste)*".

La questione è tuttora aperta. Considerati gli auspici dell'Antitrust rivolti al legislatore in occasione della relazione annuale sul funzionamento dell'autorità<sup>13</sup> e finalizzati all'elaborazione di un testo di modifica legislativa di immediata comprensione e generalizzata condivisione che possa essere finalmente risolutivo delle differenti interpretazioni emerse su tutto il territorio nazionale da parte dei professionisti e degli Ordini interessati in ordine all'applicazione del disposto normativo, il CNDCEC ha ritenuto opportuno suggerire ai propri iscritti e agli Ordini di assumere un atteggiamento prudentiale, consentendo l'iscrizione alla sezione speciale dell'Albo alle STP nelle quali ai soci professionisti sia assicurata la maggioranza di due terzi nelle decisioni dei soci, pur possedendo questi ultimi una quota di partecipazione inferiore ai due terzi dell'intero capitale sociale o essendo numericamente inferiori ai due terzi dei soci.

Mette conto rilevare, al riguardo, che la soluzione tratteggiata non è del tutto soddisfacente per "arginare" eventuali intromissioni dei soci non professionisti nell'assunzione delle decisioni della STP. Eventuali previsioni statutarie, impiegate per garantire ai professionisti maggiore incisività nell'assunzione delle decisioni rispetto ai soci non professionisti, che prescindano dalle quote di partecipazione al capitale possedute, non escludono la possibilità che il voto del socio non professionista possa divenire determinante per l'assunzione delle decisioni. Degna di nota, al riguardo, è l'ulteriore riflessione da spendere circa la possibilità che lo statuto, prevedendo quorum deliberativi superiori ai 2/3, possa consentire ai soci non professionisti di acquisire un peso determinante nelle decisioni.

Sembra utile, dunque, raffrontare la disciplina della legge n. 183/2011 con quella dell'art. 4-bis, comma 2, lett. a), della legge n. 247/2012.

<sup>13</sup> Segnalazione alle Camere e alla Presidenza del Consiglio, 1589 B del 12 giugno 2019.



Nella STA i soci, per almeno due terzi del capitale sociale e dei diritti di voto, devono essere avvocati iscritti all'Albo, ovvero avvocati iscritti all'albo e professionisti iscritti in Albi di differenti professioni.

Tale disposizione, prevedendo che i soci professionisti prevalgono sia per voto che per quote di partecipazione al capitale sociale della STA, è finalizzata a delimitare l'ambito di influenza dei soci non professionisti, pur rimanendo valide le considerazioni sopra esposte con riferimento alla possibilità che lo statuto possa richiedere per l'assunzione delle decisioni o delle deliberazioni quorum più elevati rispetto ai due terzi. In ogni caso, la regola declinata nella lett. a) del comma 2 si collega a quella affermata nella lettera b), in forza della quale la maggioranza dei membri dell'organo di gestione deve essere composta da soci avvocati<sup>14</sup>. L'intento del legislatore, in questo caso, è di garantire ai soci avvocati un ruolo preponderante nella governance della STA.

Nella prospettiva *de jure condendo* cui accennava l'Antitrust e con l'obiettivo di rafforzare la posizione dei soci professionisti nelle STP aperte all'investimento, sarebbe auspicabile proporre modifiche delle disposizioni relative alle partecipazioni dei soci della STP che, al contempo, garantiscano che la gestione della STP sia riservata, almeno per la maggioranza, ai soci professionisti.

## 5.2. La prestazione professionale dei soci

La legge n. 183/2011 tace circa le modalità degli apporti e dei conferimenti dei soci professionisti; la lacuna può essere colmata con una previsione di statuto sulla base, ovviamente, della disciplina relativa al tipo societario prescelto in sede di costituzione.

Innanzitutto, la prestazione professionale può essere effettuata a titolo di conferimento a cui è correlata l'assunzione della qualifica di socio e l'acquisto delle partecipazioni nella STP, nei limiti di compatibilità con l'ordinamento societario. Il conferimento d'opera, infatti, se è consentito nelle società di persone e nella s.r.l., incontra nelle s.p.a. il divieto di cui all'art. 2342, comma quinto, c.c.<sup>15</sup>.

Nella s.p.a. si può ricorrere all'istituto della prestazione accessoria che, oltre al particolare regime di trasferibilità delle azioni a cui è connesso l'obbligo della prestazione, consente di determinare particolari sanzioni in caso di inadempimento del titolare; inoltre, a fronte dell'apporto professionale da parte del socio professionista, la STP s.p.a. può emettere strumenti finanziari partecipativi di cui all'art. 2346, sesto comma, c.c.

Come accennato, nel silenzio della legge, il professionista può non essere un socio d'opera, conferendo denaro o altri beni e obbligandosi di volta in volta, in base a specifici accordi con la STP, ad effettuare la propria prestazione; il professionista può essere anche un dipendente dalla società e, in tale ultimo caso, il rapporto di lavoro con la STP sarà disciplinato dalla normativa vigente.

Al riguardo va segnalata la differente impostazione adottata nel vecchio progetto della SLP presentato dal CNDCEC nel 2010 che, di seguito, si riporta in sintesi.

<sup>14</sup> Su cui, *infra*, par. 9.

<sup>15</sup> Ai sensi dell'art. 2342, quinto comma, c.c., le prestazioni d'opera e di servizi non possono formare oggetto di conferimento.

In quel progetto, l'obbligo di conferimento da parte dei soci professionisti aveva ad oggetto la prestazione di lavoro intellettuale del socio. Salvo diversa pattuizione, il valore del conferimento dell'opera intellettuale era determinato dai soci concordemente e ad esso è commisurata la partecipazione agli utili. L'aspetto della "retribuzione" dei soci era oggetto di attenzione specifica da parte del progetto di legge sulla SLP. Sul punto, il progetto di legge prevedeva che gli amministratori valutavano il conferimento dell'opera dei soci al termine dell'esercizio sociale e propongono ai soci la percentuale di partecipazione agli utili ai fini della relativa approvazione da parte degli stessi. I compensi derivanti dall'esercizio dell'attività professionale dei soci, resa contestualmente sia ai clienti in esecuzione dell'incarico ricevuto, che alla società in esecuzione dell'obbligo di conferimento della loro opera intellettuale, costituivano crediti della società, mentre, al termine dell'esercizio sociale i conferimenti di opera intellettuale, che non avevano fatto ancora sorgere crediti a favore della società costituivano prestazioni professionali in corso di esecuzione e venivano valutati dagli amministratori. Oltre all'obbligo del conferimento dell'opera intellettuale, il contratto sociale poteva stabilire l'obbligo dei soci, o di alcuni di essi, di effettuare conferimenti accessori in denaro, crediti, beni in natura o prestazioni di servizi, mentre ai soci non professionisti era imposto il conferimento di denaro società, di crediti o beni in natura oppure di prestazioni tecniche. In ogni caso, il progetto di legge prevedeva che la quota di partecipazione agli utili connessa ai conferimenti accessori effettuati dai soci professionisti e dai soci non professionisti non può essere superiore al 25%.

Con riferimento a tale aspetto, veniva precisato che qualora ricorrevano conferimenti di mezzi e particolarmente laddove questi fossero effettuati, se consentito, anche da soci non professionisti, la remunerazione, in termini di distribuzione dell'utile, del lavoro intellettuale doveva essere tenuta distinta da quella dei conferimenti di mezzi, con decisa prevalenza della remunerazione a favore del primo, e con modalità distinte da definire nello statuto, nel quale ricorreranno gli ordinari canoni societari per i conferimenti di mezzi.

In sede di prima applicazione della legge n. 3/2012, alcune incertezze si sono riscontrate proprio in ordine alle modalità di effettiva retribuzione dei soci.

Nella s.p.a., come è noto, vige la regola generale del divieto di pagamento dei dividendi se non per utili realmente conseguiti e risultanti da un bilancio regolarmente approvato e sempre che, qualora si sia verificata una perdita, il capitale sociale sia stato reintegrato o ridotto in misura equivalente. La distribuzione dell'utile, inoltre, è subordinata all'assunzione da parte dei soci di una deliberazione dei soci.

La distribuzione di acconti sui dividendi, poi, è limitata al ricorrere delle condizioni fissate nell'art. 2433-bis c.c. e peraltro limitata, secondo il testo di tale disposizione, alle società il cui bilancio è assoggettato per legge a revisione legale, secondo il regime previsto dalle leggi speciali per gli enti di interesse pubblico.

Nelle STP che adottino la forma della s.p.a., l'utilizzo dell'istituto della prestazione accessoria può agevolare la retribuzione in corso d'esercizio dei professionisti, anche i più giovani, incentivandone la partecipazione alla STP. Al riguardo, la disciplina riveniente dall'art. 2345 c.c. precisa che le azioni a cui

è connesso l'obbligo delle prestazioni accessorie devono essere nominative e non possono essere trasferite se non con il consenso degli amministratori. Le prestazioni accessorie, poi, danno diritto al riconoscimento di un compenso per la cui determinazione, sempre per espressa previsione dell'art. 2345, primo comma, c.c., devono essere osservate le norme applicabili ai rapporti aventi per oggetto le stesse prestazioni. Riconosciuto allora il diritto al compenso del professionista che si obbliga verso la STP con la prestazione accessoria a fornire la propria attività professionale, tale ultima precisazione è un importante monito rivolto ai soci della STP ad indicare nell'atto costitutivo criteri che possano garantire un compenso equo e adeguato all'importanza dell'opera e al decoro della professione, come impone l'art. 2333, secondo comma, c.c.

Nelle s.r.l. le previsioni degli artt. 2478-*bis* c.c. e 2479 c.c. replicano i contenuti di quelle dettate per le s.p.a., fissando il principio per cui gli utili possono essere distribuiti se i soci approvino il bilancio e decidano sulla relativa distribuzione.

In tali società, peraltro, una clausola dell'atto costitutivo potrebbe attribuire ai soci un diritto particolare ex art. 2468 c.c. alla percezione degli utili conseguiti indipendentemente dalla decisione dei soci relativa alla distribuzione, in diretta continuità con quanto avviene nelle società di persone.

Purtuttavia, va precisato che secondo un autorevole orientamento, nonostante l'obbligo di prestazioni accessorie faccia parte della disciplina della s.p.a., non sarebbe precluso all'autonomia negoziale dei soci inserirlo anche negli statuti delle s.r.l.

Nella disciplina delle società di persone, il socio, salvo patto contrario, vanta un diritto soggettivo all'utile ma tale diritto è in ogni caso subordinato all'approvazione del rendiconto o del bilancio, come prevede l'art. 2262 c.c.

La possibilità di derogare alla regola suesposta con specifiche previsioni di statuto, consente ai soci delle società di persone di poter conseguire acconti sugli utili prima dell'approvazione del rendiconto, come, peraltro, è diffuso nelle prassi. È stata ritenuta pertanto legittima la prassi di corrispondere una somma con cadenza mensile al socio d'opera a titolo di acconto sugli utili<sup>16</sup>. Resta inteso che nelle s.n.c. e nelle s.a.s. troverà applicazione il principio in base al quale la ripartizione degli utili è vietata in presenza di una perdita sul capitale fino a che il capitale medesimo non sia stato reintegrato o ridotto in misura corrispondente.

Nelle STP costituite come società personali il socio professionista conferente la propria opera professionale potrà essere periodicamente remunerato con una somma versata come acconto sugli utili.

## 6. Il conferimento dello studio

Occorre comprendere se nella STP possa essere conferito lo studio professionale. A fronte del conferimento dello studio, il professionista acquista partecipazioni della STP di cui diventa socio

<sup>16</sup> Si tratta del risalente, ma ancora attuale, precedente della Corte d'Appello Milano, 4 settembre 1956.

professionista<sup>17</sup>. La liceità dell'operazione dipende dalla possibilità di conferire la clientela dello studio. Ciò che oggi è sicuramente lecito, è unicamente il conferimento della prestazione d'opera, ovvero l'apporto d'opera od anche la prestazione accessoria dell'opera professionale del singolo professionista, secondo la disciplina del tipo societario prescelto in sede di costituzione per la STP. La questione, come è intuibile, è di una certa importanza e implica l'emersione, almeno sotto un profilo meramente economico, del concetto di avviamento professionale ogni qualvolta l'oggetto del conferimento non sia la prestazione intellettuale del professionista bensì lo studio inteso come complesso di beni materiali e immateriali organizzati al fine dell'esercizio dell'attività professionale<sup>18</sup>.

Letta in questi termini, le problematiche correlate al trasferimento dell'avviamento e della clientela, sono state ampiamente dibattute in relazione alla cessione dello studio professionale e affrontate dal documento della FNC "Evoluzione dello studio professionale in STP" del 15 gennaio 2015.

Il formante giurisprudenziale formatosi anni addietro che escludeva la possibilità di concludere un valido contratto di cessione dello studio professionale, è stato più recentemente superato dalla giurisprudenza di legittimità che ha riconosciuto pienamente lecito il contratto di cessione dello studio e della clientela dietro versamento di un corrispettivo<sup>19</sup>.

La giurisprudenza è approdata ad una nuova concezione di avviamento professionale in linea con il concetto dell'organizzazione dell'attività professionale.

Dopo l'epoca di importanti pronunce delle Sezioni Unite in cui si chiarisce che il professionista non è un imprenditore e che lo studio professionale non è un'azienda poiché in esso primeggiano l'attività e la capacità del professionista rispetto all'organizzazione dei beni che connotano lo studio e in cui si pone il luce come il concetto di clientela sia influenzato dal nome, dalla professionalità e dalla capacità del professionista e dalla fiducia che egli esprime<sup>20</sup> e dunque non sia autonomamente valutabile, la Corte mette in evidenza, già in epoca anteriore all'emanazione del d.l. n. 223/2006<sup>21</sup>, come in alcuni casi la netta demarcazione studio/azienda tenda ad attenuarsi, rendendo opportuna, pertanto, una valutazione caso per caso con riferimento alla liceità del contratto di cessione dello studio e di cessione della clientela.

In questo orientamento si inquadrano le pronunce della Cassazione secondo le quali anche gli studi professionali possono essere organizzati in forma di azienda ogni qualvolta al profilo personale

<sup>17</sup> Per l'esame delle relative problematiche fiscali, si rinvia alla sezione II, par. 6.1.

<sup>18</sup> Concetto messo in luce da Corte di Cassazione, sez. III civ., 13 gennaio 2005, n. 560.

<sup>19</sup> Corte di Cassazione, sez. II civ., 9 febbraio 2010, n. 2860.

<sup>20</sup> In tal senso si erano espresse le SS.UU., 21 luglio 1967, n. 1889.

<sup>21</sup> Convertito dalla legge n. 248/2006, c.d. seconda legge Bersani. La seconda legge Bersani rappresenta un tassello importante nell'evoluzione della concezione dell'esercizio dell'attività professionale in epoca anteriore all'entrata in vigore della legge n. 183/2011 per molteplici motivi. In essa, infatti, si chiarisce che: i) è valida la costituzione di società tra professionisti sotto forma di società personali; ii) che le associazioni tra professionisti e le società tra professionisti possono fornire all'utenza servizi professionali di tipo interdisciplinari, iii) che l'oggetto sociale relativo all'attività libero-professionale delle società dovesse essere esclusivo (art. 2). Al contempo, sotto il profilo della qualificazione del reddito, l'art. 36 del decreto, contempla la cessione della clientela chiarendo che "concorrono a formare il reddito (di lavoro autonomo) i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale". Tale ultima previsione, inserita peraltro nell'art. 54, comma 1-*quater* del TUIR, pur relativa al trattamento fiscale, sancirebbe il riconoscimento giuridico della cessione della clientela.

dell'attività concretamente svolta si affianchino un'organizzazione di mezzi e strutture, un numero di titolari e di dipendenti e un'ampiezza dei locali adibiti per l'esercizio dell'attività tali che il fattore organizzativo e l'entità dei mezzi impiegati sovrastino l'attività professionale del titolare o, quantomeno, si pongano rispetto ad essa come un'entità giuridica dotata di una propria autonomia strutturale e funzionale che è suscettibile di una propria valutazione economica nell'ambito del contratto posto in essere dalle parti secondo quanto disposto dagli artt. 2238, 2112, 2255 c.c.<sup>22</sup>. Rispetto a tali realtà il contratto di cessione dello studio condivide la disciplina applicabile al trasferimento d'azienda, emergendo, a livello interpretativo, la fattispecie della cessione della c.d. azienda professionale.

Nei contesti maggiormente organizzati, pertanto, la cessione dello studio comprensivo della cessione della clientela e dell'avviamento viene definitivamente ammessa.

Il principio esposto con riferimento a tali tipologie di studi o associazioni professionali<sup>23</sup> è stato rielaborato dalla Cassazione in occasione di giudizi vertenti su cessioni di studi professionali di piccole dimensioni<sup>24</sup>.

In questa occasione la Corte, oltre ad affermare che il professionista non è un imprenditore<sup>25</sup>, che lo studio non è un'azienda e che la clientela fondata sulla fiducia personale non si ricollega ad un substrato oggettivo, si sofferma sull'evoluzione legislativa degli ultimi anni che ha inciso in modo significativo la stessa concezione dell'attività professionale, svincolandola dallo stereotipo dell'esercizio in forma individuale e consentendone l'esercizio in forma societaria<sup>26</sup>.

Nei casi in cui l'aspetto organizzativo prevalga su quello personale dell'attività professionale, la Cassazione, in linea con i precedenti, riafferma che la vicinanza tra studio professionale e azienda tende ad accentuarsi con le accennate ricadute sotto il profilo della qualificazione del contratto in termini di cessione di azienda (professionale)<sup>27</sup>.

Nei casi in cui tale prevalenza non si realizzi e la persona del professionista resti elemento fondamentale all'interno dell'organizzazione dello studio, la Corte ritiene comunque lecito e validamente stipulato in base al principio dell'autonomia negoziale declinato nell'art. 1322 c.c.<sup>28</sup> il

<sup>22</sup> In tal senso, Corte di Cassazione, sez. II civ., 7 agosto 2002, n. 11896; Corte di Cassazione, sez. V civ., 3 maggio 2007, n. 10178, per le quali ricorrendone i presupposti si sarebbe in presenza della c.d. azienda professionale.

<sup>23</sup> È il caso di rilevare che molte delle questioni portate alla cognizione dei giudici concernevano vere e proprie realtà imprenditoriali trattandosi di studi medici con un elevato numero di dipendenti e un ingente impiego di strutture diagnostiche e terapeutiche.

<sup>24</sup> Corte di Cassazione, sez. II civ., 9 febbraio 2010, n. 2860.

<sup>25</sup> Come mette in evidenza anche la Corte di Cassazione la netta linea di demarcazione tra professionista e imprenditore è rappresentata dall'art. 2238 c.c. a mente del quale il professionista diventa imprenditore solo in quanto svolga un'ulteriore attività di impresa rispetto alla quale l'esercizio della professione si pone come semplice elemento.

<sup>26</sup> Possibilità concessa per i professionisti iscritti in albi o elenchi dalla legge n. 183/2011.

<sup>27</sup> Vicenda in cui avviamento e clientela sono oggetto di valutazione.

<sup>28</sup> Si tratta della sentenza n. 2860/2010. In base a quanto disposto nell'art. 1322, secondo comma, le parti possono concludere contratti che non appartengono ai tipi aventi una disciplina particolare purché siano diretti a realizzare interessi meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico. In termini anche Corte di Cassazione, sez. III civ., 8 febbraio 1974, n. 370.

compagine societaria. Una simile prospettiva che potrebbe comportare ricadute sul piano della disciplina generalmente applicabile, come avremo modo di chiarire nel prosieguo.

Al riguardo, si segnala l'orientamento di quanti ritengono maggiormente appropriato, trattandosi di società costituite per l'esercizio di attività professionali e non per l'esercizio di un'attività di impresa, che lo statuto affidi l'amministrazione della STP esclusivamente ai soci e, segnatamente, ai soci professionisti anche ricorrendo, dove consentito dalla disciplina di riferimento del tipo societario, al confezionamento di clausole che attribuiscono ai soci professionisti particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società, ovvero ad accorgimenti che possano "sterilizzare" l'influenza dei soci non professionisti in occasione della nomina dell'organo di amministrazione.

L'opzione interpretativa di riservare l'amministrazione della STP solo ai soci professionisti si lascia preferire, vuoi per quanto prevede l'art. 2238, comma primo, c.c., come si avrà modo di precisare nel prosieguo<sup>32</sup>, vuoi perché l'esecuzione dell'incarico conferito alla STP è lasciata alla discrezionalità del professionista in possesso dei requisiti necessari per lo svolgimento della prestazione professionale. Sarebbe opportuno, dunque, che quest'ultimo svolga la propria attività libero da condizionamenti e svincolato da logiche ispirate non tanto dall'interesse del cliente, quanto dall'interesse economico dei soci investitori. Sul punto, occorre mettere nella dovuta evidenza che l'attuale corredo normativo non garantisce i soci professionisti da possibili ingerenze da parte del socio investitore.

I criteri ideati rispetto alla partecipazione dei soci professionisti e la previsione per cui il socio professionista può opporre agli altri soci il segreto concernente le attività professionali a lui affidate<sup>33</sup>, infatti, non sembrano assolutamente adeguati per ridimensionare il ruolo assunto dal socio non professionista all'interno della società<sup>34</sup>.

Diversa la questione circa l'attribuzione dell'amministrazione a soggetti esterni quando la disciplina del tipo societario lo consenta. Nelle STP maggiormente strutturate e di più ampie dimensioni, infatti, i soci potrebbero valutare positivamente l'opportunità di affidare l'amministrazione della società anche a soggetti che possano vantare particolari competenze nella gestione. Tale valutazione, però, deve essere assunta con la consapevolezza che la gestione da parte di soggetti che non apportano la propria attività professionale ma si limitano ad organizzare quella di altri potrebbe realizzare la fattispecie di cui all'art. 2238, comma primo, c.c., in cui, come è noto l'attività professionale costituisce elemento di un'attività organizzata in forma di impresa.

In buona sostanza, parrebbe coerente con l'impostazione legislativa un organo amministrativo a trazione professionale, così da confermare anche a livello esecutivo che le decisioni dei soci siano prevalentemente di origine professionale, pur apprezzando la possibilità di fruire delle competenze di

---

<sup>32</sup> Cfr. par. 16.

<sup>33</sup> Art. 10, comma 7, legge n. 183/2011.

<sup>34</sup> Ad eccezione delle STP che adottino la forma della società cooperativa, considerato quanto previsto dall'art. 2542, terzo comma, c.c. in forza del quale la maggioranza degli amministratori è scelta tra i soci cooperatori, che dovrebbero essere i soci professionisti.

soggetti non professionisti che ben possono contribuire alla amministrazione della società che è la formula organizzativa prescelta dai soci professionisti per lo svolgimento congiunto dell'attività.

In proposito, occorre mettere nella dovuta evidenza, peraltro, che l'ordinamento forense effettua una scelta di fondo circa l'amministrazione della STA.

L'art. 4-*bis*, comma 2, della legge n. 247/2012 stabilisce che:

- la maggioranza dei membri dell'organo di gestione deve essere composta da soci avvocati;
- i componenti dell'organo di gestione non possono essere estranei alla compagine sociale;
- i soci professionisti possono rivestire la carica di amministratori.

Da quanto sopra, deriva il corollario che, stando alla legge forense, nelle STA non è consentito affidare l'amministrazione a soggetti estranei alla compagine; i componenti dell'organo di gestione, inoltre, anche in presenza di professionisti iscritti in Albi differenti o di soci non professionisti, devono essere per la maggioranza avvocati.

## 8. L'oggetto sociale

L'art. 10 della legge n. 183/2011 precisa che:

- la costituzione di STP è consentita per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico<sup>35</sup>;
- l'atto costitutivo della STP deve prevedere l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci<sup>36</sup>.

Come evidenziato, tale esercizio è consentito solo ai soci che siano iscritti negli Albi e negli Elenchi delle c.d. delle professioni regolamentate (art. 10, comma 4, lett. b).

L'art. 1, comma primo, lett. a) del D.M. n. 34/2013, chiarisce ulteriormente che la STP ha come 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 (art. 1, comma primo, lett. a). In particolare, la STP multidisciplinare come si evince dall'art. 8, comma 2, del D.M. n. 34/2013, può indicare come prevalente una delle attività professionali dedotte nell'oggetto sociale.

La combinazione delle disposizioni consente di addivenire alla conclusione in base alla quale l'oggetto sociale della STP coincide con l'attività professionale regolamentata esercitata in via esclusiva.

Da quanto sopra, l'oggetto sociale della STP non può includere attività che non siano professionali ma imprenditoriali (fatta eccezione di quelle attività puramente strumentali, o complementari rispetto all'esercizio della professione o la fornitura di beni strumentali e servizi accessori che consentano o facilitano l'esercizio della professione medesima) e, logicamente, delle attività relative ad ambiti di

<sup>35</sup> Art. 10, comma 3, legge n. 183/2011.

<sup>36</sup> Art. 10, comma 4, lett. a), legge n. 183/2011.

lavoro autonomo non riconducibili alle attività esercitabili dai professionisti appartenenti alle c.d. professioni regolamentate.

Alla luce di quanto sopra, occorre rimarcare, pertanto che, per “attività professionali” non devono intendersi le sole attività riservate (o quelle svolte in esclusiva), bensì tutte le attività tipiche di una professione, tra cui sono da annoverare senza dubbio quelle elencate nell’ordinamento professionale di riferimento professionale, così da evitare che possano sfuggire alla vigilanza deontologica le attività non riservate esercitate dai soci della STP.

Con riferimento alle STP multidisciplinari, le considerazioni sopra esposte mantengono valenza. Quanto previsto dall’art 10, comma 3, lett. a), va coordinato con le previsioni di cui alla successiva lett. c). Tale ultima disposizione stabilisce che l’incarico professionale può essere svolto solo dai soci in possesso dei requisiti per l’esercizio della prestazione professionale richiesta dal cliente, prestazione professionale che può essere esercitata in esclusiva dai soci professionisti. Con ciò si intende dire che alle attività dedotte nell’oggetto sociale della STP multidisciplinare deve corrispondere la correlata esperienza professionale di almeno un socio professionista appartenente a ogni professione regolamentata menzionata nell’oggetto sociale, con l’ulteriore corollario che la costituzione di società multidisciplinari è consentita solo tra iscritti ad albi professionali in possesso dei requisiti necessari per lo svolgimento delle differenti attività indicate nell’atto costitutivo.

Per quanto attiene, invece, alle STA, l’art. 4-*bis*, comma 1, della legge n. 247/2012 non replica le previsioni di cui all’art. 10, comma 3, lett. a), circa l’esclusività.

L’oggetto sociale della STA, stando al tenore letterale della disposizione, dovrebbe coincidere con l’esercizio della professione forense. Essendo ammesse STA multidisciplinari, nelle STA composte anche da professionisti iscritti in Albi differenti da quello forense, l’oggetto sociale dovrebbe includere le rispettive attività professionali, dal momento che ai sensi dell’art. 4-*bis*, comma 3, l’incarico conferito alla STA può essere svolto soltanto da soci professionisti in possesso dei requisiti necessari per lo svolgimento della specifica prestazione professionale richiesta dal cliente. Effettuando un parallelismo con la disciplina della STP multidisciplinare *ex lege* n. 183/2011, potrebbe concludersi che l’attività forense è per la STA l’attività prevalente a cui accenna l’art. 8, comma 2, del D.M. n. 34/2013 con riferimento alle altre STP multidisciplinari.

## **9. Il conferimento dell’incarico e l’esecuzione dell’incarico.**

L’atto costitutivo deve prevedere che l’incarico conferito alla STP venga materialmente eseguito dal socio professionista, secondo criteri e modalità stabiliti nel D.M. n. 34/2013 (art. 10, comma 4, lett. c), legge n. 183/2011).

L’atto costitutivo deve altresì prevedere che la società abbia stipulato una polizza assicurativa per la copertura dei rischi derivanti da responsabilità civile per i danni eventualmente provocati alla clientela dai soci professionisti (art. 10, comma 4, lett. c-*bis*), legge n. 183/2011).



Come accennato, l'ambito di intervento del D.M. n. 34/2013 è stato circoscritto dalla legge n. 183/2011 a fornire indicazioni circa *“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; la designazione del socio professionista sia compiuta dall'utente e, in mancanza di tale designazione, il nominativo debba essere previamente comunicato per iscritto all'utente”* (art. 10, comma 4, lett. c)).

Al capo II del D.M. n. 34/2013 occorre far riferimento per quanto attiene alle modalità di conferimento e all'esecuzione dell'incarico professionale.

Nell'art.3 viene esplicitato che tutte le prestazioni richieste dalla clientela siano eseguite dai soci in possesso dei requisiti necessari per l'esercizio della professione, ribadendo in tal modo il principio della personalità dell'esecuzione dell'incarico affidato dal cliente e declinato nella legge n. 183/2011 (art. 10, comma 4, lett. c).

Per consentire una scelta informata da parte del cliente, la STP è tenuta a fornirgli, sin dal momento del primo contatto (e dunque sin dalle trattative), anche tramite il socio professionista, informazioni relative:

- (i) al diritto del cliente di chiedere che l'esecuzione dell'incarico conferito alla società sia affidato a professionisti della società dallo stesso individuati. A tal fine il regolamento impone la consegna al cliente di un elenco scritto dei singoli professionisti con l'indicazione dei titoli o delle qualifiche professionali possedute nonché l'elenco dei soci con finalità di investimento;
- (ii) alla possibilità che l'incarico sia eseguito da ciascun socio in possesso dei requisiti necessari per l'esercizio dell'attività professionale;
- (iii) all'esistenza di situazioni di conflitto di interesse tra cliente e società, che siano anche determinate dalla presenza di soci con finalità di investimento. A tal fine, viene consegnato al cliente un elenco dei soci investitori.

Il D.M. n. 34/2013 precisa, infine, che la prova degli adempimenti sopra descritti, a carico della STP, e il nominativo del professionista o dei professionisti eventualmente scelti dal cliente devono risultare da atto scritto.

Rispetto ai criteri indicati, emerge con chiarezza la volontà di rimarcare la netta distinzione tra conferimento dell'incarico ed esecuzione dell'incarico, l'uno diretto alla società, l'altra lasciata alla determinazione del singolo professionista, in ossequio al generale principio di cui all'art. 2232 c.c., nonché di indicare chiare modalità affinché il cliente sia messo in condizione di effettuare consapevolmente la scelta delle professionalità maggiormente idonee per espletare l'attività professionale richiesta.

Ne deriva, pertanto, un sistema in cui il cliente vanta nei confronti della STP sia un diritto di informazione, sia un diritto di scelta, assunte le necessarie informazioni.

A conferma di ciò, depono la previsione che, in mancanza di scelta da parte del cliente, la STP può procedere direttamente a designare il professionista – o i professionisti – purché si tratti sempre di soggetti in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione richiesta in considerazione delle competenze tecniche contemplate negli ordinamenti professionali. Al ricorrere di questa ipotesi, come impone la legge n. 183/2011, il nominativo del socio scelto dalla STP deve essere comunicato per iscritto al cliente previamente, vale a dire prima che sia data esecuzione all'incarico.

La tutela della clientela trova ulteriore supporto nell'art. 5 del D.M. n. 34/2013, rubricato "Esecuzione dell'incarico". La previsione consente al professionista individuato di avvalersi, sotto la propria direzione e sotto la propria responsabilità, della collaborazione di ausiliari e, solo in relazione a particolari attività caratterizzate da sopravvenute esigenze non prevedibili, di sostituti. Al verificarsi di simili ipotesi, la STP è tenuta a comunicare al cliente i nominativi degli ausiliari e dei sostituti con le stesse modalità impiegate per la comunicazione dei nominativi dei soci professionisti al momento del primo contatto: la STP, allora, deve consegnare al cliente un elenco scritto con puntuale indicazione di titoli e qualifiche professionali dei collaboratori. Entro tre giorni dalla comunicazione, il cliente può comunicare il proprio dissenso in presenza del quale, pur nel silenzio del D.M. n. 34/2013, dovrebbe essere riconosciuta al cliente la facoltà di scelta del sostituto, con le modalità sopra indicate<sup>37</sup>.

Rinviando alla circolare 32/IR per quanto concerne la predisposizione del preventivo, occorre in questa sede ribadire come la determinazione del compenso, oltre ad essere adeguata all'importanza dell'opera e proporzionato alla qualità e alla quantità del lavoro svolto e dell'impegno profuso, non potrà discostarsi dal precetto di cui all'art. 2233 c.c. che impone, altresì, il rispetto del decoro della professione.

## 10. Le responsabilità

La legge istitutiva e il D.M. n. 34/2013 non prendono posizione circa il regime di responsabilità della società.

Diversamente, come esaminato, la normativa disciplina le modalità di conferimento dell'incarico, ed è imposto alla STP l'obbligo di copertura assicurativa.

Potrebbe allora concludersi nel senso che sulla STP ricada la responsabilità contrattuale nei confronti della clientela per l'inadempimento del socio professionista, il ruolo del quale sarebbe equiparabile a quello svolto dal sostituto incaricato dal professionista individuale.

Ad ogni buon conto, ferma restando la possibilità di prevedere con apposita clausola statutaria una differente ripartizione delle responsabilità contrattuali anche in capo al socio professionista che ha eseguito l'incarico professionale, quest'ultimo è in ogni caso responsabile, sia nei confronti della società per inesatta esecuzione della prestazione, sia nei confronti del cliente, ma, in tale caso a titolo di responsabilità da contatto, ovvero a titolo di responsabilità extracontrattuale.

<sup>37</sup> Art. 5, commi 1 e 2, D.M. n. 34/2013.

Differentemente dalla legge n. 183/2011, l'art. 4-bis, comma 4, della legge n. 247/2012 delinea il regime della responsabilità della società forense. Tale disposizione precisa che la responsabilità della STA e quella dei soci – illimitatamente responsabili secondo la disciplina del tipo societario concretamente utilizzato per l'esercizio dell'attività professionale in forma societaria – non esclude la responsabilità del professionista che ha eseguito la specifica prestazione, in dipendenza di un obbligo di protezione assunto verso la clientela.

Anche la STA è tenuta a stipulare una polizza assicurativa a copertura della responsabilità civile derivante dall'esercizio della professione<sup>38</sup>.

## **11. L'iscrizione nel registro delle imprese e nella sezione speciale dell'Albo. Cancellazione dall'Albo**

Come chiarito nella circolare n. 33/IR, a cui si rinvia per ulteriori approfondimenti, il procedimento di iscrizione della STP presso il registro delle imprese e presso l'Albo professionale è disciplinato non nella legge n. 183/2011, bensì nel D.M. n. 34/2013.

Con finalità meramente ricognitive di tali aspetti, si rammenta che l'art. 7 del D.M. n. 34/2013 stabilisce che la STP è iscritta nella sezione speciale del registro delle imprese istituita ai sensi dell'art. 16, comma secondo, secondo periodo, del D.lgs. n. 96/2001, secondo le modalità declinate nel D.P.R. n. 581/1995<sup>39</sup>, nel D.P.R. n. 558/1999<sup>40</sup> e nell'art. 31 della l. n. 340/2000<sup>41</sup>.

Viene altresì previsto che la certificazione relativa all'iscrizione nella sezione speciale attesti la qualifica di società tra professionisti<sup>42</sup>

L'iscrizione è effettuata nella sezione speciale già istituita presso il registro delle imprese ai sensi dell'art. 16, comma secondo, del D.lgs. n. 96/2001, espressamente destinata alle società tra professionisti e non solo alle società tra avvocati. Tale iscrizione ha funzione di certificazione anagrafica e pubblicità-notizia<sup>43</sup> e viene effettuata, come chiarisce lo stesso art. 7 del D.M. n. 34/2013, ai fini della

<sup>38</sup> Art 12 della legge n. 247/2012.

<sup>39</sup> Recante il "Regolamento di attuazione dell'art. 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, in materia di istituzione del registro delle imprese di cui all'art. 2188 del codice civile".

<sup>40</sup> Si tratta del "Regolamento recante norme per la semplificazione della disciplina in materia di registro delle imprese, nonché per la semplificazione dei procedimenti relativi alla denuncia di inizio di attività e per la domanda di iscrizione all'albo delle imprese artigiane o al registro delle imprese per particolari categorie di attività soggette alla verifica di determinati requisiti tecnici (numeri 94-97-98 dell'allegato 1 della legge 15 marzo 1997, n. 59)".

<sup>41</sup> Si tratta dell'art. art. 31 "Soppressione dei fogli annunci legali e regolamento sugli strumenti di pubblicità" della legge n. 340/2000 recante "Disposizioni per la delegificazione di norme e per la semplificazione di procedimenti amministrativi - Legge di semplificazione 1999".

<sup>42</sup> Conformemente a quanto dispone l'art. 2 del D.P.R. n. 558/1999.

<sup>43</sup> La funzione di pubblicità-notizia è stata tradizionalmente attribuita all'iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese. Singolare la disciplina prevista in punto di impresa agricola e società semplice esercente attività agricola che attribuisce all'iscrizione nella sezione speciale anche una funzione di pubblicità dichiarativa per espressa previsione dell'art. 2 del D.lgs. n. 228/2001, "Orientamento e modernizzazione del settore agricolo, a norma dell'articolo 7 della legge 5 marzo 2001, n. 57".

verifica dell'esistenza di cause di incompatibilità della partecipazione a più società tra professionisti<sup>44</sup> di cui all'art. 6 del D.M. n. 34/2013.

Come accennato, la STP deve iscriversi anche nell'apposita sezione dell'Albo istituito presso l'Ordine di appartenenza dei soci professionisti. L'adempimento dell'ulteriore iscrizione nella sezione dell'Albo professionale è indirettamente sancito dall'art. 10, comma 7, della legge n. 183/2011, ove si chiarisce che la STP è soggetta al regime disciplinare dell'Ordine al quale risulta iscritta.

All'aspetto dell'iscrizione della STP nell'Albo, in aggiunta a quanto già esaminato<sup>45</sup>, occorre dedicare alcune ulteriori riflessioni.

In primo luogo, è da mettere nella dovuta evidenza che la STP multidisciplinare è iscritta presso l'Albo dell'Ordine professionale relativo all'attività individuata come prevalente nell'atto costitutivo, e ciò determinerà l'assoggettamento della STP alle regole deontologiche proprie dell'attività professionale "prevalente"<sup>46</sup>. Nel caso in cui la STP multidisciplinare non abbia individuato nell'oggetto sociale un'attività prevalente, essa si iscrive presso gli Albi o gli Elenchi a cui appartengono tutti i soci professionisti.

In secondo luogo, con riferimento alle verifiche demandate agli Ordini, è il caso di rammentare che il Consiglio dell'Ordine che riceve la domanda di iscrizione - che per disposizione normativa coincide con quello in cui è posta la sede legale della STP<sup>47</sup> - è tenuto a deliberare sull'iscrizione nella sezione speciale dell'Albo, previa verifica dell'osservanza delle disposizioni contenute nel D.M. n. 34/2013.

Ne consegue che il Consiglio dell'Ordine, oltre a verificare la completezza della documentazione presentata a corredo della richiesta di iscrizione e sopra menzionata, deve effettuare un controllo circa la ricorrenza delle condizioni previste dall'art. 10 della legge n. 183/2011 in quanto direttamente richiamate dagli artt. 1 e 2 del regolamento, nonché circa l'osservanza dei precetti declinati con la normativa secondaria.

Come in altra sede chiarito<sup>48</sup>, non può essere trascurato il dato letterale contenuto nell'art. 1 del D. M. n. 34/2013. Tale disposizione, infatti, qualifica come STP, ai fini del regolamento medesimo, la società costituita secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI e alle condizioni previste dall'art. 10, commi 3-11, della legge n. 183/2011, avente ad oggetto l'esercizio di una o più attività professionali per le quali sia richiesta l'iscrizione in albi od elenchi. Il principio appena richiamato viene ribadito nell'art. 2, comma primo, del D.M. n. 34/2013 a mente del quale le disposizioni del regolamento si applicano alle società costituite ai sensi dell'art. 10, commi 3-11, della legge n. 183/2011.

Si può ritenere, pertanto, che le verifiche del Consiglio dell'Ordine possano incentrarsi sul rispetto delle condizioni descritte nell'art. 10, quali ad esempio, il ricorso ad uno dei tipi societari richiamati dalla

<sup>44</sup> Ai sensi dell'art. 6 D.M. n. 34/2013.

<sup>45</sup> Cfr. par.3.

<sup>46</sup> Art. 8, commi 1 e 2, D.M. n. 34/2013.

<sup>47</sup> Ai sensi dell'art. 9, comma 1, D.M. n. 34/2013, la domanda di iscrizione di cui all'articolo 8 è rivolta al consiglio dell'ordine o del collegio professionale nella cui circoscrizione è posta la sede legale della società.

<sup>48</sup> Circolare n. 33/IR.

norma, la formazione della denominazione o della ragione sociale secondo le modalità ivi indicate, la formazione delle maggioranze secondo i criteri che garantiscano la prevalenza dei soci professionisti nelle deliberazioni o nelle decisioni dei soci, l'esclusività dell'oggetto sociale<sup>49</sup>, la copertura assicurativa<sup>50</sup>, oltre all'esistenza delle condizioni di validità espressamente indicate nel D.M. n. 34/2013, tra cui è ricompresa l'assenza di cause di incompatibilità dei soci della STP.

Sul procedimento di iscrizione della STP il Consiglio Nazionale è tornato ad esprimersi in diverse occasioni. Più partitamente, alcuni dei quesiti sono stati posti per ottenere chiarimenti in ordine alle questioni di seguito elencate:

- se l'insussistenza di provvedimenti disciplinari a carico di un iscritto rappresenti la condizione per l'iscrizione nell'Albo della STP di cui è socio il professionista medesimo;
- se l'apertura di un procedimento disciplinare per crediti formativi insufficienti possa rappresentare motivo ostativo all'iscrizione nell'Albo della STP di cui tale iscritto è socio<sup>51</sup>.

Si è altresì richiesto se alla STP possa partecipare un professionista nei cui confronti sia stato aperto un procedimento disciplinare per crediti formativi insufficienti.

L'art. 10 della legge n. 183/2011 si occupa dei profili disciplinari dei soci e della STP nei commi 4, lett. d), e 7.

Nell'art. 10, comma 4, lett. d), la legge n. 183/2011 demanda ad una clausola dell'atto costitutivo della STP l'individuazione delle modalità di esclusione dalla STP del socio che sia stato cancellato dall'albo con provvedimento definitivo. Nell'art. 10, comma 7, la legge n. 183/2011 stabilisce che i soci professionisti e la STP sono tenuti all'osservanza del codice deontologico dell'ordine di appartenenza e al relativo regime disciplinare. Come corollario di tale ultima previsione, l'art. 12 del D.M. n. 34/2013 fissa il regime di responsabilità della STP che, a seconda dei casi, può essere autonoma o concorrente con quella del socio professionista.

Tali ultime disposizioni disciplinano situazioni in cui la compagine societaria già è formata e la STP regolarmente iscritta (al registro e alla sezione speciale dell'Albo) e in attività. La sanzione disciplinare rilevante ai fini dell'esclusione di un socio professionista da una STP è unicamente la radiazione, dal momento che con l'irrogazione di tale sanzione il professionista è cancellato definitivamente dall'Albo, gli è precluso l'esercizio della professione e, conseguentemente, gli è impedita la partecipazione alla STP in veste di socio professionista alla STP (cfr. art. 10, comma 4, lett. b) della legge n. 183/2011). Coordinando le previsioni della legge n. 183/2011 con la disciplina dei tipi societari in cui l'esclusione del socio può essere prevista nell'atto costitutivo, la radiazione dall'Albo, per un verso può rappresentare una giusta causa di esclusione, per altro verso può coincidere con la sopraggiunta inidoneità a prestare l'opera<sup>52</sup>. Nel caso di una STP costituita ricorrendo ai modelli della s.p.a. o della s.a.p.a., non contemplando la disciplina codicistica l'esclusione del socio, tramite una previsione

<sup>49</sup> Sul punto anche CNDCEC, P.O. n. 158/2013.

<sup>50</sup> Su tali aspetti si rinvia alla nostra circolare n. 32/2013. Alle medesime conclusioni perviene il CNDCEC, P.O. n. 182/2013.

<sup>51</sup> CNDCEC, P.O. n. 184/2018.

<sup>52</sup> Trattandosi di STP s.r.l. o di STP costituita secondo le forme della società di persone.

---

statutaria si potrebbe prevedere l'obbligo di cessione ovvero il diritto di riscatto da parte della società delle azioni del socio professionista cancellato dall'Albo.

Alla luce di tanto, sia nel caso in cui venga aperto un procedimento disciplinare nei confronti del socio professionista, sia nel caso in cui il socio professionista venga sanzionato con la censura, la sua esclusione non potrà essere deliberata dai restanti soci e la società continuerà ad annoverarlo tra i suoi professionisti e a interessarlo della esecuzione degli incarichi ricevuti.

Anche nel caso in cui dovesse essere sanzionato con la sospensione dall'esercizio della professione, il socio professionista non potrà essere escluso dalla STP, ma l'esecuzione degli incarichi conferiti dai clienti non gli potrà essere affidata dalla STP per tutta la durata della sanzione. La sospensione dall'esercizio professionale del socio Commercialista assunta ai sensi dell'art. 54 del D.lgs. n. 139/2005, infatti, genera una situazione transitoria che, mentre incide sull'attività del singolo professionista, è priva di effetti rispetto alla STP. Come accennato, la STP è cancellata dalla sezione speciale dell'Albo unicamente al ricorrere delle ipotesi descritte nell'art. 10, comma 4, della legge n. 183/2011 e nell'art. 11 del D.M. n. 34/2013, tra cui non compare la sanzione disciplinare della sospensione dall'esercizio della professione irrogata al socio professionista.

Diversamente, l'esclusione del socio dalla STP a seguito della intervenuta radiazione dall'Albo, non sarà priva di ricadute per la società, obbligata, per un verso, a rimuoverne il nominativo dall'elenco dei professionisti da esibire alla clientela al momento del primo contatto per il conferimento dell'incarico<sup>53</sup> e, per altro verso, a ripristinare, se venute meno, le condizioni di prevalenza, individuate nell'art. 10, comma 4, lett. b) della legge n. 183/2011, dei soci professionisti sui soci per finalità di investimento e sui soci per prestazioni tecniche: tale adempimento, infatti, si renderà necessario per evitare lo scioglimento e la definitiva cancellazione dall'Albo.

Laddove la radiazione dall'Albo dovesse riguardare l'unico socio della STP unipersonale, ferma restando l'opzione di procedere con una modifica dell'atto costitutivo così che, pur cancellata dall'Albo professionale, la società possa continuare ad operare con un diverso oggetto sociale e dunque non come Società tra professionisti, nei sei mesi utili per regolarizzare la situazione, la STP potrà praticare tutte le soluzioni opportune e consentite dall'ordinamento per mantenere l'iscrizione nella sezione speciale dell'Albo e continuare ad operare nel rispetto delle disposizioni di cui alla legge n. 183/2011.

Occorre in questa sede sottolineare che le conseguenze della radiazione sono definitive, nel senso che, il socio professionista Commercialista di una STP, già radiato e che non sia stato riammesso ai sensi dell'art. 57 del D.lgs. n. 139/2005, non potrà assumere la qualifica di socio professionista di differente STP, né la qualifica di socio di investimento. È quanto si evince dalle previsioni sulle incompatibilità di cui all'art. 6 del D.M. n. 34/2013. Ai sensi del comma 3, lett. c), infatti, il socio per finalità d'investimento può far parte di una STP solo quando non sia stato cancellato da un Albo professionale per motivi disciplinari.

---

<sup>53</sup> Ex art. 4 D.M. n. 34/2013.

Di tal guisa, vietando che il socio radiato rientri nella STP nella mutata veste di socio di investimento, il regolamento attuativo scongiura il pericolo che il divieto, espresso nella norma primaria e in base al quale il socio radiato dall'Albo deve essere escluso dalla società, possa essere facilmente eluso con la semplice variazione della "categoria" con cui tale soggetto intenda partecipare alla STP.

Da quanto sopra, discende l'ulteriore corollario per cui, ai fini dell'acquisto e del mantenimento della qualifica di socio professionista di STP, il professionista deve risultare regolarmente iscritto all'Albo di appartenenza e deve effettivamente esercitare l'attività professionale dedotta nell'oggetto sociale della società.

L'apertura di un procedimento disciplinare a carico dell'iscritto - anche per insufficienza di crediti formativi - non rappresenta condizione ostativa per l'iscrizione della STP a cui costui partecipi, rilevando in tal senso, come accennato, unicamente la radiazione dall'Albo.

L'analisi comparativa con la società forense mette in luce come la disciplina di cui all'art. 4-*bis* della legge 247/2012 si distingue da quella dettata per la STP e sopra esaminata.

Il comma 5 dell'art. 4-*bis* della legge n. 247/2012, infatti, declina il principio per cui anche la sospensione, oltre alla cancellazione e alla radiazione del socio dall'Albo in cui è iscritto, rappresenta una causa di esclusione dalla società. È doveroso precisare che il venir meno delle maggioranze previste dall'art. 4-*bis*, comma 2, della legge n. 247/2012 con riferimento ai soci professionisti (avvocati e non avvocati, nel caso di STA multidisciplinari) espone la STA alla sanzione della cancellazione dall'Albo se, nel termine di sei mesi, non abbia ripristinato la prevalenza dei soci professionisti.

## 12. L'incompatibilità

Quanto sostenuto in relazione alle verifiche dei Consigli dell'Ordine fa emergere la necessità di spendere alcuni cenni sulle "Incompatibilità".

In un'ottica meramente ricognitiva, va messo in luce come la legge n. 183/2011 abbia declinato il principio in base al quale la partecipazione ad una STP è incompatibile con la partecipazione ad altra società tra professionisti, demandando al regolamento attuativo la disciplina di dettaglio.

Il primo comma dell'art. 6 del D.M. 34/2013 precisa che l'incompatibilità considerata nell'art. 10, comma 6, della l. n. 183/2011, conseguente alla contemporanea partecipazione del socio a differenti società professionali, si determina anche in presenza di STP multidisciplinare e si applica per tutta la durata della iscrizione della società nella sezione speciale dell'albo.

Alla luce della richiamata normativa, si è concluso, pertanto, che il socio professionista può esercitare contemporaneamente la professione in forma individuale, ovvero in forma associata.

L'incompatibilità dei soci professionisti di STP multidisciplinari è stata oggetto di alcuni chiarimenti da parte dell'Ordine.

In differenti occasioni<sup>54</sup>, il CNDCEC si è trovato a precisare che la partecipazione del socio sembra essere consentita solo ed esclusivamente ad una STP, anche multidisciplinare, a prescindere dalle abilitazioni possedute e dalle scrizioni agli Albi vantate dal socio e a prescindere dall'attività individuata come prevalente nello statuto o nell'atto costitutivo dalla società multidisciplinare, essendo questa una condizione imposta dall'ordinamento a tutela dell'organizzazione societaria.

Si osserva al riguardo che l'art. 6, comma 2, D.M. n. 34/2013, rafforzando i divieti espressi nel primo comma, prevede espressamente che l'incompatibilità viene meno alla data in cui il recesso del socio (da una STP), l'esclusione del socio (da una STP), ovvero il trasferimento dell'intera partecipazione (in una STP) producono i loro effetti per quanto attiene al rapporto sociale.

In altri termini, la partecipazione a una differente STP, anche multidisciplinare, sarà consentita solo a partire dal momento in cui lo scioglimento del rapporto societario rispetto al socio acquisterà efficacia secondo le regole della pubblicità effettuata presso il registro delle imprese.

Considerata la tipicità dei rimedi descritti in relazione a ciascun tipo societario, sarà opportuno, sin dalla costituzione, coordinare il regime dell'incompatibilità dei soci della STP con le stringenti regole dettate dal diritto societario<sup>55</sup>.

La questione del divieto di contemporanea partecipazione a differenti STP torna ad assumere centralità a seguito della riforma della STA di cui all'art. 4-bis della legge n. 247/2012.

Occorre precisare, in via preliminare, che la disciplina della STA non contiene regole espresse in punto di incompatibilità. L'art. 4-bis, comma 3, della legge n. 247/2012 vi accenna in maniera del tutto generica quando impone ai professionisti soci, tenuti a eseguire l'incarico che il cliente conferisce alla STA e in possesso dei requisiti necessari per lo svolgimento della specifica prestazione richiesta dal cliente, di assicurare piena indipendenza e imparzialità, dichiarando possibili conflitti di interesse o incompatibilità iniziali o sopravvenuti.

Più nello specifico, mentre per via del criterio generale enunciato nel primo comma dell'art. 4-bis, e a seguito della pronuncia n. 19282/2018 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, l'esercizio della professione forense può essere esercitato solo attraverso la STA, la legge n. 247/2012 non chiarisce se il socio avvocato possa partecipare ad altra STA. La stessa legge forense non chiarisce, inoltre, se il socio professionista di una STA multidisciplinare che non sia avvocato possa essere al contempo socio di altra STP costituita *ex lege* n. 183/2011. In maniera simmetrica occorre comprendere se il socio professionista di una STP costituita *ex lege* n. 183/2011 possa partecipare anche ad una STA costituita *ex art. 4-bis* della legge forense.

All'ultimo interrogativo sembrerebbe potersi fornire risposta negativa, considerando che i divieti espressi nella legge 183/2011 e nel D.M. n. 34/2013 hanno portata generale e si riferiscono alla contemporanea partecipazione del socio a più società tra professionisti, nel novero delle quali rientra

<sup>54</sup> Risposta a quesito OT Roma del 31 luglio 2018. P.O. n. 127/2018.

<sup>55</sup> L'esclusione dalla società, mentre è disciplinata nell'ambito delle società personali e può essere prevista dall'atto costitutivo di s.r.l., non è contemplata nella disciplina della s.p.a. Appare maggiormente appropriato, in quest'ultimo caso, ricorrere, previa previsione di statuto, alla categoria delle azioni riscattabili ovvero all'uso delle prestazioni accessorie *ex art. 2345 c.c.*



anche la STA. Trattandosi di divieti generalmente espressi senza individuazione di un criterio temporale che possa consentire di individuare il periodo della contemporanea e plurima partecipazione a differenti società tra professionisti, sembrerebbe parimenti consentito concludere che il professionista non avvocato, già socio di una STA costituita *ex art. 4-bis* della legge forense, non possa partecipare successivamente ad una STP costituita *ex lege* n. 183/2011.

Come accennato, l'art. 4-*bis* della legge 247/2012 non contiene previsioni che precludano al socio (professionista o meno) di partecipare a differenti STA. Sempre che la lacuna non sia indice di una scelta di fondo effettuata per non ostacolare l'emersione del fenomeno del gruppo professionale di avvocati, è da valutare con attenzione la possibilità di invocare l'applicazione in via analogica anche alle STA delle previsioni di cui all'art. 10, comma 6, della legge n. 183/2011, che regola, per l'appunto, un caso simile, così da evitare l'emersione di ingiustificate disparità di trattamento.

Sempre per quanto attiene al regime delle incompatibilità, anche con riguardo ai soci della STP non iscritti negli Albi professionali, trovano applicazione le disposizioni di cui all'art. 10, comma 6, della legge n. 183/2022 e quelle dell'art. 6 D.M. n. 34/2013.

Oltre alla impossibilità di partecipare ad altra STP, il socio non professionista è destinatario di ulteriori precetti, dal momento che l'art. 6 del D.M. n. 34/2013, in particolare, subordina la partecipazione del socio per finalità di investimento a:

- i)* il possesso dei requisiti di onorabilità previsti per l'iscrizione all'Albo professionale in cui la società è iscritta (andranno tenuti in considerazione, in caso di società multidisciplinare, i requisiti di onorabilità stabiliti dall'ordinamento professionale della c.d. attività prevalente, ovvero quelli degli ordinamenti professionali a cui soggiacciono i differenti professionisti). V'è da dire, in proposito, che il regolamento si premura di precisare che costituisce requisito di onorabilità (anche) la mancata applicazione, anche in primo grado, di misure di prevenzione personali o reali;
- ii)* non aver 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;
- iii)* non essere stato cancellato da un albo professionale per motivi disciplinare.

I requisiti di onorabilità previsti per il socio investitore persona fisica vengono riproposti con riferimento all'organo di amministrazione e ai legali rappresentanti del socio investitore persona giuridica o comunque società.

Dalla ricognizione della normativa, pertanto, emergono alcuni dati significativi.

In primo luogo, degna di nota è la previsione dell'incompatibilità assoluta del professionista cancellato dall'Albo professionale per motivi disciplinari: costui, come precedentemente chiarito, non può partecipare alla STP né in qualità di socio professionista, né in qualità di socio per finalità di investimento.

Tale disposizione va messa in relazione con quella contenuta nell'art. 10, comma 4, lett. d) che impone di determinare con apposita clausola statutaria le modalità di esclusione dalla società del socio che

stato cancellato dall'albo con provvedimento definitivo e, presumibilmente interpretata alla luce delle regole che caratterizzano il c.d. ordinamento delle professioni regolamentate, fondate sul decoro e sulla dignità della professione. Trattandosi di società costituite per l'esercizio di attività professionali per le quali è necessaria l'iscrizione in albi, dall'osservanza dei generali canoni descritti nell'art. 2232 c.c. non si potrà prescindere.

In secondo luogo, la previsione contenuta nell'art 6 del D.M. n. 34/2013, sembra risolvere il dubbio circa la possibilità di consentire ad un soggetto differente dalla persona fisica la partecipazione ad una STP. In tal caso, la verifica dei requisiti di onorabilità, ancorché in alcune circostanze possa rivelarsi non esaustiva, deve essere necessariamente effettuata solo nei confronti degli amministratori e dei rappresentanti legali.

Ancora poco chiara, infine, la motivazione per cui il D.M. n. 34/2013 ometta qualsiasi riferimento alla onorabilità del socio per prestazioni tecniche e non contemplici, anche per quest'ultimo e al pari di quanto prevede per il socio per finalità di investimento, il divieto di partecipare alla STP nei casi in cui, da professionista, sia stato cancellato per motivi disciplinari<sup>56</sup>.

Rinviando alla Circolare 33/IR per ulteriori approfondimenti, è il caso di mettere in evidenza che, come prevede l'art. 6, comma 6, del D.M. n.34/2013, la violazione dell'obbligo di rimozione della irregolarità, potrà comportare, previa apertura del procedimento, l'irrogazione di una sanzione disciplinare, della quale risulteranno essere destinatari:

- i) la STP e i soci professionisti nel caso in cui si tratti di incompatibilità di uno di questi;
- ii) la STP qualora trattasi di incompatibilità di soci investitori.

### 13. Il regime disciplinare

Trattandosi di società che esercitano un'attività professionale e che sono iscritte all'Albo professionale come ogni professionista ordinistico, la legge n. 183/2011 e il relativo regolamento di attuazione si soffermano sul regime disciplinare della STP.

L'art. 10, comma 7, della legge n. 183/2011, stabilisce al riguardo che i professionisti sono tenuti all'osservanza del codice deontologico del proprio Ordine, così come la società è soggetta al regime disciplinare dell'Ordine al quale risulta iscritta.

L'art. 12 del D.M. n. 34/2013 prevede che, pur restando ferma la responsabilità del socio professionista secondo le regole deontologiche dell'Ordine di appartenenza, la società risponde disciplinarmente delle violazioni delle norme deontologiche dell'Ordine al quale risulta iscritta (art. 12, comma 1).

Tale ultima disposizione aggiunge che, nei casi in cui l'illecito compiuto dal professionista sia ricollegabile a direttive impartite dalla STP, la responsabilità disciplinare del socio professionista

<sup>56</sup> A tale categoria di socio è riservata un'unica menzione nell'art. 10, comma 4, lett. b), della legge n. 183/2011.

concorre con quella della società, anche se il primo risulta iscritto in un ordine diverso da quello in cui risulta iscritta la società (art. 12, comma 2).

Ne discende un regime disciplinare, per certi versi eccentrico in quanto può coinvolgere una società, che interessa socio e STP a seconda della tipologia dell'illecito posto in essere e che conferma l'individuazione della STP come soggetto professionista autonomo dai soci professionisti che la partecipano.

Oltre alla responsabilità del professionista, infatti, viene sancita la responsabilità disciplinare della STP che essendo autonoma rispetto a quella dei soci professionisti sarà evitata rispettando i principi informativi della professione e le regole deontologiche dell'Ordine a cui la STP viene iscritta<sup>57</sup>.

Per converso, l'eventuale irrogazione della sanzione disciplinare alla STP non produrrà necessariamente effetti nei confronti dei soci professionisti i quali, pur in presenza di sanzioni disciplinari che possano inibire alla società di esercitare, resteranno legittimati a continuare la propria attività professionale a titolo individuale o associato. Allo stesso modo, la sanzione disciplinare irrogata a carico del socio professionista per illecito compiuto in maniera del tutto autonoma da qualsiasi ingerenza dell'organo di amministrazione o delle decisioni dei soci della STP, non avrà incidenza sulla medesima STP, fatta eccezione per quelle particolari ipotesi che determineranno la cancellazione della STP dall'Albo.

Nelle ipotesi in cui l'illecito disciplinare compiuto dal socio sia ricollegabile a direttive impartite dalla STP, il regolamento contempla il concorso di responsabilità (art. 12, comma 2).

Le generali regole relative al regime disciplinare della STP non soffrono eccezioni laddove si tratti di STP multidisciplinare, dal momento che, stante quanto sopra, i professionisti iscritti e la STP rispondono disciplinarmente secondo le regole deontologiche dell'ordine a cui siano iscritti. Con il corollario che, laddove nell'atto costitutivo di una STP multidisciplinare sia stata individuata l'attività prevalente della STP, quest'ultima sarà tenuta all'osservanza delle regole deontologiche dell'ordine professionale a cui appartengono i soci professionisti che esercitano l'attività indicata come prevalente, mentre i singoli professionisti continueranno a rispettare i propri codici deontologici, anche se differenti da quelli della c.d. attività professionale prevalente.

Come chiarito nella circolare 33/IR, infatti, la normativa sulle STP non elude né deroga ai generali principi a cui sono informati gli ordinamenti delle professioni regolamentate e in base ai quali, come è noto, il professionista è tenuto a rispettare la legge professionale e il codice deontologico adottato dall'Ordine professionale a cui risulta iscritto e l'azione disciplinare nei suoi confronti è esercitata dal Consiglio dell'Ordine nel cui Albo risulta iscritto<sup>58</sup>.

<sup>57</sup> Si pensi, a titolo esemplificativo, alla STP che attui una pubblicità informativa non in linea con i criteri fissati nel d.l. n. 138/2011 e nell'art. 4 del D.P.R. n. 137/2011. L'illecito disciplinare è direttamente imputabile alla STP e non anche ai soci professionisti, fatta eccezione per le ipotesi in cui le scelte di gestione siano assunte dagli stessi professionisti.

<sup>58</sup> Per i commercialisti tali principi sono esplicitati nell'art. 49 del D.lgs. n. 139/2005.

Nei casi in cui la STP multidisciplinare non abbia individuato nell'atto costitutivo l'attività prevalente, essa verrà iscritta in tutti gli Ordini professionali di appartenenza dei soci professionisti, con conseguente e inevitabile assoggettamento della STP al rispetto degli ordinamenti professionali e delle relative regole deontologiche di ciascun socio professionista e con possibile ampliamento degli illeciti ad essa contestabili.

Laddove la multidisciplinarietà si riferisca ad una STA, le questioni appena esaminate non hanno motivo di porsi.

Come prevede l'art. 4-*bis*, comma 1, della legge n. 247/2012, infatti, la STA è tenuta a iscriversi un'apposita sezione speciale dell'Albo tenuto dall'Ordine territoriale forense nella cui circoscrizione ha sede la stessa società<sup>59</sup>.

La STA, in ogni caso, anche quando multidisciplinare - e con ciò dirimendo qualsiasi dubbio circa la possibilità di inserire un'attività differente da quella forense come attività prevalente - è tenuta al rispetto del codice deontologico forense ed è soggetta alla competenza disciplinare dell'Ordine di appartenenza (cfr. art. 4-*bis*, comma 6).

#### 14. La trasformazione dello studio associato

La trasformazione dello studio associato in STP è stata oggetto di disamina nel documento FNC "Evoluzione dello studio professionale in stp" del 15 gennaio 2015 e le conclusioni a cui si perveniva in quella sede sono tutt'oggi valide e, trovano conferma in alcune più recenti massime del Comitato interregionale del Triveneto.

La soluzione della questione circa la trasformazione dello studio associato in STP è strettamente correlata alla soluzione della questione relativa alla qualificazione giuridica del fenomeno "associazione professionale".

Passando in rassegna le teorie formulate circa la natura giuridica dell'associazione professionale, emergono in sintesi tre orientamenti.

Il primo: l'associazione professionale è associazione atipica, riconducibile al fenomeno delle associazioni non riconosciute di cui all'art. 36 c.c., priva di rilevanza esterna e caratterizzata da un fascio di rapporti obbligatori interni. Nel solco di tale orientamento, effettuando un'ulteriore precisazione, l'associazione professionale è stata anche qualificata come contratto associativo atipico con rilevanza meramente interna.

Il secondo: l'associazione professionale è una società semplice, rappresentandone una delle più rilevanti e concrete manifestazioni.

---

<sup>59</sup> Ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. l) presso ciascun consiglio dell'ordine è istituito e tenuto aggiornato l'elenco delle associazioni e delle società comprendenti avvocati tra i soci, con l'indicazione di tutti i partecipanti, anche se non avvocati.

---

Il terzo: ancorché privo di personalità giuridica lo studio associato rientra a pieno titolo nel novero di quei fenomeni di aggregazioni di interesse cui la legge conferisce capacità di porsi come centri autonomi di imputazione di rapporti giuridici, muniti di legale rappresentanza pur sempre in conformità alla disciplina di cui all'art. 36 e ss. c.c.

Lo studio risulta così dotato di una certa soggettività giuridica, in quanto nei rapporti con i terzi si presenta come centro unitario di imputazione ancorché, nei rapporti con la clientela non può sostituirsi ai singoli professionisti ove si tratti di prestazioni per l'espletamento delle quali la legge richiede particolari titoli di abilitazione di cui soltanto il singolo può essere in possesso.

In definitiva, la qualificazione giuridica dello studio associato appare ancora incerta. Ciò che emerge con una certa insistenza è la tendenza di farne un centro autonomo di interessi, con rilevanza metaindividuale ed esterna.

Ciò posto e passando alla tematica della trasformazione, va segnalato un interessante precedente della Cassazione (Corte di Cassazione, sez. lav., 21 agosto 2004, n. 16500) dove il Giudice dichiarava legittima l'operazione di trasformazione di uno studio associato in società (nel caso di specie si trattava di trasformazione in s.a.s.) ricorrendo la stessa denominazione, lo stesso oggetto, i medesimi soci e trattandosi, in altri termini, di vicenda connotata dalla continuità dei rapporti giuridici in essere, come la trasformazione presuppone. Più precisamente, secondo i giudici di legittimità, si trattava della trasformazione di una società di fatto (come è qualificata l'associazione professionale) in società in accomandita semplice.

Lo studio associato, dunque, viene qualificato in tale contesto come società di fatto e in quanto non esercente attività di impresa, attratto sotto l'ambito applicativo della disciplina della società semplice.

Muovendo da tale assunto, l'operazione di trasformazione di studio associato in STP potrà ricadere sotto l'ambito di applicazione dell'art. 2500-ter c.c. (trasformazione di società di persone in società di capitali) ovvero essere attratta nella disciplina della trasformazione in altra società di persone (trasformazione da società di persone in società di persone) e trovare disciplina nei principi generali della trasformazione (art. 2498 e ss. c.c.). La trasformazione in società di persone si realizzerà, ovviamente, con l'evoluzione dell'organizzazione dello studio in una società in nome collettivo ovvero in una società in accomandita semplice.

Nello statuto della STP "di arrivo" le regole proprie del tipo societario prescelto dovranno essere opportunamente "adeguate" con la disciplina prevista per l'esercizio della professione in forma societaria dalla legge n. 183/2011.

Laddove si aderisca alla tesi che nega all'associazione professionale la natura di società semplice l'operazione esulerà dall'ambito della trasformazione omogenea, per approdare a una possibile connotazione in termini di trasformazione eterogenea.

L'applicabilità delle regole previste per la trasformazione eterogenea, oltre a imporre una scelta interpretativa circa la qualificazione giuridica del fenomeno associazione professionale, costringe l'interprete a delimitarne l'ambito di operatività. In base al dato letterale delle disposizioni che

dovrebbero trovare applicazione, la trasformazione eterogenea appare limitata ai casi declinati negli artt. 2500-*octies* c.c., vale a dire alle ipotesi di trasformazione, in società di capitali, di consorzi, società consortili, comunioni d'azienda, associazioni riconosciute e fondazioni.

Emerge con chiarezza, allora, che i tipi societari d'arrivo sono unicamente quelli delle società di capitali, mentre gli enti di partenza sono esclusivamente le associazioni riconosciute, oltre ai consorzi, alle società consortili, alle comunioni d'azienda e alle fondazioni.

Con riferimento al primo degli aspetti considerati, vale a dire il tipo societario di arrivo, da quanto si evince dalla lettera della norma, sembrerebbe preclusa la trasformazione in società di persone. Tale compressione dell'ambito applicativo, non appare del tutto convincente, considerato che legislatore delegato della riforma del diritto societario, dovette necessariamente trascurare la disciplina delle società di persone, pena l'eccesso di delega.

Con riferimento al secondo aspetto, vale a dire l'identificazione degli enti di partenza, secondo l'opinione maggioritaria, le ipotesi tratteggiate nelle disposizioni di cui agli artt. 2500-*septies* e ss. c.c. sono unicamente quelle maggiormente significative: non si tratterebbe di elencazione tassativa e la trasformazione degli enti in generale sembrerebbe consentita a prescindere dai riferimenti testuali dell'art. 2500-*septies* c.c., quantomeno in presenza di tipicità causale.

Aderendo a questa ricostruzione, si può concludere che la trasformazione eterogenea c.d. atipica da studio associato in STP sia consentita in via diretta, vale a dire senza necessità di effettuare alcun passaggio intermedio con cui l'associazione tra professionisti richieda ed ottenga il riconoscimento, e per l'effetto pienamente lecita ai sensi dell'art. 1322 c.c.

Anche in relazione al delicato aspetto della trasformazione, sarebbe auspicabile un intervento del legislatore che avalli gli esiti a cui si è giunti, in sede di prima interpretazione, con disposizioni integrative e di dettaglio della disciplina della legge n. 3/2012.

## 15. Il privilegio del credito professionale

Si dibatte sul riconoscimento del privilegio *ex art. 2751-bis*, n. 2, c.c. ai soci di STP.

Occorre dedicare alcuni cenni alla questione che sembra mantenere una certa attualità in recenti pronunce dei Giudici dove, al credito professionale vantato dai soci della STP, non è stato riconosciuto il privilegio di cui all'art. 2751-*bis*, n. 2, c.c., fatto di per sé assolutamente censurabile attesa la natura del credito e la prescrizione circa la personalità della prestazione. E' infatti di tutta evidenza la discriminazione ingiustificata tra il credito per la medesima prestazione.

In linea generale, equiparando la STP all'associazione professionale, si registra una certa ritrosia a considerare la STP come il professionista intellettuale che fornisce la prestazione professionale oggetto del mandato conferito dalla clientela. Un diffuso orientamento della giurisprudenza risulta ancorato, per un verso, all'opinione tradizionale che riconosce il privilegio *ex art. 2751-bis* n. 2 c.c. solo al professionista persona fisica, in quanto personalmente impegnato nell'esecuzione della prestazione

professionale di cui resta responsabile a pieno titolo, e non all'associazione professionale di cui questi faccia parte, e per altro verso, propenso a enfatizzare la circostanza che nelle associazioni professionali, il credito professionale si confonde con la remunerazione dell'attività organizzata dai professionisti e diventa credito d'impresa, conseguentemente mutando la causa del credito, con ciò delineando una interpretazione fuorviante e discriminatoria del lavoro del professionista.

V'è da dire che tali interpretazioni sono state disattese da altra giurisprudenza che, sempre con riferimento ai crediti vantati da associazioni professionali, ha posto in evidenza come la causa del credito resti collegata all'attività riferibile direttamente al professionista. In quest'ottica, si è pervenuti a riconoscere il privilegio al credito dell'associazione, laddove si fornisca rigorosa prova che tale credito sia sostanzialmente correlato all'attività professionale svolta in via esclusiva o prevalente dal singolo professionista associato<sup>60</sup>.

La questione merita di essere esaminata effettuando alcune considerazioni d'insieme.

Con riferimento ai soci di STP non può essere sottaciuto che, differentemente dalle associazioni professionali, non dovrebbe essere necessaria la ricerca, ovvero, la rigorosa prova della personalità della prestazione resa, perché tutto l'impianto normativo, che abbiamo esaminato nei paragrafi che precedono e su cui si basa la disciplina, enfatizza il rapporto personalistico con il cliente in modo più accentuato di quanto accade nelle associazioni professionali. Sia l'art 10, comma 4, lett. c), sia gli artt. 3, 4 e 5 del D.M. n. 34 /2013, consentono di concludere che pur socio della STP, il professionista svolge la prestazione professionale, che è dedotta nell'oggetto sociale quale attività esclusiva della STP, in ossequio ai canoni declinati nell'art. 2232 c.c.. Peraltro, anche nella lettera di incarico alla associazione professionale deve pur sempre essere indicato il professionista incaricato, diversamente ritenendo che tutti i singoli professionisti che compongono la associazione siano congiuntamente incaricati.

Il professionista, inoltre, deve attenersi alle stringenti regole previste dall'art. 5 del D.M. n. 34/2013 allorché intenda avvalersi, sotto la propria direzione e responsabilità, della collaborazione di ausiliari: in tali casi, infatti, il professionista deve comunicare i nominativi dei propri collaboratori al cliente per consentirgli di esprimere il proprio dissenso entro tre giorni.

Il silenzio del cliente non prova la mancata accettazione delle condizioni proposte, bensì l'inverso, ovvero sia che il cliente ha accettato che il professionista si faccia coadiuvare nell'esecuzione dell'incarico. Del resto, lo svolgimento dell'attività professionale in team non è una facoltà che l'ordinamento riconosce unicamente alla STP, né, per il sol motivo di essere stata attuata, è indice di un'attività professionale svolta secondo logiche imprenditoriali: al riguardo, non può sottacersi che lo stesso professionista individuale può valersi, sempre sotto la propria direzione e responsabilità, di sostituti o ausiliari, qualora la prestazione di altri sia consentita dal contratto, dagli usi e non sia

---

<sup>60</sup>Si veda, *ex pluribus*, Cass., I sez. civ., 5 agosto 2019, n. 20890 secondo la quale: " ... Il privilegio generale sui beni mobili del debitore, previsto dall'art. 2751-bis c.c., per le retribuzioni dei professionisti, trova applicazione anche nel caso in cui il creditore sia inserito in un'associazione professionale, costituita con altri professionisti per dividere le spese e gestire congiuntamente i proventi della propria attività, a condizione però che il rapporto di prestazione d'opera si instauri tra il singolo professionista ed il cliente, soltanto in tal caso potendosi ritenere che il credito abbia per oggetto prevalente la remunerazione di un'attività lavorativa, ancorché comprensiva delle spese organizzative essenziali al suo autonomo svolgimento".

incompatibile con l'oggetto della prestazione<sup>61</sup> e non essere, per tal motivo, necessariamente considerato alla stregua di un imprenditore. In tale prospettiva, il mancato riconoscimento del privilegio per il credito professionale del socio professionista che svolga la propria attività per la STP dà vita ad un'irragionevole disparità di trattamento con il professionista che svolge la propria attività a titolo individuale.

In conclusione, laddove si fornisca rigorosa prova che il credito per la prestazione professionale sia sostanzialmente correlato all'attività professionale svolta in via esclusiva dal professionista socio, così come da più di uno congiuntamente incaricati all'esecuzione della prestazione, in ossequio alle disposizioni di legge e di regolamento dettate per il conferimento e l'esecuzione dell'incarico, il riconoscimento del privilegio *ex art. 2751-bis*, n. 2, c.c. non dovrebbe essere negato.

Ad ogni buon conto, nella prospettiva *de jure condendo*, dovrebbe proporsi una modifica del testo della legge n. 183/2011 espressamente finalizzata a riconoscere ai soci della STP il privilegio per i crediti professionali *ex art. 2751-bis*, n. 2 c.c. e, del pari, ai professionisti associati in associazione professionale.

## 16. La STP e l'assoggettabilità alle procedure concorsuali

La legge n. 183/2011 non contiene alcuna previsione sulla crisi della STP, né esclude espressamente la STP dal fallimento.

Facendo leva sulle clausole dell'atto costitutivo relative all'esclusività dell'oggetto sociale che, come accennato, mai può ricomprendere attività economiche di natura imprenditoriale<sup>62</sup>, si è esclusa in via interpretativa la soggezione della STP alla legge fallimentare.

L'unico precedente della giurisprudenza reso sull'argomento si conforma a tale orientamento, escludendo dall'ambito applicativo della legge fallimentare la STP.

IL Tribunale di Forlì, con decreto del 25 maggio 2017, ha rigettato il ricorso per la dichiarazione di fallimento presentato dai creditori di una STP costituita in forma di s.r.l. e messa in liquidazione volontaria dai soci ai sensi dell'art. 2484, primo comma, n. 3, c.c. e ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. b) della legge n. 183/2011. Il giudice rammenta che, ai sensi dell'art. 1 l.f., sono soggetti al fallimento gli imprenditori che esercitano un'attività commerciale e che abbiano superato le soglie di cui all'art. 1, comma 2, l.f.

Nel caso in rassegna, pur sussistendo il superamento dei parametri previsti nel secondo comma dell'art. 1 l.f., il Tribunale precisa che “... *non né possibile ritenere sussistente per la società la qualità di imprenditore e l'esercizio di un'attività commerciale, necessari ai fini dell'assoggettabilità al fallimento*”.

<sup>61</sup> *Ex art. 2232 c.c.*

<sup>62</sup> *Cfr. art. 2249, secondo comma, c.c.*



Per maggior precisione, si trattava di una STP costituita ricorrendo al tipo societario della s.r.l., ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 10 legge n. 183/2011, che svolgeva statutariamente in via esclusiva l'attività professionale del Commercialista e, come tale, era iscritta nella sezione speciale dell'Albo.

Essendo venuti a mancare la prevalenza dei soci professionisti rispetto ai soci per prestazioni tecniche che pure detenevano una percentuale minoritaria delle quote della STP - s.r.l. ed essendosi verificata l'ipotesi descritta nell'art. 10, comma 4, lett. b), della legge n. 183/2011 - in base alla quale, venendo meno la pluralità dei soci professionisti nella misura richiesta dalla legge stessa, la società si scioglie se nel termine di sei mesi non è ristabilita la prevalenza dei soci professionisti con le stesse maggioranze - la società cessava l'attività professionale e veniva messa in liquidazione secondo le ordinarie regole previste per le società di capitali. Non sussistevano, dunque, presupposti per contestare la deliberazione di messa in liquidazione, né per poter invocare che l'assenza del socio-professionista avesse contribuito a far "evolvere" la STP in una s.r.l. ordinaria.

Chiariti tali aspetti, il Tribunale afferma che, anche in assenza di specifiche previsioni in relazione alla assoggettabilità alle procedure concorsuali e al fallimento di una STP da parte della legge n. 183/2011, conformemente all'orientamento della più autorevole dottrina, la STP costituita per l'esercizio in via esclusiva di una o più attività professionali e che abbia effettivamente svolto - sempre in via esclusiva - tale attività non può essere assimilata alle altre società commerciali, non esercitando un'attività commerciale e non rivestendo la qualità di imprenditore. La STP, pertanto, non è assoggettabile a fallimento.

41

La ricostruzione effettuata dal Tribunale di Forlì, dal momento che evidenzia la natura ontologicamente differente tra attività professionale, anche svolta per tramite dell'organizzazione societaria, e attività di impresa commerciale, sembrerebbe avallare la validità della differente impostazione della problematica che, alla luce della vigente normativa, reputa assoggettabile la STP agli istituti di composizione della crisi da sovraindebitamento e di liquidazione del patrimonio di cui alla legge n. 3 del 27 gennaio 2012. Si richiama, a tal proposito, il disposto dell'art. 6 della predetta legge n. 3/2012, ove si precisa che le menzionate procedure sono state previste per far fronte a situazioni di sovraindebitamento non soggette né assoggettabili alle vigenti procedure concorsuali<sup>63</sup>.

In questa prospettiva, stesse conclusioni possono spendersi circa il sovraindebitamento della STA, considerato che nell'art. 4-*bis* della legge n. 247/2012 risultano assenti, sia espressi richiami ad altre procedure concorsuali, sia l'espressa esclusione dalla fallibilità.

Uno sguardo al prossimo futuro si impone.

Soffermandosi sulle disposizioni di cui al D.lgs. n. 14 del 12 gennaio 2019 (Codice della crisi), mette conto rilevare che l'attuale formulazione dell'art. 65<sup>64</sup> stabilisce che possono proporre soluzioni della crisi da sovraindebitamento i debitori di cui all'art. 2, comma 1, lett. c). Questi ultimi ricomprendono,

<sup>63</sup> Ai fini che ci occupano, è utile richiamare la precisazione contenuta nell'art. 5 della legge n. 247/2012, articolo poi abrogato dall'art. 1, comma 141 della legge n. 124/2017, in base alla quale la società tra avvocati era esclusa dalla soggezione alle regole della legge fallimentare, in quanto l'esercizio della professione in forma societaria non costituisce attività di impresa.

<sup>64</sup> Si tratta dell'ambito di applicazione delle procedure di composizione delle crisi da sovraindebitamento.

---

*inter alia*, il consumatore, il professionista, l'imprenditore agricolo, l'imprenditore minore, le start-up innovative e ogni altro debitore non assoggettabile a liquidazione giudiziale.

Essendo la liquidazione giudiziale riservata agli imprenditori commerciali, che non siano imprese minori, e che si trovino in stato di insolvenza<sup>65</sup>, in forza delle considerazioni effettuate con riferimento alla natura non imprenditoriale dell'attività della società, le STP anche in futuro dovrebbero esplicitamente aver accesso alle procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento<sup>66</sup> o, previo deposito della relativa domanda, alla liquidazione controllata di cui all'art. 268 del Codice della crisi.

Vero è che la configurazione che la stessa legge n. 183/2011 consente di dare alla STP, con l'eventuale apertura al capitale e all'investimento da parte di soci non professionisti, costringe l'interprete a spendere qualche ulteriore riflessione sull'argomento della fallibilità (o liquidabilità giudiziale) – o meno – della società.

Come più volte rimarcato, per scongiurare la eventualità che la STP venga attratta nell'ambito applicativo dello statuto dell'imprenditore commerciale, occorre evitare che l'attività professionale costituisca elemento di un'attività organizzata da altri secondo logiche di impresa - stante il disposto dell'art. 2238 c.c. – o che si svolgano attività economiche di natura imprenditoriale accanto a quella professionale.

In tale duplice prospettiva, oltre alla perspicua limitazione dell'oggetto sociale all'esercizio dell'attività professionale per cui la STP è stata costituita, sarebbe quanto meno opportuno, ancorché non risolutivo della problematica, riservare la gestione della STP ai soci professionisti.

In conclusione, *de jure condendo*, dovrebbe proporsi una modifica del testo della legge n. 183/2011 espressamente finalizzata ad escludere la STP dalla soggezione al fallimento e alla liquidazione giudiziale come disciplinata nel Codice della crisi, esplicitando, al contempo, la sua attrazione alla disciplina degli istituti di composizione della crisi da sovraindebitamento e di liquidazione del patrimonio di cui alla legge n. 3 del 27 gennaio 2012.

---

<sup>65</sup> Cfr. art. 121 del Codice della crisi.

<sup>66</sup> Di cui al Titolo IV, Capo II, della Parte prima del Codice della crisi.

## PARTE SECONDA - ASPETTI FISCALI

### 1. La qualificazione fiscale del reddito delle società tra professionisti

La norma istitutiva delle società tra professionisti (di seguito, “STP”), nonché il relativo regolamento attuativo, non individuano la natura del reddito prodotto dalla società, né il conseguente trattamento delle somme percepite dai soci. La mancanza di una qualificazione fiscale a livello normativo, impone di individuare i modelli impositivi applicabili alla fattispecie attraverso il procedimento esegetico che, tuttavia, conduce a risultati contrapposti a seconda che si scelga di privilegiare il presupposto soggettivo (vale a dire la natura del soggetto che produce il reddito), ovvero quello oggettivo (soffermandosi esclusivamente sulla natura dell’attività esercitata).

La discrasia tra natura commerciale del tipo societario eventualmente utilizzato e la natura eminentemente professionale dell’attività svolta determina una situazione antinomica difficilmente risolvibile in via interpretativa. Le incertezze operative generate da siffatta situazione hanno trovato risposta in un intervento della prassi amministrativa sul quale si tornerà fra breve, non prima di aver succintamente riepilogato i diversi indirizzi interpretativi manifestati in materia.

Con la nostra circolare 19 settembre 2013, n. 34/IR, pubblicata all’indomani dall’adozione della disciplina attuativa della STP, è stato evidenziato che, privilegiando il presupposto soggettivo, il reddito delle STP andrebbe qualificato come reddito di impresa<sup>67</sup>.

Tale società, infatti, deve essere costituita secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile. Sotto il profilo fiscale, le società in nome collettivo e in accomandita semplice (art. 6, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi – di seguito, “Tuir” – approvato con D.P.R. n. 917/1986) generano redditi di impresa a prescindere dalla fonte reddituale e dall’oggetto sociale, così come il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lett. a) e b) del comma 1 dell’art. 73 del Tuir è sempre considerato reddito di impresa (art. 81, comma 1, del Tuir) e determinato secondo le rispettive disposizioni.

Ponendo l’accento sulla veste giuridica del soggetto, dunque, le STP costituite in uno dei predetti tipi societari dovrebbero produrre unicamente reddito di impresa.

A conclusioni diverse si giunge, invece, se si ha riguardo all’oggetto dell’attività svolta. Considerato che le STP possono esercitare esclusivamente attività professionali, il medesimo reddito andrebbe più correttamente qualificato come reddito di lavoro autonomo. Infatti, ai sensi dell’art. 10, comma 3, della legge 12 novembre 2011, n. 183, le STP sono espressamente costituite per l’esercizio di attività professionali regolamentate all’interno del sistema ordinistico. Inoltre, la qualifica di STP può essere assunta unicamente da società il cui atto costitutivo preveda l’esercizio in via esclusiva dell’attività

<sup>67</sup> Fatto salvo il caso della STP costituita nella forma di società semplice, il cui reddito è pacificamente riconducibile tra quelli di lavoro autonomo.

professionale da parte dei soci. Tale attività, ai sensi di quanto disposto dall'art. 53 del Tuir, genera redditi di lavoro autonomo.

Analoghe incertezze interpretative si erano peraltro già presentate in passato con riferimento sia alle società di ingegneria (di cui all'art. 46, comma 1, lett. c), del D.lgs. 18 aprile 2016, n. 50<sup>68</sup>), sia alle società tra avvocati (di cui agli articoli 16 e ss. del D.lgs. 2 febbraio 2001, n. 96). In entrambe le occasioni, il dibattito interpretativo aveva trovato soluzione in un intervento della prassi amministrativa che, peraltro, era giunta a conclusioni contrapposte per le due diverse fattispecie.

Per le società di ingegneria, la risoluzione 4 maggio 2006, n. 56/E<sup>69</sup> ha in primo luogo ricordato che le medesime si costituiscono in forma di società di capitali e hanno come oggetto sociale l'esecuzione di studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi di impatto ambientale. Secondo l'Agenzia delle entrate, nella qualificazione del reddito prodotto da dette società non assume alcuna rilevanza il presupposto oggettivo, essendo viceversa determinante il presupposto soggettivo. È stato infatti ritenuto che la natura del reddito prodotto da dette società, sulla base del richiamato art. 81 del Tuir, rientra nella categoria del reddito di impresa per il solo fatto di essere realizzato da un soggetto costituito sotto forma di società di capitali.

Provando a trasporre siffatte conclusioni alle STP che qui ci occupano, va osservato che le due fattispecie non sono perfettamente sovrapponibili. Infatti, sebbene entrambe svolgano un'attività professionale, nella STP detta attività deve essere svolta in via esclusiva. Inoltre, le STP possono essere costituite non solo come società di capitali ma anche sotto forma di società di persone e, infine, le STP sono soggette al regime disciplinare dell'ordine al quale risultano iscritte<sup>70</sup>. La presenza di queste caratteristiche peculiari non assicura l'immediata applicazione alle società fra professionisti delle conclusioni raggiunte dalla prassi amministrativa con riferimento alle società di ingegneria.

Viceversa, per le società tra avvocati di cui agli articoli 16 e ss. del D.lgs. 2 febbraio 2001, n. 96 – le quali, ove non diversamente disposto, sono disciplinate dalle norme che regolano la società in nome collettivo – l'Agenzia delle entrate ha ritenuto di qualificare il reddito dalle stesse prodotto come reddito di lavoro autonomo.

<sup>68</sup> Recante il codice dei contratti pubblici. Tali società, è opportuno sottolinearlo, sono da tenere distinte dalle società di cui alla precedente lettera b) del citato art. 46, comma 1, ossia dalle società costituite esclusivamente tra professionisti iscritti negli appositi albi previsti dai vigenti ordinamenti professionali, nelle forme delle società di persone di cui ai capi II (società semplice), III (società in nome collettivo) e IV (società in accomandita semplice) del titolo V del libro quinto del codice civile ovvero nella forma di società cooperativa di cui al capo I del titolo VI del libro quinto del Codice civile, che svolgono per committenti privati e pubblici servizi di ingegneria e architettura quali studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico economica o studi di impatto ambientale.

<sup>69</sup> Va precisato che la risoluzione n. 56/E del 2006 è stata emanata con riferimento al previgente art. 17, comma 6, lett. b), della legge 11 febbraio 1994, n. 109 (nel testo risultante dopo le modifiche recate dall'art. 7, comma 1, lett. i), della legge n. 166 del 2002 e, successivamente, dall'art. 24 della legge 18 aprile 2005, n. 62 (legge comunitaria 2004), testo poi riprodotto nell'abrogato art. 90, comma 2, lett. b), del D.lgs. 12 aprile 2006, n. 163, e da ultimo riprodotto nel vigente art. 46, comma 1, lett. c), del D.lgs. 18 aprile 2016, n. 50).

<sup>70</sup> Ai sensi dell'art. 10, comma 7, della legge n. 183 del 2011, la STP risponde per le violazioni delle norme professionali e deontologiche applicabili all'esercizio in forma individuale delle attività professionali rientranti nell'oggetto sociale.

---

La risoluzione 28 maggio 2003, n. 118/E ha tratto spunto dalla relazione governativa al decreto legislativo, la quale, dopo aver sottolineato in più occasioni il carattere professionale della società, afferma altresì che il richiamo alle norme sulla società in nome collettivo *“non implica la qualificazione della società tra avvocati come società commerciale...”* e che l’esclusione della società in oggetto dal fallimento *“conferma la specificità del tipo e la natura non commerciale dell’attività svolta”*. Impostazione che risulta coerente con le disposizioni dell’art. 2238 del codice civile il quale nega, anche se in modo indiretto, la natura commerciale delle attività dei professionisti intellettuali e degli artisti.

Peraltro, anche il parere espresso in materia dalla Sezione consultiva degli atti normativi del Consiglio di Stato nell’adunanza dell’11 maggio 1998 sottolinea che lo *“strumento societario non può comunque vanificare i requisiti della personalità e della professionalità del soggetto esercente”*, indicando, con tale affermazione, che l’attività di assistenza legale svolta nella forma societaria mantiene lo stesso contenuto che ne caratterizza l’esercizio in forma individuale. Il rinvio alle disposizioni in materia di società in nome collettivo opera pertanto, secondo il documento di prassi in rassegna, ai soli fini civilistici, in quanto consente di determinare le regole di funzionamento del modello organizzativo, mentre ai fini fiscali, per ragioni di coerenza del sistema impositivo, occorre dare risalto al reale contenuto professionale dell’attività svolta.

In base a queste considerazioni, la risoluzione n. 118/E ha concluso 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, comma 3, lettera c) del Tuir.

45

Tale conclusione, peraltro, non è stata ribadita con riferimento alle società tra avvocati costituite ai sensi della legge 31 dicembre 2012, n. 247, come modificata dalla legge 4 agosto 2017, n. 124, che consente l’esercizio della professione forense in forma societaria a società di persone, di capitali o cooperative iscritte in apposita sezione dell’albo tenuto dall’ordine territoriale di riferimento. Per tali società, la risoluzione 7 maggio 2018, n. 35/E ha precisato che, in questo caso, risulta prevalente la veste giuridica assunta secondo le forme tipiche del codice civile, piuttosto che lo svolgimento di un’attività professionale, con conseguente riconducibilità del reddito prodotto nella categoria dei redditi di impresa. La diversa soluzione adottata nella risoluzione n. 118 del 2003 per le società tra avvocati di cui al D.lgs. n. 96 del 2001 rimane valida, ad avviso dell’Agenzia, considerata l’autonoma disciplina di queste ultime società.

Come si legge nella risoluzione n. 35/E del 2018, tale interpretazione è stata confermata anche dalla Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale del Dipartimento delle finanze che, a seguito di una richiesta di parere della stessa Agenzia, ha fornito risposta con nota del 19 dicembre 2017, n. 43619, in cui ha evidenziato che per tali società, in mancanza di deroghe normative espresse, *“sembra difficile valorizzare l’elemento oggettivo della professione forense esercitata a discapito dell’elemento soggettivo dello schermo societario”*.

Tornando alla tematica connessa alla controversa natura del reddito prodotto dalle STP, è utile ricordare che il disegno di legge governativo recante *“misure di semplificazione degli adempimenti per*

i cittadini e le imprese e di riordino normativo”, presentato al Senato il 23 luglio 2013 (A.S. 958), aveva tentato di introdurre una specifica disciplina sul punto.

In particolare, l’art. 27, comma 4, del citato disegno di legge prevedeva che *“alle società costituite ai sensi dell’articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, indipendentemente dalla forma giuridica, si applica, anche ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, il regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all’articolo 5, comma 3, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”*.

Riconoscendo alle STP il medesimo trattamento fiscale riservato alle associazioni professionali, il reddito da queste prodotto veniva pertanto qualificato come reddito di lavoro autonomo e attribuito per trasparenza ai soci; con l’unica eccezione dei soci non professionisti che, avendo assunto – per altro verso – la qualifica di imprenditori, avessero considerato la partecipazione detenuta nella STP tra i beni relativi all’impresa esercitata. In quest’ultimo caso, l’utile attribuito per trasparenza dalla società si sarebbe configurato infatti come un provento che, rinvenendo da un bene relativo all’impresa, restava irrimediabilmente attratto alla formazione del reddito di impresa, unitamente agli altri componenti positivi e negativi afferenti ai beni e alle attività relative all’impresa stessa.

Tale disciplina non ha tuttavia trovato codificazione normativa, avendo il Governo successivamente rinunciato alla sua approvazione, su richiesta formulata in sede di parere delle Commissioni parlamentari, in quanto la medesima avrebbe reso “estremamente difficile” la possibilità di adottare questa tipologia di società. Secondo il citato parere, siffatto intervento non avrebbe costituito, infatti, una semplificazione per le STP costituite come società di capitali o società cooperative, le quali avrebbero dovuto tenere una duplice contabilità e redigere un doppio bilancio: uno civilistico, basato sul principio di competenza economica e uno fiscale, ispirato al criterio di cassa.

Come anticipato, a sciogliere le incertezze interpretative manifestate a margine della corretta qualificazione del reddito prodotto dalle STP è da ultimo intervenuta l’Agenzia delle entrate con due risposte a interpelli: la risposta del 12 dicembre 2018, n. 107 e quella del 27 dicembre 2018, n. 128<sup>71</sup>.

Nella prima risposta, l’Agenzia delle entrate, richiamando espressamente la soluzione interpretativa adottata per le società tra avvocati con la risoluzione 7 maggio 2018, n. 35/E, ha affermato che le STP costituite nelle forme di società commerciali producono un reddito che, ai sensi di quanto disposto dagli articoli 6, comma 3 e 81 del Tuir, va qualificato come reddito d’impresa. Inoltre, *“va da sé che per le prestazioni effettuate dalla S.a.s. nell’esercizio d’impresa non deve essere operata alcuna ritenuta sulla base di quanto disposto dall’articolo 25, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973”*.

A tal proposito, la risposta ad interpello in esame ha ulteriormente specificato che per evitare salti o duplicazioni d’imposta eventualmente derivanti dal passaggio da un regime per cassa ad un regime per

<sup>71</sup> Si segnala che, in precedenza, l’Agenzia delle entrate si era già espressa sul punto, con le risposte a interpello 9 maggio 2014, n. 954-93 e 16 ottobre 2014, n. 954-55, non pubblicate ufficialmente.

competenza (a seguito di trasformazione dell'associazione professionale in STP costituita in forma di s.a.s. [n.d.r.: in regime di contabilità ordinaria]), se un componente reddituale, per il quale sia mutato il criterio di imputazione temporale, ha già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime "di provenienza", lo stesso non concorrerà alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché se ne siano verificati i presupposti previsti dal regime "di destinazione".

Analoghe conclusioni sono state rassegnate nella risposta a interpello del 27 dicembre 2018, n. 128, nella quale l'Agenzia delle entrate ha ulteriormente specificato che *"Sul piano fiscale, le STP, costituite per l'esercizio di attività professionali per le quali è prevista l'iscrizione in appositi albi o elenchi regolamentati nel sistema ordinistico, producono reddito d'impresa in quanto non costituiscono un genere autonomo, appartenendo alle società tipiche disciplinate dal codice civile e, conseguentemente, sono soggette alla disciplina legale del modello societario prescelto, salvo deroghe o integrazioni espressamente previste"*.

In sostanza, stando agli orientamenti della prassi amministrativa, ai fini della qualificazione del reddito prodotto dalle STP, non assume alcuna rilevanza l'elemento oggettivo dello svolgimento di un'attività professionale; risultando viceversa predominante l'elemento soggettivo inerente il fatto di operare in una veste giuridica societaria tipica del codice civile. Di conseguenza, a dette società si applicano le previsioni di cui agli articoli 6, comma 3, e 81 del Tuir, per effetto delle quali il reddito delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché delle società e degli enti commerciali di cui alle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 73 del Tuir, è considerato reddito d'impresa da qualsiasi fonte provenga il reddito dalle stesse prodotto.

La qualificazione del reddito delle STP come reddito d'impresa comporta una serie di effetti, con inevitabili riflessi nella valutazione circa l'opportunità di costituire una STP per l'esercizio dell'attività professionale, che saranno esaminate nei paragrafi successivi.

## **2. Il trattamento fiscale delle somme percepite dai soci**

Per quanto concerne la fiscalità degli utili distribuiti ai soci, essa sconta regimi fiscali diversi a seconda che la STP sia costituita in forma di società di persone, società di capitali che hanno optato per il regime di trasparenza (ex articoli 115 e 116 del Tuir) ovvero società di capitali che non hanno esercitato detta opzione. Nelle prime due ipotesi, l'utile sconta l'IRPEF direttamente in capo ai soci; mentre, nel caso di società di capitali non trasparente, l'utile sconta l'IRES in capo alla società e i dividendi attribuiti ai soci sono assoggettati alla ritenuta a titolo di imposta del 26%.

A tale ultimo proposito, vanno evidenziati due importanti interventi della prassi amministrativa, a mezzo dei quali sono state fornite indicazioni in merito alla qualificazione fiscale delle somme a diverso titolo erogate ai soci da parte delle STP costituite sotto forma di società di capitali.

Il primo dei suddetti interventi di prassi è la risposta della Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle entrate all'interpello n. 904-1126/2017 del 4 agosto 2017 a mezzo del quale la società contribuente chiedeva indicazioni in merito alla qualificazione, ai fini fiscali, dei compensi che intendeva erogare a due nuovi soci (che avrebbero cessato la loro posizione IVA individuale) a titolo, rispettivamente, di corrispettivo per l'attività professionale svolta per la STP e di compenso per l'attività svolta come consigliere d'amministrazione della medesima società.

Al riguardo, la DRE Lombardia, dopo aver ricordato che il reddito prodotto dalla STP è considerato reddito di impresa, ha affermato che i compensi erogati a fronte dell'attività professionale svolta per la STP non possono essere considerati redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (ex art. 50, comma 1, lett. c-bis), del Tuir). Infatti, nel caso di STP costituita in forma di società di capitali, il reddito dalla medesima prodotto è tassato in capo alla stessa come reddito di impresa e, in capo ai soci, solo in caso di successiva distribuzione degli utili, come reddito di capitale (ex art. 44, comma 1, lett. e), del Tuir), fatta salva, ove ammessa, la facoltà di esercizio del regime di tassazione per trasparenza, di cui all'art. 116 del Tuir.

Diversa, secondo la DRE Lombardia, la situazione del socio che svolge il ruolo di consigliere di amministrazione della società. Infatti, l'art. 50, comma 1, lett. c-bis), del Tuir prevede che sono tassati come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, tra gli altri, *“le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica”*. Unica eccezione a tale principio si verifica quando il ruolo di amministratore svolto rientra nei compiti istituzionali oggetto della professione esercitata dal soggetto. Solo in questo caso, i relativi proventi devono essere ricondotti nel reddito di lavoro autonomo derivante dall'attività professionale abitualmente svolta (tematica ampiamente affrontata dalla circolare 12 dicembre 2001, n. 105/E).

Come anticipato, il tema della qualificazione fiscale delle somme erogate dalla STP ai propri soci è stato nuovamente affrontato nella risposta a interpello dell'Agenzia delle entrate n. 128 del 27 dicembre 2018. In questa seconda fattispecie, la STP era stata costituita nella forma di società a responsabilità limitata ed aveva per oggetto l'esercizio dell'attività di dottore commercialista e la consulenza aziendale. La società intendeva conoscere il trattamento fiscale di somme che sarebbero state erogate ad alcuni soci (titolari di propria partita IVA) a fronte di contratti di prestazione d'opera intellettuale (ex artt. 2230 e ss. c.c.), ripartite in dodici mensilità e commisurate unicamente alle ore lavorative svolte per la STP (quindi, in modo completamente svincolato sia dal risultato economico della STP, sia dalla quota di partecipazione al capitale posseduta dal singolo socio).

Nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che le somme erogate ai soci professionisti costituivano un corrispettivo per l'attività lavorativa svolta in favore della società dovendosi, viceversa, escludere in base allo statuto della STP che detta prestazione d'opera potesse integrare un conferimento in natura (ex art. 2464 c.c.). Sotto il profilo fiscale, l'Agenzia delle entrate ha quindi ritenuto che i suddetti corrispettivi vadano qualificati come redditi di lavoro autonomo (ex art. 53 del



Tuir), con conseguente necessità di effettuazione, da parte della STP, della ritenuta d'acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Il tema della qualificazione fiscale delle somme percepite dai soci della STP viene quindi risolto, in tali documenti di prassi, facendo di volta in volta attento riferimento ai singoli elementi che caratterizzano la fattispecie concreta e che consentono di verificare se trattasi di distribuzione di utili o di pagamento di corrispettivi per l'attività professionale svolta.

### **3. I principi generali di determinazione del reddito**

Come già ricordato, l'art. 10, comma 3, della legge 12 novembre 2011, n. 183 prevede che la STP possa essere costituita secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile. Pertanto, le STP possono essere costituite ricorrendo sia ai tipi societari delle società di persone che a quelli delle società di capitali ovvero anche al tipo della società cooperativa. Con riferimento a quest'ultima, la disposizione da ultimo richiamata ne circoscrive l'applicabilità a società con non meno di tre soci, derogando alla regola generale declinata nel primo comma dell'art. 2522 del c.c. che fissa il numero minimo dei soci a nove

#### **3.1. Le società tra professionisti costituite in forma di società semplice**

La STP costituita nella forma della società semplice, ossia secondo un modello a cui è precluso l'esercizio di attività commerciali, determina il reddito con le regole proprie del reddito di lavoro autonomo di cui agli articoli 53 e 54 del Tuir.

#### **3.2. Le società tra professionisti costituite in forma di società di persone commerciali**

Le STP costituite in forma di società di persone di tipo commerciale (vale a dire in forma di società in nome collettivo o in accomandita semplice) assolvono le imposte dirette in applicazione del principio di tassazione per trasparenza ai sensi dell'art. 5 del Tuir, a prescindere dal regime contabile (semplificato o ordinario) adottato.

Pertanto, il reddito della STP, che si qualifica comunque come reddito di impresa, viene assoggettato ad IRPEF direttamente in capo ai soci e a prescindere dall'avvenuta (o meno) distribuzione dell'utile prodotto dalla società.

##### *3.2.1. Le società tra professionisti in contabilità semplificata*

Con riferimento ai soggetti in regime di contabilità semplificata è utile ricordare che, dal 1° gennaio 2017, i medesimi adottano un regime di determinazione del reddito improntato al criterio di cassa, che nei fatti diventa poi un regime misto cassa-competenza (circ. 11/E/2017).

Tale regime si applica, ovviamente, anche alle STP costituite in forma di s.n.c. e di s.a.s. in contabilità semplificata.

Anche per queste ultime STP sono tre le soluzioni praticabili per la tenuta della contabilità.

La prima è quella prevista dal comma 2 dell'articolo 18 D.P.R. n. 600/73 che prevede l'istituzione di due registri distinti (incassi/pagamenti) nei quali annotare cronologicamente ricavi percepiti e spese sostenute con riferimento alla data di incasso/pagamento.

In questi registri sarà necessario individuare:

- l'importo del ricavo/spesa percepito o pagato,
- le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua o a cui è stato effettuato il pagamento,
- gli estremi della fattura o altro documento emesso.

Sempre all'interno dei suddetti registri dovranno essere annotati, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, gli altri componenti rilevanti ai fini della determinazione dell'imponibile (tipicamente plusvalenze, minusvalenze, canoni di *leasing* e ammortamenti, spese per prestazioni di lavoro, ecc.).

Questa modalità di gestione ha l'indubbio vantaggio di tassare i ricavi solo al momento dell'incasso, analogamente a quanto avviene per i professionisti o per le associazioni professionali.

I suddetti registri degli incassi e dei pagamenti possono essere sostituiti da quelli da tenere ai fini dell'IVA, se il contribuente procede, all'interno di essi, con separata indicazione, a contabilizzare:

- le operazioni, non soggette a registrazione ai fini IVA (es. ammortamenti, canoni di *leasing*, plusvalenze, ecc.),
- l'importo complessivo dei mancati incassi/pagamenti e delle fatture cui gli stessi si riferiscono. Tale annotazione dovrà essere riportata nei registri IVA entro i termini di presentazione della dichiarazione delle imposte sui redditi.

In questo modo, infatti, secondo l'art. 18, comma 4, D.P.R. n. 600/73, risulta ugualmente certa la determinazione del reddito d'impresa in base al principio di cassa.

Si ricorda inoltre che, successivamente, al momento dell'effettivo incasso/pagamento i ricavi e i costi dovranno essere registrati separatamente entro i successivi sessanta giorni.

Si tratta dunque di un "sistema a consuntivo" che permette a posteriori l'indicazione dei soli componenti non incassati/pagati.

Tale metodologia si fa sicuramente preferire rispetto a quella dei registri degli incassi/pagamenti poiché più snella sull'aspetto amministrativo, incamerando ugualmente l'indubbio vantaggio di permettere la tassazione dei ricavi solo al momento dell'incasso.

D'altro lato, questo metodo, potrebbe generare qualche difficoltà, specie in prossimità della fine dell'anno, derivanti dalla necessità di dover ricostruire i mancati incassi e pagamenti di tutto il periodo.

L'ultima soluzione percorribile per la tenuta della contabilità semplificata è data dalla possibilità di tenere solamente i registri IVA senza separata indicazione degli incassi e pagamenti.

La scelta si concretizza previo esercizio di un'apposita opzione (vincolante per almeno un triennio) che consente di tenere i soli registri IVA senza operare sugli stessi alcuna annotazione relativa ad incassi e pagamenti: opera infatti, in questo caso, una presunzione legale secondo cui la data di registrazione (ai fini IVA) dei documenti coincide con quella di incasso o pagamento.

Si tratta decisamente di un sistema semplificato in termini di oneri amministrativi poiché prevede, in buona sostanza, che tutte le fatture o documenti che risultano annotati nei registri IVA entro la data di fine esercizio siano da considerarsi incassati o pagati nell'anno.

Tale metodologia presenta tuttavia per le STP il grosso limite di dover anticipare la tassazione di ricavi già fatturati, ma non ancora incassati; il che, per i motivi sopra esposti, potrebbe anche non essere la soluzione idonea per tale tipo di società.

### *3.2.2. Le società tra professionisti in contabilità ordinaria*

Come noto, l'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973 subordina la possibilità di tenere una contabilità semplificata in luogo di quella ordinaria al ricorrere di determinati requisiti che vanno periodicamente verificati dai soggetti di minori dimensioni.

Con riferimento all'attività propria delle STP, che è tipicamente un'attività di prestazione di servizi, si rammenta che l'obbligo di tenuta della contabilità ordinaria scatta qualora i ricavi percepiti in un anno intero, ovvero conseguiti nell'ultimo anno di applicazione dei criteri previsti dall'art. 109, comma 2, del Tuir, abbiano superato l'ammontare di quattrocentomila euro.

Il regime di contabilità semplificata rimane, quindi, il regime naturale per quanti si collocano al di sotto di detta soglia, ferma restando anche per questi soggetti la possibilità di optare per la tenuta di una contabilità ordinaria.

### **3.3. Le società tra professionisti costituite in forma di società di capitali o cooperativa**

Le STP costituite sotto forma di società di capitali e società cooperative sono soggetti passivi dell'IRES (ex art. 73, co. 1 lett. a) del Tuir), proprio in virtù del principio più sopra esplicitato secondo cui le stesse non costituiscono un genere autonomo di società con causa propria, ma sono sottoposte in tutto e per tutto alla disciplina del modello societario prescelto.

Come noto, se le società di capitali non superano le soglie di cui all'art. 2435-ter del codice civile previste per le c.d. "micro-imprese"<sup>72</sup> che redigono il bilancio in forma abbreviata, il reddito di impresa

<sup>72</sup> Ai sensi del comma 1 del richiamato articolo, sono considerate micro-imprese le società di cui all'art. 2435-bis del codice civile che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

sarà determinato secondo le regole previste dal Tuir (il principio di c.d. “derivazione semplice”). Per le altre società di capitali che superano dette soglie e redigono il bilancio in forma ordinaria, il reddito d’impresa sarà invece determinato secondo il principio di c.d. “derivazione rafforzata” di cui all’art. 83 del Tuir. Per queste ultime società varranno, pertanto, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili nazionali.

#### **4. Aspetti peculiari relativi alla determinazione del reddito delle società tra professionisti costituite in forma di società di capitali o cooperativa**

Lo svolgimento dell’attività professionale sotto la veste giuridica di STP costituita nelle forme delle società di tipo commerciale provoca, come già ricordato, un vero e proprio “cambio di paradigma” nella determinazione del reddito per effetto del passaggio dalla categoria dei redditi di lavoro autonomo a quella dei redditi di impresa, che richiede una programmazione adeguata ed un profondo cambio culturale ed organizzativo nella gestione dell’attività.

L’attività professionale si fonda sulla prestazione d’opera intellettuale, sulla consulenza svolta dal professionista “*intuitu personae*” e vede l’organizzazione dello studio come ancillare alla prestazione professionale.

L’attività d’ impresa, viceversa, implica la gestione di una azienda definita dal nostro legislatore come “*il complesso dei beni organizzati dall’imprenditore*”. Le norme che ne derivano sia sul piano della redazione del bilancio e conseguente applicazione dei principi contabili, sia sul piano del diritto tributario presuppongono una differente organizzazione dell’attività svolta, che non può non essere in qualche misura implementata nella STP, quanto meno ai soli fini dell’assolvimento degli obblighi di bilancio e tributari.

Con l’eccezione delle s.n.c e s.a.s. in contabilità semplificata – forme societarie scarsamente utilizzate per il permanere della responsabilità illimitata in capo ai soci amministratori –, le altre STP determinano il reddito di impresa secondo il principio di competenza. Tale criterio di imputazione temporale dei componenti reddituali implica la necessità di dover valutare i lavori in corso alla data di chiusura dell’esercizio, distinguendo fra lavori di durata superiore o inferiore ai dodici mesi. L’applicazione del principio di competenza comporta inoltre la rilevazione dei ratei e risconti attivi e passivi, dei crediti e dei relativi fondi di svalutazione, dei fondi per i rischi professionali derivanti da potenziali richieste di risarcimento del danno da parte di clienti o di terzi e, più in generale, il rispetto di una serie di regole proprie del reddito di impresa differenti da quelle previste per i redditi di lavoro autonomo.

- totale dell’attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro,
- totale delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro,
- dipendenti occupati in media nell’esercizio: 5.

Lo studio professionale che intenderà adottare la veste giuridica di STP costituita nella forma di società di capitali o società cooperativa dovrà quindi necessariamente dotarsi di una organizzazione interna che preveda un sistema di rilevazione dei tempi di lavoro (*time sheet*) dedicati da professionisti, collaboratori e personale dipendente alle singole pratiche. La rilevazione di tali tempistiche è infatti indispensabile per poter impostare una contabilità di tipo “industriale” dello studio-STP, anche al fine di valorizzare correttamente le prestazioni in corso alla data di chiusura dell’esercizio sociale. Con la redazione del bilancio di esercizio si dovranno determinare anche i ratei e i risconti attivi e passivi, riferiti ad esempio alle polizze assicurative, ai contratti di locazione o alle utenze, si dovranno poi valutare i rischi relativi ai sinistri aperti con la propria compagnia di assicurazione non coperti dalla stessa o relativi agli avvisi ricevuti dalla clientela per i quali vi è una responsabilità dello studio, si dovranno altresì analizzare i singoli crediti per determinare gli importi delle eventuali svalutazioni degli stessi.

Appare infine importante evidenziare che il passaggio dalla tassazione per cassa alla tassazione per competenza determinerà, quanto meno nel primo esercizio, un esborso finanziario molto elevato che potrebbe di fatto azzerare quasi completamente i flussi di cassa in entrata. Molti studi hanno ingenti crediti nei confronti della clientela e di fatto si assiste in non poche realtà professionali ad un *decalage* di un anno fra prestazioni svolte e incassi. In questi casi, si avrà di fatto un carico di tassazione doppia che potrebbe portare quasi ad annullare il reddito dello studio nell’anno di costituzione della STP.

Di seguito, passeremo in rassegna le principali differenze derivanti dalla determinazione del reddito di impresa rispetto alla determinazione del reddito di lavoro autonomo, con l’obiettivo di offrire un quadro sintetico a coloro che per la prima volta volessero approcciare il tema della “trasformazione” dello studio individuale o associato in STP costituita nella forma di società di capitali o cooperativa.

#### Servizi in corso alla data di chiusura dell’esercizio sociale

La valorizzazione dei servizi in corso di esecuzione al termine dell’esercizio è certamente uno degli aspetti più problematici derivanti dal passaggio dal criterio di cassa a quello di competenza. In termini generali, è doveroso ricordare che:

- i servizi per i quali le parti hanno pattuito per contratto una durata non superiore ai 12 mesi sono valutati applicando alla parte non ancora ultimata il criterio basato sulla spesa sostenuta nell’esercizio (*ex art. 92, comma 6, del Tuir*);
- i servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale sono valutati sulla base dei corrispettivi pattuiti. Alla fine di ogni esercizio, la STP dovrà quindi calcolare, con riferimento alla parte del servizio già prestato, la quota maturata del corrispettivo pattuito (*ex art. 93 del Tuir*).

Al riguardo, sembra opportuno segnalare i seguenti aspetti:

- senza un sistema di contabilità per commesse basato sulla rilevazione dei tempi di lavorazione da parte di tutti i componenti della STP (professionisti, collaboratori, dipendenti) risulta quasi sempre impossibile effettuare tali valutazioni;

- nelle STP in cui la componente del lavoro dei soci è preponderante in rapporto ai costi dei dipendenti, dei collaboratori e dei costi di struttura, la valutazione delle rimanenze dei servizi di durata infrannuale in corso di esecuzione al termine dell'esercizio sarà influenzata in modo rilevante dalla modalità con cui i soci professionisti sono remunerati da parte della STP per l'attività da loro prestata nei confronti della stessa. Nel caso in cui tali soci, non avendo anche una propria posizione IVA individuale, siano remunerati per l'attività svolta solo all'atto della distribuzione dei dividendi da parte della STP, quest'ultima non potrà infatti valorizzare nel costo della rimanenze l'attività svolta dai soci, per effetto della mancanza di costi per servizi professionali sostenuti dalla STP. Nel caso in cui i soci professionisti abbiano invece anche una propria posizione IVA individuale e per le prestazioni da loro svolte emettano fattura nei confronti della STP, quest'ultima potrà valorizzare nel costo delle rimanenze l'attività svolta dai soci sulla base dei costi per servizi professionali sostenuti;
- la maggior parte delle attività prestate dai professionisti come ausiliari del giudice hanno una durata ultrannuale, ma indeterminata, e un corrispettivo fissato in base a parametri determinati, ma di ammontare determinabile solo nel corso dell'adempimento della prestazione. In alcuni casi, quali le curatele, l'importo del compenso è condizionato anche dalla presenza di attivo nella procedura. In simili circostanze, la valutazione delle rimanenze finali dei predetti servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio risulta particolarmente critica, né risulta possibile rilevare in bilancio un ricavo considerato che il principio contabile relativo ai lavori in corso su ordinazione (cfr. OIC 23, par. 52) prevede che la rilevazione di quest'ultimo sia effettuata *“solo quando vi è la certezza che il ricavo maturato sia definitivamente riconosciuto ... quale corrispettivo del valore dei lavori eseguiti”*.

#### Oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione

Solo nell'ambito del reddito di lavoro autonomo troviamo una disciplina specifica per l'acquisto e la cessione di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione. L'art. 54, comma 5, del Tuir prevede, infatti, che il costo di acquisto o d'importazione di tali beni sia ricondotto fra le spese di rappresentanza, seguendone la relativa disciplina. La deducibilità è consentita nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, unitamente alle altre spese di rappresentanza quali ad esempio quelle sostenute per l'acquisto di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente (omaggi). Lo stesso trattamento fiscale è previsto anche per gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione che siano utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'attività. La cessione di questi beni non determina, tuttavia, l'emersione di plusvalenze o minusvalenze rilevanti fiscalmente.

Nell'ambito del reddito d'impresa le spese per l'acquisto di tali beni non sono invece oggetto di una disciplina specifica ed è necessario quindi ricorrere ai principi generali per stabilire le modalità con cui poter dedurre le stesse. Per la STP la scelta della deducibilità del costo sarà rimessa dunque alla sensibilità degli amministratori che dovranno stabilire la natura del bene, distinguendo quelli strumentali da quelli meramente patrimoniali ovvero ancora verificando la loro riconducibilità tra le spese di rappresentanza nel caso in cui gli stessi siano destinati ad essere ceduti gratuitamente alla

clientela. La cessione (o la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività) degli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione strumentali o meramente patrimoniali genererà inoltre plusvalenze o minusvalenze sempre rilevanti ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

#### Spese di rappresentanza

Nell'ambito del reddito di lavoro autonomo, come già ricordato, è stato fissato un tetto alla deducibilità alle spese di rappresentanza pari all'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. È stato altresì ricordato che rientrano tra le spese di rappresentanza, oltre a quelle sostenute per l'acquisto di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, le spese sostenute per l'acquisto di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito.

L'Agenzia delle entrate con la circolare 13 luglio 2009, n. 34/E (par. 1) ha anche chiarito che le disposizioni relative alla qualificazione delle spese di rappresentanza previste in sede di determinazione del reddito di impresa rilevano anche ai fini del reddito di lavoro autonomo.

Ai fini della determinazione del reddito di impresa è previsto invece un differente limite alla deducibilità di tali spese. L'art. 108, comma 2, del Tuir stabilisce infatti che le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1,5% dei ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica fino ad un importo di questi ultimi pari 10 milioni di euro, nei limiti dello 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte di questi ultimi eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni, e nei limiti dello 0,4% dei ricavi e altri proventi superiori a 50 milioni di euro.

Nell'ambito del reddito d'impresa le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro sono comunque deducibili integralmente, a prescindere dai predetti limiti, e non trova applicazione una disciplina specifica per la deduzione delle spese relative all'acquisto di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione.

In ogni caso, le spese di rappresentanza sono deducibili soltanto se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 19 novembre 2008 (pubblicato in G.U. n. 11 del 15 gennaio 2009).

#### Compensi ai familiari

In sede di determinazione del reddito di impresa della STP non è replicata la disposizione di cui all'art. 54, comma 6-bis, del Tuir che, nell'ambito del reddito di lavoro autonomo, inibisce la deduzione dei compensi al coniuge, ai figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro, nonché agli ascendenti del professionista, dei soci o associati, per il lavoro prestato o l'opera svolta nei confronti del professionista, della società o associazione.

Ne consegue la possibilità per la STP di dedurre tali compensi, nel rispetto ovviamente del requisito di loro inerenza all'attività esercitata.

#### Spese per corsi di formazione o di aggiornamento professionale, master, convegni e congressi

La disciplina dei redditi di lavoro autonomo prevede che le spese per l'iscrizione a master, convegni e congressi, nonché a corsi di formazione o di aggiornamento professionale, comprese quelle di viaggio

e soggiorno, sono integralmente deducibili entro il limite annuo di diecimila euro (art. 54, comma 5, Tuir).

In sede di determinazione del reddito d'impresa non sono invece previste limitazioni specifiche alla deducibilità di tali costi, per cui in presenza di spese eccedenti il predetto limite di diecimila euro, la STP potrà dedurre anche l'importo eccedente di tali spese.

#### Regime degli immobili strumentali e spese di natura incrementativa su beni di terzi

In sede di determinazione del reddito di impresa della STP vengono meno alcune significative limitazioni alla deduzione dei costi di acquisto degli immobili strumentali all'esercizio dell'attività. In particolare, le quote di ammortamento relative a tali immobili risultano pacificamente deducibili, a differenza di quanto accade nel reddito di lavoro autonomo<sup>73</sup>.

Per quanto concerne il trattamento fiscale dei canoni di *leasing* il regime risulta invece simmetrico, essendo prevista sia per il reddito di impresa che per il reddito di lavoro autonomo che gli stessi siano deducibili in un periodo non inferiore a dodici anni, a prescindere dalla durata effettiva del contratto.

Con riferimento ai costi di natura incrementativa, intendendosi per tali le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, quelle relative ai beni immobili strumentali sono deducibili in base al processo di ammortamento proprio del cespite in relazione al quale le stesse sono state sostenute.

Nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo, tali spese<sup>74</sup> sono invece deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultante all'inizio del medesimo periodo; mentre l'eventuale eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi (cfr. art. 54, comma 2, ultimo periodo, Tuir)<sup>75</sup>.

Analoga differenza sussiste per le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione di natura incrementativa sostenute su immobili strumentali di terzi, detenuti in locazione o comodato. Ed infatti, in sede di determinazione del reddito di impresa della STP risulta

---

<sup>73</sup> Ed infatti, per gli immobili acquistati o costruiti a partire dal 1° gennaio 2010, ad avviso dell'Agenzia delle entrate, le quote di ammortamento risultano ineducibili per effetto dell'art. 1, comma 335, della L. 27 dicembre 2006, n. 296, secondo cui "Le disposizioni introdotte dal comma 334 in materia di deduzione dell'ammortamento o dei canoni di locazione finanziaria degli immobili strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione si applicano agli immobili acquistati nel periodo dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009 e ai contratti di locazione finanziaria stipulati nel medesimo periodo ...". Tale conclusione trova conferma nelle istruzioni al quadro RE del modello REDDITI PF 2020, laddove viene precisato che "Nel rigo RE10 vanno indicati: [...] l'ammontare della quota di ammortamento, di competenza dell'anno, del costo di acquisto o di costruzione dell'immobile strumentale acquistato o costruito entro il 14 giugno 1990, ovvero acquistato nel periodo 1° gennaio 2007 - 31 dicembre 2009".

<sup>74</sup> Se sostenute su immobili per i quali le quote di ammortamento risultano ineducibili, ossia su immobili acquistati dal 1° gennaio 2010 in poi.

<sup>75</sup> Si segnala, per completezza, che per le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione di natura incrementativa sostenute su immobili acquistati nel periodo 15 giugno 1990 -31 dicembre 2006, le cui quote di ammortamento risultano quindi anch'esse ineducibili, l'Agenzia delle entrate, con la circolare 18 giugno 2008, n. 47/E (par. 3.1), è pervenuta alla conclusione che le stesse "sono deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei quattro successivi", ritenendo in tal modo applicabile la regola di deducibilità, abrogata a decorrere dal 1° gennaio 2007, già prevista per le spese di manutenzione straordinaria.



applicabile l'art. 108, comma 1, del Tuir che prevede la deducibilità delle spese relative a più esercizi nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. La norma rinvia dunque alle disposizioni civilistiche, per cui bisogna fare riferimento al principio contabile OIC 24, secondo cui tali spese devono essere ammortizzate sulla base della loro utilità futura o della durata residua del diritto di utilizzazione dell'immobile, se inferiore. Nel caso le migliorie incrementative siano separabili dai beni alle quali le stesse si riferiscono, dovranno essere classificate nelle immobilizzazioni materiali, nella specifica categoria alla quale appartengono e seguiranno il processo di ammortamento proprio del cespite.

Nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo, l'Agenzia delle entrate, nella risoluzione 8 aprile 2009, n. 99/E, ha ritenuto che le spese di natura incrementativa su immobili strumentali di terzi sono deducibili in base ai medesimi criteri di imputazione temporale dettati dall'art. 54, comma 2, del Tuir per le spese non aventi tale natura, *“non essendo rinvenibile nell'ambito della disciplina del reddito di lavoro autonomo un altro criterio d'imputazione per le spese di natura pluriennale”*. Dal che, le stesse, analogamente a quelle relative agli immobili in proprietà acquistati dal 1° gennaio 2010 in poi, sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultante all'inizio del medesimo periodo; mentre l'eventuale eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi.

#### Spese relative a autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli

Tali spese, come è noto, ricevono la medesima disciplina ai fini della determinazione sia del reddito di impresa che del reddito di lavoro autonomo.

L'art. 164 del Tuir prevede, infatti, per entrambe le categorie di reddito i medesimi *“limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni”*.

Per le autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli le spese e gli altri componenti negativi relativi agli stessi risultano quindi deducibili nella misura del 20%, fermi restando i limiti di rilevanza fiscale del costo di acquisto dei medesimi (18.075,99 euro, per autovetture e autocaravan; 4.131,66 euro, per i motocicli; 2.065,83, per i ciclomotori).

#### Interessi passivi

Sebbene gli interessi passivi siano una componente di costo generalmente non molto rilevante nell'ambito della attività professionali, è bene ricordare che alla STP soggetta ad IRES si applicano i limiti di deducibilità previsti dall'art. 96 del Tuir. La norma consente, come è noto, la deduzione degli interessi passivi fino all'ammontare degli eventuali interessi attivi e per l'eventuale eccedenza nel limite del 30% del ROL (risultato operativo lordo) della gestione caratteristica determinato ai sensi del citato art. 96. Limiti di deducibilità, questi ultimi, che invece non trovano applicazione nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo.

## 5. Le società tra professionisti e gli indici sintetici di affidabilità fiscale

Dalla qualificazione fiscale del reddito prodotto dalle STP come reddito di impresa discendono alcune conseguenze anche in merito all'applicabilità degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA).

Si ricorda infatti che una particolare situazione in cui trova applicazione una causa di esclusione dagli ISA riguarda i contribuenti con categoria reddituale diversa da quella per la quale è stato approvato l'ISA e, quindi, diversa da quella prevista nel quadro dei dati contabili contenuto nel modello ISA approvato per l'attività esercitata.

Quest'ultima è proprio la situazione che si verifica quando l'attività professionale viene svolta sotto forma di STP, i cui criteri di determinazione del reddito, come più volte ricordato, sono quelli del reddito di impresa, ma i quadri dei dati contabili del modello si riferiscono alle attività di lavoro autonomo.

Si prenda ad esempio una STP costituita in forma di società a responsabilità limitata che ha ad oggetto l'attività di commercialista. Essa determina il reddito secondo le regole del reddito di impresa, ma il modello ISA (BK05U) non ne prevede il relativo quadro contabile (quadro F), in quanto esiste il solo quadro H concepito unicamente per l'attività di lavoro autonomo professionale.

In tal caso scatta quindi la predetta causa di esclusione dall'applicazione degli ISA.

## 6. L'evoluzione dello studio individuale o associato: cessione, conferimento e trasformazione

Le operazioni straordinarie che possono coinvolgere i soggetti esercenti arti e professioni, ancorché nella pratica siano sempre più frequenti, non sono state nel corso degli anni oggetto di specifica attenzione da parte del legislatore fiscale.

L'unico intervento normativo è stato l'inserimento nell'art. 54 del Tuir – ad opera del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (conv. dalla L. 4 agosto 2006, n. 248) – del comma 1-*quater*, ai sensi del quale concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo anche i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

Con tale disposizione è, stato, dunque, ampliato il novero dei componenti positivi riconducibili alla categoria dei redditi derivanti dall'esercizio abituale di arti e professioni, risolvendo la controversa questione, sorta in passato, relativa al corretto inquadramento fiscale dei proventi in oggetto percepiti da parte dei titolari di reddito di lavoro autonomo, proventi che – prima della novella normativa – erano stati qualificati dall'Amministrazione finanziaria come redditi diversi ai sensi dell'art. 67 del Tuir (sul punto si rinvia alla ns. circolare n. 1/IR del 12 maggio 2008, § 7).

Per tutte le altre ipotesi che consentono le aggregazioni tra studi professionali e, tra queste, il passaggio da studio individuale o associato a STP manca una disciplina positiva, a differenza di quanto

previsto per i soggetti che esercitano un'attività d'impresa per i quali, a partire dal D.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, è stato introdotto un regime diffuso di neutralità fiscale.

A tal riguardo, occorre sottolineare come il CNDCEC abbia sollecitato in più occasioni un intervento normativo diretto a evitare che operazioni di apporto o conferimento di studi individuali o associati in società tra professionisti ovvero di trasformazione, fusione o scissione eterogenea di società semplici svolgenti attività professionale in società tra professionisti fossero considerati, sotto il profilo fiscale, realizzativi, con conseguente emersione di materia imponibile in relazione ai beni, ai crediti, al valore della clientela o agli elementi immateriali comunque riferibili all'attività professionale<sup>76</sup>.

In tale prospettiva, il Consiglio nazionale ha anche evidenziato la necessità di emanare una norma di interpretazione autentica volta ad assicurare il medesimo trattamento fiscale alle operazioni straordinarie poste in essere fino al momento di approvazione della norma sulla neutralità, al fine di superare l'attuale mancanza di espressa disciplina fiscale in materia.

Nella speranza che tale intervento normativo non tardi ad arrivare, per una sintetica ricognizione del dibattito sulla materia appaiono centrali il conferimento dello studio individuale o associato e la trasformazione dello studio associato.

### 6.1 Il conferimento dello studio professionale in STP

Tramite il conferimento dello studio professionale<sup>77</sup>, il professionista ovvero i soci dell'associazione professionale forniscono alla società i mezzi necessari per lo svolgimento dell'attività professionale, ricevendone in cambio quote di partecipazione.

Nella pratica, il ricorso all'istituto in esame può realizzarsi per "trasformare" lo studio associato in STP ovvero per realizzare un'aggregazione di studi professionali fino a quel momento distinti.

In proposito, l'art. 10 della L. 12 novembre 2011, n. 183 – che, unitamente al D.M. 8 febbraio 2013, n. 34, detta la disciplina generale riguardante le STP – non contiene prescrizioni specifiche con riferimento agli apporti e ai conferimenti dei soci professionisti; saranno, pertanto, i soci a definire tali aspetti in sede di costituzione, in relazione al tipo societario prescelto (così, ad esempio, se la società è costituita sotto forma di s.r.l., i soci – oltre al denaro – potranno conferire anche beni in natura e crediti secondo quanto previsto dagli articoli 2464 ss. del c.c.).

Quanto ai profili fiscali, superando – almeno apparentemente – la ricostruzione proposta con la ris. 9 luglio 2009, n. 177, l'Agenzia delle entrate (risposta ad interpello 5 dicembre 2018, n. 125), ha ritenuto che – ai fini delle imposte dirette - non possa trovare applicazione il regime fiscale di cui all'art. 176 del Tuir, ai sensi del quale *"i conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze"*.

<sup>76</sup> Si veda, da ultimo, l'audizione del 29 maggio 2020 innanzi alla V Commissione permanente Bilancio, Tesoro e Programmazione della Camera con riguardo alla ddl di conversione in legge del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, recante *"misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19"*.

<sup>77</sup> Intendendosi con tale locuzione l'insieme degli elementi materiali e immateriali utilizzati per lo svolgimento dell'attività.

Nel caso in parola non risulterebbe, infatti, integrato il requisito soggettivo richiesto da tale disposizione, ciò in quanto il professionista conferente non esercita (prima dell'operazione di conferimento) alcuna impresa commerciale e determina, altresì, il proprio reddito imponibile secondo regole diverse da quelle previste per gli imprenditori commerciali.

Pertanto, per il professionista conferente o per lo studio associato, in quanto titolari di redditi di lavoro autonomo, l'operazione di conferimento deve essere disciplinata in base al combinato disposto degli artt. 9 e 54 del Tuir (con riferimento alla trasformazione di cui si dirà in seguito, si veda anche la ris. 12 dicembre 2018, n. 107).

A tal riguardo, occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 9 comma 5 del Tuir, *“le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche (...) per i conferimenti in società”*.

Ne consegue che tutte le ipotesi reddituali disciplinate dall'art. 54 del Tuir possono assumere rilievo ai fini in esame, fermo restando che, in assenza di un corrispettivo, le valutazioni dovrebbero essere effettuate sulla base del valore normale, intendendosi per tale il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi (art. 9, comma 3, del Tuir).

Come si è accennato, la ricostruzione recentemente proposta dall'Agenzia delle entrate sembra superare una pronuncia della stessa Amministrazione finanziaria, la quale aveva ritenuto fiscalmente irrilevante il conferimento della clientela (aspetto preponderante di uno studio professionale) in un'associazione professionale. Secondo l'Agenzia, *“l'apporto della clientela in occasione dell'ingresso in uno studio associato, senza corresponsione di compenso, configura un'operazione fiscalmente irrilevante in capo ai singolo associati, indipendentemente dalla circostanza che tale apporto rientri tra i parametri considerati per la fissazione delle quote di partecipazione agli utili”*.

Tale contrasto comporta una serie di problematiche legate ai profili di legittimo affidamento dei contribuenti per quei soggetti che, nell'intervallo tra i due citati documenti di prassi, abbiano effettuato operazioni di riorganizzazione dello studio professionale in neutralità fiscale in anni ancora accertabili, con il rischio di contenzioso con l'Agenzia delle entrate. Sarebbe opportuno quindi che il legislatore intervenisse con una norma di interpretazione autentica che, nel sancire la neutralità delle predette operazioni, consentisse di superare il richiamato contrasto interpretativo. Come già accennato, il CNDCEC, ormai da tempo, ha avanzato nelle competenti sedi istituzionali una proposta di intervento normativo in tal senso.

#### *6.1.1. Conferimento di beni strumentali*

Ove si aderisse all'impostazione proposta dall'Agenzia delle entrate nelle risoluzioni di fine 2018, nel caso di conferimento di beni strumentali, dovrebbe trovare applicazione il disposto di cui all'art. 54, comma 1-bis, lett. a) del Tuir, secondo il quale concorrono alla formazione del reddito di lavoro

autonomo le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni strumentali, calcolate sulla differenza positiva tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato.

Con riferimento ai beni mobili strumentali, assumerebbero quindi rilevanza le sole plusvalenze relative a beni acquisiti in epoca successiva all'entrata in vigore del DL n. 223/2006, norma che ne ha previsto la rilevanza fiscale, cioè successivamente al 4 luglio 2006 (ris. Agenzia delle entrate 21 luglio 2008, n. 310).

Con riguardo invece ai beni immobili, rilevarebbero esclusivamente le plusvalenze relative ad immobili strumentali acquisiti nel triennio 2007-2009 (risposta all'interrogazione parlamentare 21 febbraio 2007, n. 5-00752).

Ai sensi dell'art. 54, comma 1-ter, del Tuir, si considerano plusvalenza o minusvalenza la differenza, positiva o negativa, la differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato.

Non concorrono invece alla formazione del reddito di lavoro autonomo le plusvalenze derivanti dalle cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione (art. 54, comma 1-bis, del Tuir), indipendentemente dal momento in cui è intervenuto l'acquisto (ciò in quanto il costo d'acquisto o d'importazione di tali oggetti non è ammortizzabile ed è ricondotto tra le spese di rappresentanza, seguendone la relativa disciplina, cfr. circ. Agenzia delle entrate 4 agosto 2006, n. 28, § 38).

### 6.1.2. Conferimento di beni diversi da quelli strumentali

61

Nella risoluzione n. 107/2018, l'Agenzia precisa che anche i "*beni diversi da quelli strumentali*" conferiti concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo<sup>78</sup>.

Con la locuzione sopra richiamata, stante la sua genericità, l'Agenzia sembrerebbe riferirsi, in prima battuta, alle fattispecie disciplinate dall'art. 54, comma 1-*quater*, del Tuir, norma che, giova ricordarlo, prevede l'assoggettamento ad imposizione dei corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

A ben vedere, la norma in esame, diversamente da quanto previsto dall'art. 54, comma 1 *bis*, del Tuir per i beni strumentali<sup>79</sup>, non richiama la cessione a titolo oneroso, quanto piuttosto "i corrispettivi percepiti a seguito di cessione", circostanza questa che potrebbe far supporre che la cessione degli elementi immateriali assume rilievo solo quando questi sono monetizzati.

Deporrebbe a favore di tale ricostruzione la concomitante introduzione ad opera del DL n. 223/2006 di una nuova ipotesi di tassazione separata *ex art. 17, comma 1, lett. g-ter*) del Tuir, riferita ai corrispettivi di cui all'articolo 54, comma 1-*quater*, se percepiti in unica soluzione. Posto che concetti come "unica soluzione" o, all'opposto, rateazione richiamano inevitabilmente i corrispettivi in denaro, si dovrebbe concludere che il conferimento di clientela, in assenza di tali corrispettivi, non dovrebbe

<sup>78</sup> Secondo l'Agenzia, concorrono altresì i crediti conferiti.

<sup>79</sup> Secondo la richiamata disposizione, concorrono a formare il reddito le plusvalenze dei beni strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui al comma 5, se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso

determinare il presupposto imponibile. Questa impostazione consentirebbe di delineare la fattispecie con maggiore chiarezza, posto che – come si avrà modo di evidenziare – la cessione di clientela non è una cessione in senso tecnico, ma un insieme di obblighi negativi e positivi che rendono quanto mai problematica l'applicazione della disciplina fiscale in assenza di un corrispettivo in denaro.

L'Agenzia non sembra valorizzare tale differenza terminologica<sup>80</sup>, affermando ai fini in esame la centralità dell'art. 9 del Tuir, idoneo anche ad individuare il valore normale dei beni e dei servizi conferiti, quale corrispettivo del conferimento.

Resta il fatto che, per quanto evidenziato nel prosieguo, appare difficile ricondurre la "cessione della clientela" nell'alveo della cessione di beni, siano essi materiali o immateriali, motivo per cui a tale specifica fattispecie non potrebbe applicarsi l'art. 9, comma 2, del Tuir.

Venendo all'ambito oggettivo del comma 1-*quater*, è opinione condivisa che esso sia idoneo ad includere un'ampia gamma di elementi intangibili, quali il *know how*, il marchio e anche la clientela.

Tali elementi, ove conferiti nella STP, concorrerebbero a formare il reddito del soggetto conferente sulla base del valore normale.

A differenza di quanto previsto per i beni strumentali, relativamente ai quali la plusvalenza è rappresentata dalla differenza tra valore normale del bene e costo non ammortizzato, nel caso di specie, l'intero valore normale del bene sarebbe assoggettato ad imposizione.

D'altra parte, stante l'applicazione del criterio di cassa, i relativi costi sono stati dedotti nel corso degli anni, senza poter essere in alcun modo capitalizzati.

Detta impostazione trova conferma anche nella ris. 16 febbraio 2006, n. 30, con la quale l'Amministrazione finanziaria ha precisato che le spese relative all'acquisto di un marchio sono deducibili secondo il principio di cassa, nel periodo d'imposta in cui lo stesso è stato sostenuto.

Fatte queste premesse, ove si aderisse all'impostazione dell'Agenzia delle entrate, il profilo applicativo di maggiore complessità risulta essere la determinazione del valore normale, il quale risulterebbe riferito a risorse intangibili, che per loro intrinseche caratteristiche di esclusività e unicità sono difficilmente confrontabili con beni similari, spesso inesistenti (si pensi, ad esempio, al marchio che basandosi sull'esclusività ed originalità non dispone di una generica quotazione di mercato).

Al riguardo, la dottrina aziendalistica ha individuato alcuni criteri per la valutazione dei beni immateriali che vanno dai costi sostenuti per la realizzazione, all'attualizzazione delle royalties presunte ed altri criteri ancora.

Tali metodologie possono venire in considerazione anche nella fattispecie in esame, fermo restando che, soprattutto parlando di studi di dimensioni medio piccole, possono risultare sovradimensionate e comunque difficilmente applicabili.

---

<sup>80</sup> In linea con quanto affermato con la risoluzione dell'Agenzia delle entrate 2 ottobre 2009, n. 255 ove, "sulla base di valutazioni di ordine logico sistematico", si è rilevato che il termine corrispettivo comprenderebbe anche le dazioni in natura, "anche che se la norma non contiene un'esplicita precisazione in tal senso".

---

Ancora più complesso risulta il quadro interpretativo in relazione al conferimento di clientela, tema che non risulta affrontato in modo espresso dall’Agenzia delle entrate nelle richiamate risoluzioni, ancorché costituisca la fattispecie più ricorrente e problematica.

L’art. 54, comma 1-*quater*, del Tuir si limita a stabilire che concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo anche i proventi percepiti a fronte del trasferimento a titolo oneroso della clientela professionale. Nel silenzio del legislatore sull’ambito applicativo della norma, può soccorrere la giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. 9 febbraio 2010, n. 2860), la quale ha avuto modo di affermare che la cessione della clientela non può configurare una cessione in senso tecnico (attesi il carattere personale e fiduciario del rapporto tra prestatore d’opera intellettuale e cliente e la necessità, quindi, del conferimento di un nuovo incarico del cliente al cessionario), ma un complessivo impegno del cedente volto a favorire – attraverso l’assunzione di obblighi positivi di fare (mediante un’attività promozionale di presentazione e canalizzazione) e negativi di non fare (quale il divieto di riprendere ad esercitare la medesima attività nello stesso luogo) – la prosecuzione del rapporto professionale tra i vecchi clienti ed il soggetto subentrante.

Pertanto, un contratto di cessione della clientela può considerarsi validamente stipulato nei casi in cui il professionista cedente si sia impegnato a favorire la prosecuzione del rapporto professionale tra i propri clienti ed il soggetto subentrante e abbia in concreto assunto obblighi positivi di fare e negativi di non fare che possano essere autonomamente valutati ai fini della determinazione del corrispettivo.

Alla luce di quanto sopra, ove il conferimento venga utilizzato come strumento di trasformazione o aggregazione, i singoli professionisti continuano nella loro attività proseguendo, in linea di massima, nel rapporto con i medesimi clienti.

Anche con riferimento alle STP, infatti, permane il carattere personale della prestazione professionale dei soci, la quale deve essere svolta solo da soggetti iscritti ad albi.

In proposito, resta applicabile quanto previsto dall’art. 2232 c.c., in base a cui “il prestatore d’opera deve eseguire personalmente l’incarico assunto”, nonché il principio di diritto affermato dalla Corte di cassazione (cfr. *ex multis* Cass. 26 luglio 2017, n. 18393) secondo il quale “*la responsabilità nell’esecuzione di prestazioni per il cui svolgimento è necessario il titolo di abilitazione professionale è rigorosamente personale perché si fonda sul rapporto tra professionista e cliente, caratterizzato dell’intuitus personae, e perciò, anche se il professionista è associato ad uno studio, (...), non sussiste alcun vincolo di solidarietà con i professionisti dello stesso studio né per l’adempimento della prestazione, né per la responsabilità nell’esecuzione della medesima*”.

Valorizzando la posizione della Corte di cassazione in base alla quale la cessione di clientela si sostanzia in una serie di obblighi di fare e non fare da parte del cedente, in assenza di queste attività a favore di un terzo, occorre chiedersi se nella fattispecie in esame si possa propriamente parlare di cessione.

Nel caso del conferimento in STP, infatti, il professionista, continuando a seguire personalmente il cliente, non pone in essere alcuna delle attività individuate dalla Corte di cassazione, facendo venire meno il presupposto impositivo individuato dalla norma<sup>81</sup>.

## 6.2 La trasformazione dello studio professionale in STP

Secondo l'orientamento prevalente, è possibile trasformare lo studio associato in società, tanto di capitali quanto di persone<sup>82</sup>.

Dal punto di vista fiscale, il trattamento dell'operazione è stato analizzato dall'Agenzia delle entrate con la risposta ad interpello 12 dicembre 2018, n. 107.

Secondo il richiamato documento di prassi, la disciplina fiscale applicabile alla trasformazione in parola dovrebbe rinvenirsi nei principi dettati dall'art. 171, comma 2, del Tuir (relativo alle trasformazioni eterogenee) per le operazioni che comportano l'ingresso o la fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa<sup>83</sup>.

La trasformazione viene, quindi, assimilata sul piano fiscale ad un conferimento di beni. Di conseguenza, poiché il professionista conferente produce reddito di lavoro autonomo, l'operazione di trasformazione dovrebbe essere disciplinata in base al combinato disposto degli articoli 9 e 54 del Tuir<sup>84</sup>.

Per quanto, invece, attiene ai profili IVA l'operazione risulterebbe in ogni caso fuori campo IVA, ciò in quanto – per espressa previsione normativa – i passaggi di beni e servizi dipendenti da trasformazioni di società ed enti non assumono rilevanza ai fini dell'imposta ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. f) e art. 3, comma 4, lett. d) del D.P.R. n. 633/1972.

L'Agenzia delle entrate, per quanto si sia allineata a precedenti di prassi, non sembra tenere nella dovuta considerazione le ricadute negative di tale ricostruzione sul processo di aggregazione degli studi professionali, auspicato da più parti e alla base dell'intervento della L. n. 183/2011 in materia di STP.

---

<sup>81</sup> Senza trascurare che, ai sensi dell'art. 9, comma 2, del Tuir, *"In caso di conferimenti o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti"* e, per quanto esposto, la clientela non può essere assimilata ad un bene, né materiale, né immateriale.

<sup>82</sup> Cfr. Parte prima, par. 14; CNDCEC, P.O. n. 53/2019.

<sup>83</sup> Come si avrà modo di evidenziare nel prosieguo, l'art. 171 comma 2 si riferisce alla trasformazione, effettuata ai sensi dell'articolo 2500-*octies* del codice civile, di un ente non commerciale in società commerciale, ma la sua applicazione alla trasformazione di società semplici (o associazioni professionali) pare essere una costante nella prassi dell'Amministrazione finanziaria, anche anteriormente all'introduzione del citato comma 2. Si veda, a tale specifico riguardo, la ris. Agenzia entrate n. 242/2002, ad avviso della quale esisterebbe un principio generale del sistema in base al quale i componenti di reddito debbono rilevare nel medesimo regime nel quale sono maturati e non in un regime diverso, al fine di evitare arbitraggi rivolti a scegliere il sistema di tassazione più conveniente.

Si vedano altresì le ris. Agenzia entrate 15 aprile 2008, n. 152 e 18 aprile 2008 n. 162 con riferimento alla fusione; la ris. DRE Piemonte 20 luglio 2007, n. 46754 con riferimento alla trasformazione che risulta confermata dalla ris. 12 dicembre 2018, n. 107.

<sup>84</sup> Anche in questo caso si pone il problema del legittimo affidamento già evidenziato con riguardo al tema dei conferimenti; prima delle risoluzioni di fine 2018, secondo l'orientamento prevalente era applicabile la ris. 9 luglio 2009, n. 177 e quindi l'operazione era fiscalmente irrilevante.



Assoggettando ad imposizione un atto che non ha natura realizzativa, infatti, si introduce un'anticipazione del prelievo tributario che oltre, al descritto effetto disincentivante, appare criticabile sotto il diverso profilo del principio della capacità contributiva.

In tale prospettiva, non si può ignorare che l'art. 171 del Tuir è stato introdotto in un contesto nel quale non era possibile per lo stesso soggetto "passare" dal reddito di lavoro autonomo al reddito d'impresa, mentre invece era possibile per un ente non commerciale trasformarsi in ente commerciale<sup>85</sup>. Per certi aspetti, l'art. 171, comma 2, del Tuir sembra assumere anche una funzione di garanzia, assicurando che il plusvalore che si è formato in capo all'ente non commerciale venga tassato secondo le regole applicabili durante il periodo di maturazione, dal momento che, per effetto della trasformazione, si crea una discontinuità di regole fiscali generalmente penalizzanti. Si pensi ad un immobile posseduto da più di cinque anni che entrerebbe nel regime del reddito d'impresa al valore normale senza essere assoggettato ad IRPEF.

D'altra parte, a conferma di quanto riportato e cioè che la trasformazione è solo parzialmente realizzativa, la relazione al DLgs. n. 344/2003 ricorda che "la qualificazione della trasformazione eterogenea come conferimento ha richiesto, altresì, di ampliare le fattispecie imponibili dell'art. 67 includendovi una nuova lettera n) che contempra le plusvalenze derivanti dall'apporto-conferimento di beni (partecipazioni, immobili, terreni, ecc.) in sede di trasformazione eterogenea; con l'avvertenza, beninteso, che la tassazione potrà avvenire solo ove ricorrano le condizioni previste dalle precedenti lettere dello stesso articolo 67".

Con riferimento alla fattispecie in esame, l'Agenzia avrebbe potuto proporre per un'interpretazione evolutiva e sistematica che tenesse in adeguata considerazione l'intervento della L. n. 183/2011 e la circostanza che questa trasformazione di categoria reddituale non può determinare erosione di base imponibile, dal momento che il reddito d'impresa, anche dopo l'intervento del D.L. n. 223/2006, continua a prevedere regole più stringenti rispetto a quelle del reddito di lavoro autonomo.

A prescindere da quanto sopra e dalla necessità di un'interpretazione evolutiva, anche nell'attuale contesto normativo, la tesi dell'Agenzia delle entrate non è esente da critiche.

Si è, in primo luogo, rilevato che l'art. 171, comma 2, facendo riferimento alle trasformazioni, effettuate ai sensi dell'articolo 2500-*octies* del c.c., non contemplerebbe l'ipotesi in parola in quanto dalla richiamata previsione civilistica sono escluse le società semplici e le associazioni professionali<sup>86</sup>.

Inoltre, tale previsione fiscale dovrebbe regolare il passaggio dei beni da una sfera "privata" a una sfera economica, circostanza che non si realizzerebbe per la trasformazione in STP, perché i beni sarebbero già immessi in un circuito economico.

---

<sup>85</sup> A tal riguardo la relazione governativa al DLgs. n. 344/2003 rileva che l'art. 171 del TUIR reca la disciplina fiscale del nuovo istituto della trasformazione c.d. "eterogenea" introdotta nel nostro ordinamento (artt. 2500-*septies* e 2500-*octies* del codice civile) per effetto della riforma del diritto societario attuata dal decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6, in recepimento dei principi e criteri direttivi contenuti nella legge n. 366 del 2001.

<sup>86</sup> Il richiamato art. 2500-*octies* menziona espressamente i "consorzi, le società consortili, le comunioni d'azienda, le associazioni riconosciute e le fondazioni".

---

In aggiunta a quanto sopra, è stata sottolineata la stretta correlazione tra il comma 2 dell'articolo 171 e la lettera n) dell'articolo 67 del Tuir, in base al quale costituiscono redditi diversi «le plusvalenze realizzate a seguito di trasformazione eterogenea di cui all'articolo 171, comma 2, ove ricorrono i presupposti di tassazione di cui alle lettere precedenti».

Secondo una parte della dottrina, la trasformazione eterogenea sarebbe fiscalmente imponibile solo se ricorrono le condizioni per la realizzazione di un reddito diverso di cui all'articolo 67 Tuir e tale circostanza non potrebbe verificarsi nel caso di trasformazione di uno studio professionale in STP in quanto le regole dell'articolo 67 Tuir non potrebbero essere applicate quando i redditi vengono conseguiti nell'esercizio di una professione,

Pertanto, secondo la richiamata prospettiva, in assenza di realizzo o di destinazione dei beni a finalità diversa rispetto a quella originariamente attribuita dal contribuente, la trasformazione di uno studio professionale non determinerebbe un presupposto impositivo.

Da ultimo, è bene sottolineare che anche per la trasformazione vengono in rilievo tutte le riflessioni sviluppate nel precedente paragrafo con riguardo all'applicazione dell'art. 54, comma 1-*quater*, del Tuir.

## PARTE TERZA - TRATTAMENTO PREVIDENZIALE

I Regolamenti di Cassa Nazionale di Assistenza e Previdenza dei Dottori Commercialisti e Cassa Nazionale di Previdenza Ragionieri prescindono dalla natura del reddito della STP (impresa/lavoro autonomo) e dalle regole applicate per ottenerlo (regime di cassa/competenza), prevedendo quanto segue.

Il Contributo Soggettivo, secondo le aliquote previste dai rispettivi regolamenti, è dovuto dal singolo professionista sulla quota di reddito prodotto dalla STP nell'anno precedente, quale risulta dalla relativa dichiarazione fiscale, ed attribuita al socio in ragione della quota di partecipazione agli utili. A tal fine si prescinde dalla qualificazione fiscale del reddito e dalla destinazione che l'assemblea della STP abbia eventualmente riservato a detti utili, non rilevando l'eventuale mancata distribuzione ai soci.

Con riferimento al Contributo Integrativo (4%), la STP deve applicare la maggiorazione su tutti i corrispettivi rientranti nel volume d'affari IVA in proporzione alla quota di partecipazione agli utili dei soci iscritti all'Albo. Il singolo dottore commercialista, socio della STP, deve versare annualmente alla Cassa il contributo integrativo, indipendentemente dall'effettiva riscossione, calcolato sulla parte del volume d'affari IVA complessivo della STP corrispondente alla percentuale di partecipazione agli utili spettanti al professionista stesso. Qualora nella STP siano presenti anche soci non professionisti, la percentuale di partecipazione agli utili deve essere riproporzionata escludendo dal calcolo la quota di partecipazione dei soci non professionisti.

In merito alla "duplicazione" del contributo integrativo, sul volume d'affari dei soci che emettono fatture alla STP per prestazioni da quest'ultima fatturate al cliente finale, l'Assemblea dei Delegati di CNPADC ha recentemente deliberato una modifica regolamentare che prevede la decurtazione, dall'ammontare complessivo del contributo integrativo da versare, dell'importo del medesimo contributo riferito ai corrispettivi emessi dal professionista alla STP di cui è socio. Analoga delibera è stata adottata dal Comitato dei Delegati di CNPR.

Tali delibere sono tuttavia ancora al vaglio dei Ministeri vigilanti, chiamati ad approvare il relativo contenuto, pertanto non ancora applicabili.

Per quanto riguarda la distribuzione di dividendi, i Regolamenti dei rispettivi Enti previdenziali, si ribadisce, espressamente prescindono dalla destinazione che l'assemblea della STP abbia eventualmente riservato a detti utili, e pertanto non rileva l'eventuale mancata percezione da parte dei soci.

Con specifico riferimento ai compensi dei soci professionisti amministratori delle STP, ove il socio/amministratore sia munito di propria Partita IVA, vale quanto già riportato: i compensi di amministratore vengono *de plano* attratti nel reddito professionale del singolo dottore commercialista e il reddito della STP risulta decurtato per un pari importo, mentre resta la "duplicazione" del contributo integrativo giacché l'attesa approvazione ministeriale delle modifiche ai Regolamenti, *ut supra*, si riferisce solo alle prestazioni rifatturate dalla STP al cliente finale.

---

Nel caso di soci/amministratori senza propria Partita IVA, i compensi percepiti costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 50 lett. c bis TUIR).

---

## CONCLUSIONI

Nel documento che qui si conclude sono stati esaminati i molteplici aspetti della normativa vigente in punto di società tra professionisti.

L'analisi ha messo in luce talune criticità, note al sistema, e derivanti da una legislazione disattenta che non ha posto la dovuta organica attenzione per incentivare lo sviluppo di questo strumento potenzialmente idoneo all'aggregazione di risorse professionali, anche sotto profili di competenze specifiche e settoriali.

Hanno quindi trovato spazio interpretazioni ministeriali e governative, talvolta non in senso univoco, che hanno generato le criticità evidenziate nel documento e disincentivato, nei fatti, il ricorso massivo a questo strumento di esercizio dell'attività professionale. Queste criticità sono state oggetto di ripetuti interventi del CNDCEC anche nel recente documento depositato nel corso dell'audizione in commissione Finanze alla Camera con l'auspicio che gli stessi vengano accolti in sede di conversione dei numerosi decreti emergenziali emanati in questo periodo.

I mercati sono in evoluzione e con essi anche la domanda di servizi secondo le tendenze e le necessità degli operatori, anche e soprattutto nel futuro che discenderà a seguito della crisi collegata alla pandemia da Covid – 19.

Sarà quindi una domanda, anche diversa dal passato, per rispondere alla quale in un regime di alta competizione non solo nazionale, la professione dovrà poter contare su strumenti operativi e dimensionali che le consentano di competere ed espandersi con efficaci modalità quali-quantitative che permettano adeguate marginalità creando altresì una prospettiva per l'inquadramento nelle STP dei giovani neo abilitati portatori di risorse, anche specialistiche, e quindi contributori alla realizzazione di una dimensione *corporate* delle attività professionali.

In questa lungimirante quanto realistica previsione di sviluppo, in un quadro che vede e vedrà impegnato il governo nazionale in una sostanziale ricostruzione del modello economico, l'auspicio sopra formulato si indentifica in una espressa domanda al legislatore nazionale che verrà reiterata nelle competenti sedi per il potenziamento ed il concreto sviluppo delle società tra professionisti.



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili



Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti

DOCUMENTO DI RICERCA

# IL RUOLO DELLE STP NELL'EVOLUZIONE DELLA PROFESSIONE DI COMMERCIALISTA

---

TOMMASO DI NARDO



22 MARZO 2022

## SOMMARIO

1. INTRODUZIONE .....	2
2. LE STP ISCRITTE ALL'ALBO DAL 2013 AD OGGI .....	6
3. LE STP COSTITUITE IN FORMA DI SOCIETÀ DI CAPITALI.....	11
4. I BILANCI DELLE STP .....	18
4.1. Il bilancio aggregato delle Stp .....	18
4.2. Indici di bilancio .....	21
4.3. Analisi di alcuni indici di bilancio calcolati sul bilancio aggregato delle Stp. Bilanci 2020. Campione ristretto di 588 Stp .....	27
4.4. La dinamica delle Stp durante l'anno pandemico: variazioni percentuali bilanci 2020 su bilanci 2019 di un campione di Stp.....	29
5. ANALISI DI UN SOTTO-CAMPIONE DI STP: LE STP CON TUTTI I BILANCI DAL 2013 AL 2020 .....	31
6. ALCUNE CONSIDERAZIONI SULL'ANALISI DEI BILANCI DELLE STP .....	35

## 1. Introduzione

Nell'ambito della professione di Commercialista, caratterizzata da un'elevata frammentazione di modelli organizzativi, stanno assumendo un certo rilievo le Società tra professionisti (Stp) costituite ai sensi dell'art. 10 della legge n. 183 del 12 novembre 2011. L'intervento del legislatore, infatti, ha assunto un chiaro e forte carattere riformatore nel momento in cui ha previsto che le professioni regolamentate possono essere esercitate anche mediante la veste giuridica delle società commerciali. Un intervento che si inserisce nel lungo processo di riforma degli Ordini professionali che, nonostante interminabili dibattiti, è avvenuto in modo abbastanza dirimpante marcando ancora di più l'incapacità di realizzare un organico disegno di riforma.

Una recente indagine di Unioncamere (dati aggiornati a marzo 2021) ha rilevato come le Stp siano passate in due anni, dal 2018 (maggio) al 2021 (marzo), da 2.322 a 4.129 segnando un incremento di quasi l'80%<sup>1</sup>. Eppure, a ormai dieci anni di distanza dalla legge, le Stp non hanno ancora catturato l'interesse delle professioni regolamentate<sup>2</sup>. Basti pensare che, secondo Confprofessioni<sup>3</sup>, nel 2021 i liberi professionisti iscritti ai 30 Ordini e Collegi professionali italiani sono 2.413.708, mentre, secondo la stessa fonte, nel 2020 gli iscritti alle 18 Casse private di previdenza dei liberi professionisti sono 1.431.545.

A ben vedere, però, sempre dai dati Unioncamere, tra le 4.129 Stp censite a marzo 2021 ci sono 2.054 Stp afferenti all'area legale e contabilità, praticamente il 49,8%<sup>4</sup>. E come si evince dai dati presentati in questo documento, le Stp iscritte all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili sono 1.350 a fine 2021, quasi il 33% del totale Unioncamere. Quella delle Stp è, dunque, una realtà ancora abbastanza contenuta ma che trova, evidentemente, nella categoria dei Commercialisti un interesse maggiore.

Si tratta, indubbiamente, di una tematica che coinvolge appieno una professione che opera su un mercato in grande trasformazione, quale è quello dei servizi e della consulenza contabile e fiscale, interessato da molteplici cambiamenti, alcuni di natura più strettamente tecnologica, altri più direttamente connessi con l'evoluzione economica globale, che stanno facendo emergere con forza i limiti dei modelli organizzativi adottati dalla maggior parte degli studi professionali<sup>5</sup>.

Infatti, se da un lato il servizio di assistenza e consulenza contabile e fiscale, soprattutto verso le pmi che non sono nelle condizioni di internalizzare completamente il processo sottostante, resta un servizio assolutamente necessario e indispensabile, nonostante le numerose innovazioni tecnologiche indotte dall'evoluzione normativa, da un altro lato il servizio stesso tende a svalutarsi colpendo al cuore

<sup>1</sup> "Boom di Stp per avvocati e commercialisti", Il Sole 24 Ore, Lunedì 26 aprile 2021, pag. 15.

<sup>2</sup> "Stp, queste (quasi) sconosciute", Italia Oggi, 15 marzo 2021, pag. 3.

<sup>3</sup> Confprofessioni, VI Rapporto sulle libere professioni 2021.

<sup>4</sup> In questo dato sono incluse, ovviamente, le STA. Ricordiamo, infatti, che, nell'ambito della professione forense, è prevista una disciplina *ad hoc* per l'esercizio della professione in forma societaria. Il riferimento è alle Società tra Avvocati (STA) disciplinate dall'art. 4-bis della legge n. 247/2012.

<sup>5</sup> Per un'analisi più generale basata su un'indagine statistica su un campione di Commercialisti si veda "Come cambia la professione. Primi risultati dell'indagine statistica 2015". FNC, Documento del 30 settembre 2015.



il modello di business del professionista che in questo modo è costretto a mettere in campo processi innovativi per restare sul mercato.

Negli ultimi anni si è discusso molto sulla necessità di investire maggiormente nella struttura dello studio professionale, soprattutto nello sviluppo di adeguate piattaforme tecnologiche per venire incontro alle nuove esigenze imposte dalla digitalizzazione contabile e fiscale e sull'importanza della specializzazione professionale nell'ambito del singolo studio in modo da servire il cliente per tutte le sue necessità evitando che possa rivolgersi ad altri studi. Soprattutto, si è discusso molto sulla necessità e sull'importanza di riorganizzare il modello professionale per tendere verso l'erogazione di servizi a maggior valore aggiunto e, allo stesso tempo, corrispondere al meglio alle rinnovate e più stringenti esigenze della clientela<sup>6</sup>.

Spesso la discussione si è incentrata sul tema dell'aggregazione professionale, inteso come quel processo che porta due o più professionisti a svolgere la professione nello stesso studio professionale. Un processo fondato essenzialmente sulla condivisione. In altre parole, il processo di aggregazione professionale inizia condividendo qualcosa: i locali dello studio, i dipendenti e i collaboratori, le attrezzature d'ufficio, gli strumenti di aggiornamento professionale, fino a condividere i clienti facendo leva, appunto, sulla specializzazione professionale. Del resto, l'aggregazione professionale può avvenire in molti modi diversi: è possibile creare una vera e propria società, oppure semplicemente associarsi o ancora limitarsi a forme di condivisione esterne o, addirittura, utilizzando il network professionale e, quindi, senza una vera e propria condivisione fisica<sup>7</sup>.

Prima della legge 183 del 2011 non era possibile fare ricorso al modello societario per l'esercizio della professione di Commercialista<sup>8</sup>. Ciò non toglie, però, che i professionisti, nella concreta attuazione della loro prestazione, potevano fare ricorso a molteplici modalità di esercizio congiunto della professione. Ad esempio, non sono pochi i riferimenti a un modello professionale, ritenuto tradizionalmente diffuso, che vede lo studio professionale, individuale o associato, affiancato da una società di servizi e/o di mezzi. Mentre, come è emerso dalle numerose indagini statistiche condotte negli ultimi anni dalla FNC<sup>9</sup>, non sono pochi i casi di utilizzo di una qualche forma di condivisione delle spese, in particolare per i locali dello studio, le utenze, la segreteria, ecc... per le quali si è introdotta la definizione di "Studio condiviso".

<sup>6</sup> Sul tema esiste una cospicua letteratura. Ci limitiamo a segnalare due contributi che ci sono parsi particolarmente significativi: "L'Innovazione strategica nei piccoli e medi studi commercialistici triveneti" di Carlo Bagnoli e Roberto Biloslavo in Rivista dei Dottori Commercialisti, Anno LVIII, fasc. 2 – 2012, pagg. 247-273 e "Il futuro dei servizi professionali fiscali", di Guglielmo Maisto, in "Le sfide del mercato nel settore dei Servizi Professionali. Tendenze evolutive", (a cura di) Donato Iacovone, Il Mulino, Bologna, 2015.

<sup>7</sup> Per un approfondimento della questione si veda il documento Cndcec-Fnc "Il processo di aggregazione e la digitalizzazione negli studi professionali", Luglio 2019.

<sup>8</sup> Ad eccezione della società semplice il cui utilizzo è stato, comunque, piuttosto limitato.

<sup>9</sup> "L'evoluzione della professione di Commercialista, Indagine statistica nazionale 2012", Irdcec Ottobre 2012 e "Indagine statistica 2018 sui dottori commercialisti ed esperti contabili. Anteprema dei risultati", documento FNC, 23 settembre 2018.

Con la legge 183 del 2011, se non altro, si è offerta la possibilità ai professionisti di costituire società commerciali in alternativa alla società semplice, all'associazione professionale o allo studio condiviso e, almeno in teoria, senza necessità di fare ricorso a società di servizi o di mezzi.

Purtroppo, come è noto<sup>10</sup>, la riforma introdotta con la legge in commento presenta molti punti critici ed evidenti limiti che ne frenano l'applicazione e la diffusione tra le professioni ordinistiche e, per quel che ci interessa, nell'ambito della professione di Commercialista, che pure sembra, tra le diverse professioni ordinistiche, quella più interessata e recettiva.

Nonostante tali criticità e limiti, crediamo sia importante fare luce il più possibile sul fenomeno delle Società tra professionisti iscritte all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili che, per quanto detto fino ad ora, comincia ad assumere sempre maggiore centralità nel dibattito sull'evoluzione della professione di Commercialista.

Nel presente documento, alla luce dei dati ad oggi disponibili, formuleremo alcune ipotesi sul ruolo che le Stp stanno avendo o possono avere nel prossimo futuro nella riorganizzazione della professione di Commercialista, soffermandoci, in particolare, sulla capacità del modello societario delle Stp di ridurre il grado di frammentazione nei modelli organizzativi degli studi professionali cui si è fatto cenno sopra. Con la precisazione che si tratta di uno studio che, per quanto verticale sia nell'analisi della realtà e della fenomenologia delle Stp, non può essere in grado di affrontare per esteso la tematica dei modelli organizzativi della professione di Commercialista, che richiederebbe ben altro approccio.

Intanto, possiamo già affermare che i dati mostrano un interesse rilevante della Categoria dei Commercialisti per le Stp, soprattutto nelle aree del paese dove la stessa professione appare più sviluppata, insieme a notevoli resistenze ad abbandonare i modelli organizzativi in essere, sia quelli basati sull'esercizio prevalente in forma individuale sia quelli articolati attraverso l'utilizzo di società commerciali strumentali. Mentre appare con tutta evidenza come la figura del socio di capitale sia ancora sostanzialmente irrilevante e, soprattutto, come, a fronte di evidenti economie di scala e di specializzazione, peraltro già ampiamente rilevate nelle indagini statistiche condotte fino ad oggi, legate all'evoluzione dimensionale dello studio, le Stp restino prevalentemente organizzazioni di piccola e piccolissima dimensione.

A tal proposito, i dati e le analisi che emergono dalla presente ricerca permettono di sostenere la tesi che le Stp, stante la legislazione vigente e con le criticità evidenziate in più riprese<sup>11</sup>, rappresentino una veste giuridica ancora poco sfruttata dal mondo delle professioni regolamentate e, più in generale, dal mondo delle libere professioni. L'analisi mostra, infatti, un'eccessiva frammentazione delle Stp osservate soprattutto dal punto di vista dimensionale dal quale emerge una netta cesura tra un ridotto segmento di "grandi" società e la massa delle Stp che, evidentemente, non riesce a sfruttare

---

<sup>10</sup> Si veda il documento Cndcec-Fnc "La disciplina delle società tra professionisti. Aspetti civilistici, fiscali e previdenziali", Settembre 2020.

<sup>11</sup> Oltre al documento citato nella nota precedente, si vedano anche la Circolare 32/IRDCEC del 12 luglio 2013, la Circolare 33/IRDCEC del 31 luglio 2013 e il Documento FNC "Evoluzione dello studio professionale in Stp" del 15 gennaio 2015.

adeguatamente la veste societaria per una evoluzione del proprio modello organizzativo. In altri termini, sembra evidente che la veste giuridica di società di capitali sia efficacemente utilizzata da un ristretto numero di società, mentre la stragrande maggioranza non riesce a raggiungere soglie dimensionali adeguate.

Tra le principali criticità messe in evidenza fino ad oggi, si segnalano la mancanza di una disciplina fiscale e la carenza in più parti della disciplina giuridica<sup>12</sup>. Tale deficit normativo, in essere ormai da quasi dieci anni, ha determinato un'incertezza di fondo che impedisce una corretta valutazione dei costi e dei benefici dello strumento bloccando di fatto il processo evolutivo della professione.

L'analisi si concentra sulle Stp iscritte all'Albo dal 2013 al 2021, con un particolare approfondimento sulle Stp costituite in forma di società di capitali analizzate più in dettaglio grazie alla disponibilità dei bilanci da loro depositati presso il Registro imprese delle Camere di Commercio. Le prime Stp iscritte all'Albo sono del 2013. Dall'elenco di Stp iscritte a fine 2021, si rileva che 28 Stp sono state iscritte nel 2013. Da quell'anno, però, la crescita è stata continua e importante fino ad arrivare alle oltre 1.300 Stp iscritte a fine 2021.

In estrema sintesi, è possibile qui anticipare che le Stp sono maggiormente diffuse nel Nord del paese rispetto al Centrosud e che le circa 1.350 Stp iscritte a fine 2021 occupano circa 10 mila addetti, realizzando circa 742 milioni di euro di valore della produzione con una capitalizzazione stimata pari a 293 milioni di euro e un capitale immobilizzato, al netto degli ammortamenti e delle svalutazioni, pari a circa 180 milioni di euro<sup>13</sup>.

In media, ogni Stp di capitali analizzata è formata da 2,8 soci<sup>14</sup> e 4,2 dipendenti per un totale di 7 addetti (al netto di eventuali collaboratori e praticanti qui non rilevati). Il valore della produzione di ogni singola Stp di capitali, in media, è pari a 549.498 euro ovvero 78.045 euro per addetto (dipendenti più soci). Il valore medio dell'attivo per singola società è pari a 602.215 euro ovvero 85.533 euro per addetto (dipendenti più soci).

Il ricavo medio rapportato al singolo socio, calcolato come rapporto tra ricavo medio e numero medio dei soci delle Stp, è pari a 180.361 euro. Pur non essendo direttamente comparabili, ricordiamo che il volume d'affari medio dichiarato alla Cassa Dottori Commercialisti (CDC) nel 2018 è stato pari a 245 mila euro per gli iscritti che esercitano in forma associata o societaria (totale o parziale)<sup>15</sup>. Questa

<sup>12</sup> Si veda ancora il documento citato nella nota 10 che offre una disamina approfondita sia degli aspetti civilistici che degli aspetti fiscali mettendo in luce le criticità della legislazione vigente, formulando utili soluzioni interpretative e suggerendo le necessarie modifiche per rendere le Stp maggiormente confacenti alle esigenze evolutive della professione di Commercialista.

<sup>13</sup> Ricordiamo che, secondo il Cndcec, gli studi professionali dei Commercialisti sono circa 65 mila nei quali operano circa 238 mila addetti. Si veda in proposito il "Manifesto dei Commercialisti" presentato negli "Stati Generali 2019 dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili", Roma, 9 maggio 2019. Ricordiamo anche che il volume d'affari dichiarato dai Commercialisti iscritti alle rispettive Casse di previdenza, la CDC e la CNPR, secondo i loro bilanci 2020, è pari complessivamente a 10,7 miliardi di euro. Pertanto, sia in termini di addetti sia in termini di valore della produzione, le Stp rappresentano una quota del tutto marginale nell'ambito della professione, rispettivamente 4,2% e 6,9%.

<sup>14</sup> Il dato relativo ai soci, estrapolato dalla banca dati Aida, è relativo al totale dei soci. Esso non permette di distinguere i soci professionisti dagli altri soci. Ma, come vedremo meglio più avanti, i soci non professionisti sono una quota molto piccola.

<sup>15</sup> Al di là della comparabilità del dato "Ricavi" del bilancio delle Stp con il dato "Volume d'affari" della CDC, la non comparabilità sta anche nel fatto che il dato CDC è relativo all'iscritto e quindi comprende tutti i redditi professionali realizzati

differenza, comunque, è indice del fatto che per il socio professionista iscritto alla cassa la Stp rappresenta, in ogni caso, una realtà parziale rispetto all'insieme delle sue attività professionali riconducibili a quella di Commercialista.

Le immobilizzazioni sono pari al 23,2% dell'attivo, in media 159.170 euro per singola società, mentre il patrimonio netto è il 37,3% dell'attivo, 150.488 euro per singola società. Con un grado di patrimonializzazione del 37,3%, un indice di indipendenza finanziaria del 71,8% e indice di struttura di 1,6, le Stp presentano, contemporaneamente, un ridotto grado di patrimonializzazione e una relativa sovrabbondanza di capitale.

Infine, è importante rilevare come il 28,3% delle Stp esaminate sia stato costituito prima del 2013. Questo vuol dire che la maggior parte delle Stp iscritte è stata costituita dopo la riforma, mentre sono relativamente poche le società ante-riforma, eventualmente strumentali, che hanno approfittato della nuova legge per riqualificarsi adottando la veste di Società tra professionisti<sup>16</sup>. Inoltre, le informazioni al momento disponibili ci impediscono di capire se le Stp costituite dopo la riforma siano nuovi studi professionali, studi individuali che si sono accorpati per formare un nuovo studio professionale, o piuttosto la "trasformazione" di studi associati preesistenti che hanno deciso di riqualificarsi come Stp<sup>17</sup>.

Ad ogni modo, il micro-universo di studi professionali qui analizzato, soprattutto quello costituito dalle Stp di capitali per le quali è stato possibile estrapolare almeno un bilancio nel triennio 2018, 2019 e 2020, costituisce un primo importante oggetto di studio sul tema dell'aggregazione professionale tra Commercialisti in grado di offrire interessanti spunti di analisi.

6

## 2. Le Stp iscritte all'Albo dal 2013 ad oggi

In questo paragrafo, prima di concentrarci sull'analisi delle Stp costituite in forma di società di capitali e, quindi, sui dati dei loro bilanci, ci dedicheremo ad un'analisi approfondita dei principali dati disponibili sull'intero universo di Stp iscritte all'Albo.

Sulla base dei dati raccolti ed elaborati dal Consiglio Nazionale direttamente presso gli Ordini territoriali, al 31 dicembre 2020, secondo l'ultima rilevazione ufficiale, le Stp iscritte all'Albo sono 1.184. Rispetto al 2014, primo anno per il quale sono disponibili i dati raccolti annualmente dal Consiglio Nazionale, come mostrato nel grafico 1, si è registrata una continua crescita del numero di Stp. Nel 2019 si è verificato il superamento della soglia delle 1.000 unità. Secondo i dati provvisori raccolti nel mese di novembre 2021 le Stp iscritte all'Albo nazionale sono 1.333.

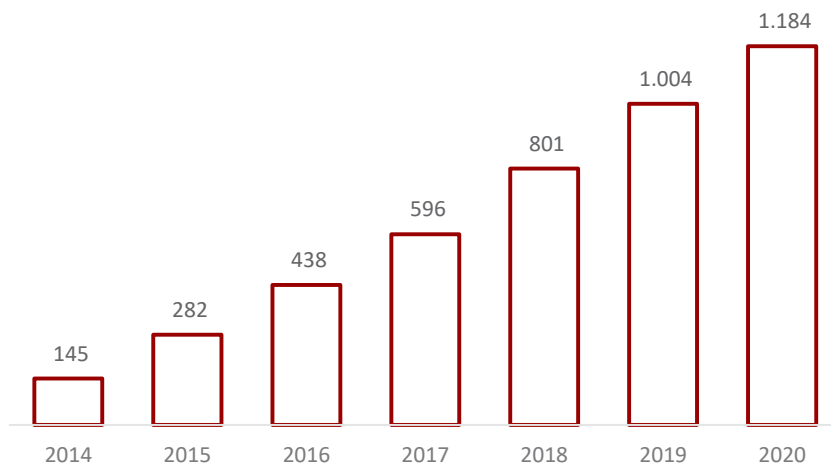
---

e dichiarati in qualsiasi forma, mentre il dato Stp del ricavo medio per socio si limita a rappresentare solo la parte di valore generato dall'iscritto nella forma di Stp.

<sup>16</sup> Basti pensare che, considerando solo le società di capitali, i Ced attualmente esistenti, anche se non tutti riconducibili alla professione di Commercialista, sono oltre 10 mila.

<sup>17</sup> A tal proposito è certamente importante ricordare che le associazioni professionali esistenti (dati ISA e Studi di Settore) sono oltre 8 mila e che la maggior parte di queste sono riconducibili alla professione di Commercialista.

Grafico 1 - Le Stp iscritte all'Albo DCEC. Anni 2014-2020

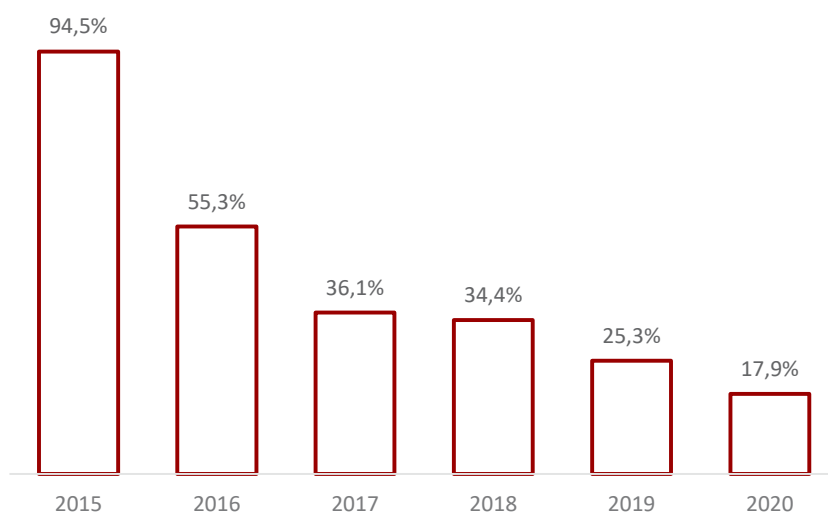


Fonte: Elaborazione Fnc su dati Cndcec

Come mostrato nel grafico 2, il tasso di crescita annuale delle Stp, sempre a due cifre, è decrescente. Se, infatti, nel 2015 il numero di Stp è praticamente raddoppiato rispetto al 2014, l'anno successivo la crescita si è ridotta a circa la metà per poi calare progressivamente di anno in anno fino ad arrivare al +17,9% del 2020 rispetto al 2019. Sulla base dei dati provvisori relativi al 2021, è probabile che il trend mostrato nel grafico 2 prosegua a un ritmo di crescita intorno al 12%.

7

Grafico 2 - Tasso di crescita annuale delle Stp iscritte all'Albo DCEC. Anni 2014-2020



Fonte: Elaborazione Fnc su dati Cndcec

A fine 2020, come mostrato nella tabella 1, sono 783 le Stp iscritte ad Ordini del Nord, contro le 203 degli Ordini del Centro e le 198 degli Ordini del Sud. Inoltre, osservando la variazione percentuale tra il 2020 e il 2014, è evidente come il ritmo di crescita sia molto più sostenuto nel Centronord rispetto al Sud.

Tabella 1 - Le Stp per macroarea territoriale. Valori assoluti e variazione percentuale. Anni 2014-2020

AREA	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	VAR. % 20-14
<b>NORD-EST</b>	34	63	110	159	229	271	331	873,5%
<b>NORD-OVEST</b>	55	119	182	252	319	388	452	721,8%
<b>CENTRO</b>	22	40	66	90	127	172	203	822,7%
<b>SUD</b>	34	60	80	95	126	173	198	482,4%
<b>ITALIA</b>	145	282	438	596	801	1.004	1.184	716,6%

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Cndcec

La dinamica appena osservata si traduce in una diffusione maggiore delle Stp nel Nord rispetto al Centro e al Sud. Infatti, come mostrato nella tabella 2, il rapporto percentuale tra il numero di Stp e il numero di iscritti al Nord è circa il doppio del Centro e il triplo del Sud. Nel Nord-est, in particolare, le Stp sono l'1,6% degli iscritti totali, mentre nel Nord-ovest sono l'1,5%. A fronte di ciò, nel Centro sono lo 0,8% e nel Sud lo 0,5%.

Tabella 2 - Le Stp in rapporto agli iscritti per macroarea territoriale. Anno 2020.

AREE	STP	ISCRITTI	STP/ISCRITTI
<b>NORD-EST</b>	331	20.095	1,6%
<b>NORD-OVEST</b>	452	29.953	1,5%
<b>CENTRO</b>	203	25.655	0,8%
<b>SUD</b>	198	43.595	0,5%
<b>ITALIA</b>	1.184	119.298	1,0%

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Cndcec

Estendendo l'analisi a livello regionale, come mostrato nella tabella 3, si osserva una diffusione delle Stp rispetto agli iscritti particolarmente alta in Trentino-Alto Adige. Qui, infatti, il numero di Stp raggiunge il 3,9% degli iscritti totali. Al secondo posto, in questa speciale graduatoria regionale, troviamo la Valle d'Aosta, che presenta un rapporto pari al 2,2% e, a seguire, il Friuli-Venezia Giulia con l'1,8% e il Veneto con l'1,7%. Seguono ancora la Lombardia con l'1,6%, il Piemonte con l'1,5%, la Basilicata con l'1,4%, le Marche con l'1,3%, l'Emilia-Romagna con l'1,2, la Toscana con l'1,1% e l'Umbria con l'1%. Le restanti regioni presentano tutte rapporti percentuali inferiori all'unità. In particolare, la Calabria presenta il rapporto più basso con lo 0,3% e poco più sopra la Sicilia e la Campania con lo 0,4%.

Tabella 3 - Le Stp per regioni. Valore assoluto, tasso di crescita e Rapporto con Iscritti. Anni 2014, 2019 e 2020

TERRITORIO E ORDINI	2014	2019	2020	VAR. % 20-19	VAR. % 20-14	ISCRITTI 2020	STP/ISCRITTI 2020
<b>ABRUZZO</b>	2	13	16	23,1%	700%	3.202	0,5%
<b>BASILICATA*</b>	4	13	13	0,0%	225%	916	1,4%
<b>CALABRIA</b>	4	10	12	20,0%	200%	4.355	0,3%
<b>CAMPANIA</b>	10	50	55	10,0%	450%	14.320	0,4%
<b>EMILIA ROMAGNA</b>	16	91	102	12,1%	538%	8.488	1,2%
<b>FRIULI VENEZIA GIULIA*</b>	4	22	32	45,5%	700%	1.821	1,8%
<b>LAZIO</b>	10	65	71	9,2%	610%	13.820	0,5%

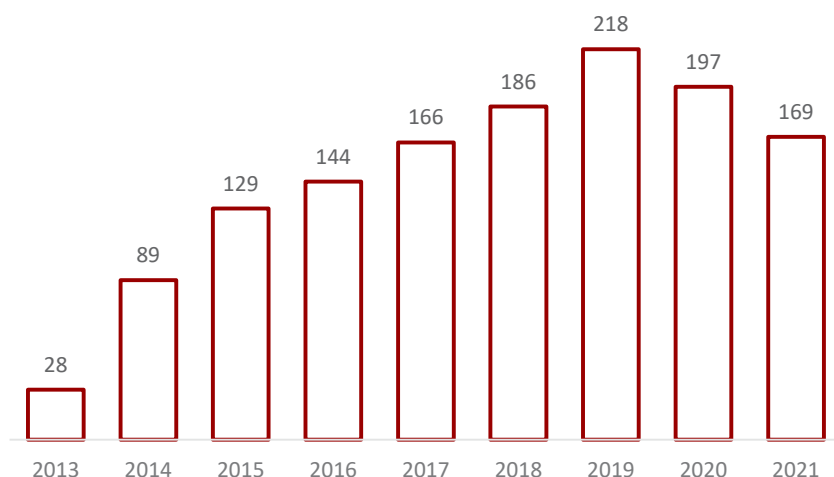
LIGURIA	5	21	27	28,6%	440%	2.966	0,9%
LOMBARDIA	32	282	319	13,1%	897%	20.195	1,6%
MARCHE	4	31	38	22,6%	850%	3.008	1,3%
MOLISE	1	2	3	50,0%	200%	479	0,6%
PIEMONTE	18	80	102	27,5%	467%	6.613	1,5%
PUGLIA	11	44	50	13,6%	355%	9.926	0,5%
SARDEGNA*	4	11	12	9,1%	200%	2.043	0,6%
SICILIA	6	30	37	23,3%	517%	8.354	0,4%
TOSCANA	8	63	78	23,8%	875%	7.251	1,1%
TRENTINO ALTO ADIGE	3	47	57	21,3%	1800%	1.472	3,9%
UMBRIA*	1	13	16	23,1%	1500%	1.576	1,0%
VALLE D'AOSTA*	2	5	4	-20,0%	100%	179	2,2%
VENETO	15	111	140	26,1%	833%	8.314	1,7%
<b>ITALIA</b>	<b>145</b>	<b>1.004</b>	<b>1.184</b>	<b>17,9%</b>	<b>717%</b>	<b>119.298</b>	<b>1,0%</b>

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Cndcec

\*Il dato 2014 è zero ed è sostituito dal dato dell'anno 2015 per consentire la variazione % di periodo. Pertanto, la var. % 2020-2014 per queste regioni è relativa a 2020-2015. Il totale della colonna dati relativa all'anno 2014 non tiene conto del dato di queste regioni.

Se si osserva l'anno di iscrizione all'Albo, si evince come il trend sia stato crescente dal 2013 al 2019 per poi iniziare a calare. In particolare, dal confronto tra il numero di Stp iscritte a fine anno, come mostrato dal grafico 1, e di quelle iscritte nell'anno, come mostrato dal grafico 3, si intuisce che alcune Stp iscritte negli anni, soprattutto quelli iniziali della serie, si sono poi cancellate. Ad esempio, a fine 2014 si registravano 145 Stp iscritte, mentre, dall'analisi di quelle iscritte (considerando l'intero elenco) nel mese di novembre 2021, quelle iscritte nel 2013 e nel 2014 sono 117, ciò vuol dire che ne mancano almeno 28.

Grafico 3 - Anno di iscrizione all'Albo

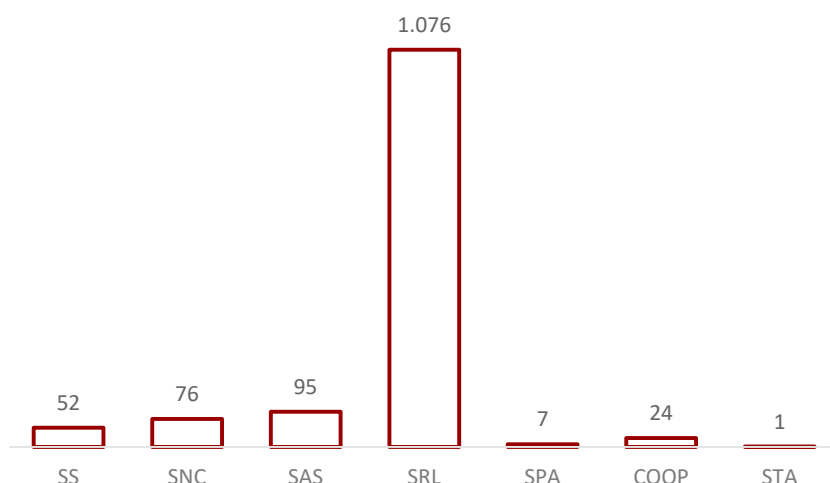


Fonte: Elaborazione Fnc su dati Cndcec

Dall'analisi della forma giuridica scelta dalle Stp iscritte all'Albo, come mostrato nel grafico 4, emerge, come era del resto prevedibile, la netta prevalenza delle società di capitali e, in particolare, della Srl,

che ricorre nell'81,6% dei casi. Tra le società di persone, prevale la Sas, che pesa per il 7% sul totale, mentre la Snc ricorre nel 5,7% dei casi. Sono 52, invece, le Stp costituite in forma di società semplice pari al 3,9% del totale. Da non trascurare anche le 24 Stp costituite in forma di cooperativa.

Grafico 4 - La scelta della forma giuridica

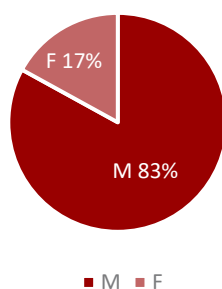


Fonte: Elaborazione Fnc su dati Cndcec

Dall'analisi effettuata sulla posizione del Rappresentante Legale di ogni singola Stp è stato possibile rilevare come nell'86,6% dei casi si tratti di professionisti iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. Sono, invece, il 13,4% i Rappresentanti Legali non iscritti all'Albo. È probabile che la maggior parte di questi sia rappresentata da professionisti iscritti in altri Albi, prevalentemente Consulenti del lavoro, anche se non possiamo escludere che una parte, seppure marginale, possa essere costituita da non professionisti. Inoltre, come mostrato nel grafico 5, abbiamo rilevato come il genere femminile sia poco rappresentato, essendo stato rilevato nel 17% dei casi contro una presenza di iscritti donne all'Albo che nell'ultimo anno ha raggiunto il 33,3%. Anche la componente giovanile (under-40) risulta meno rappresentata, pari all'11,6%, come mostrato nel grafico 6, rispetto al 17,9% degli iscritti all'Albo nell'ultimo anno.

10

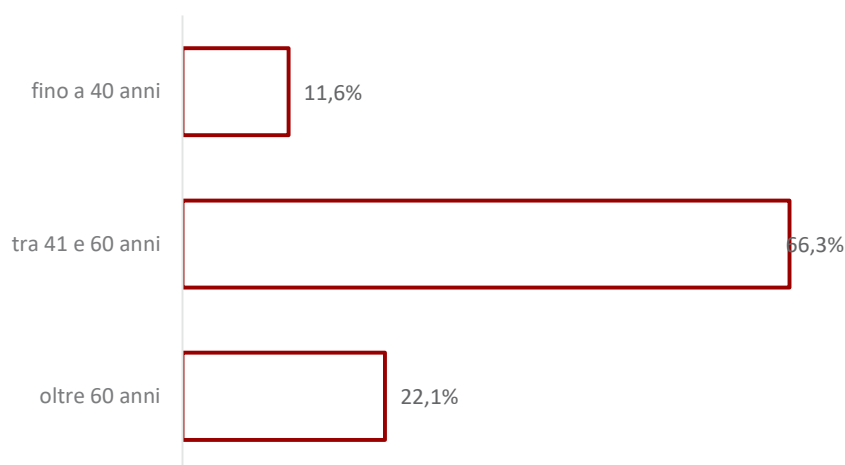
Grafico 5 - Analisi per genere del rappresentante legale



Fonte: Elaborazione Fnc su dati Cndcec



Grafico 6 - Analisi per classe di età del rappresentante legale.



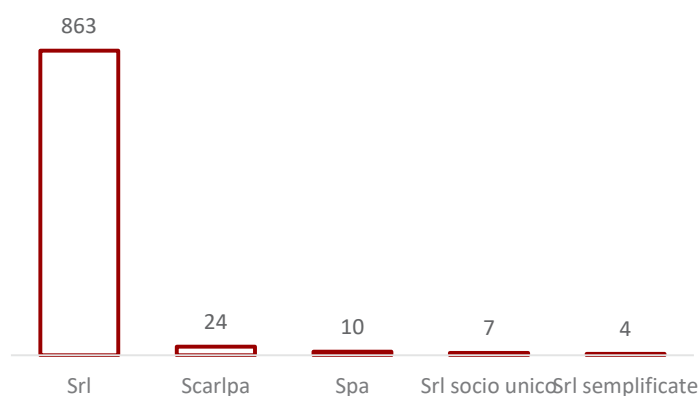
Fonte: Elaborazione Fnc su dati Cndcec

### 3. Le Stp costituite in forma di società di capitali

Esaurita l'analisi sull'intero universo delle Stp iscritte all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, in questo paragrafo ci concentreremo sulle sole Stp costituite in forma di società di capitali<sup>18</sup>. In particolare, incrociando i dati in nostro possesso con quelli rinvenibili nella banca dati Aida sui bilanci delle imprese italiane, rispetto alle 1.333 Stp iscritte all'Albo, è stato possibile selezionare un campione costituito da 908 Stp, di cui 863 nella forma di Srl, 24 di Scarlpa, 10 di Spa, 7 di Srl a socio unico e 4 di Srl semplificate. Detto campione è formato da tutte le società di capitali per le quali è stato possibile reperire almeno un bilancio negli anni 2018, 2019, 2020 e 2021<sup>19</sup>.

11

Grafico 7 - Campione di Stp per l'analisi dei bilanci



Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

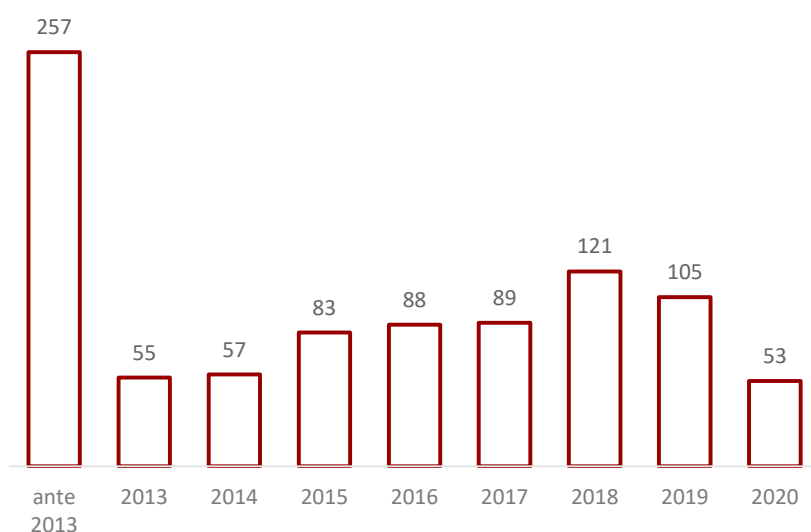
<sup>18</sup> All'interno delle quali abbiamo ritenuto utile ricomprendere 24 società cooperative a responsabilità limitata per le quali è disponibile il bilancio nella banca dati Aida.

<sup>19</sup> La selezione è avvenuta incrociando l'elenco completo delle Stp iscritte all'Albo con le sole società di capitali presenti in Aida con bilanci disponibili negli anni 2018, 2019, 2020 e 2021.

Le 908 società analizzate presentano un volume di ricavi complessivo pari a 461 milioni e 182 mila euro, 3.836 dipendenti e 2.557 soci. In media, dette società realizzano 507.910 euro di ricavi, hanno 4,3 dipendenti e 2,8 soci. Il ricavo medio per singolo socio è pari a 180.361 euro, mentre il ricavo medio per dipendente è pari a 120.225 euro. Rapportando, invece, i ricavi totali agli addetti, rappresentati, in questo caso, dalla somma di soci e dipendenti, e cioè 6.393 unità, il valore medio risulta pari a 72.139 euro.

Prima di proseguire l'analisi dei valori di bilancio è importante notare che, come mostrato nel grafico 7, ben 257 società su 908 sono state costituite prima del 2013, cioè prima che diventasse operativa la riforma introdotta con la legge 183 del 2011. Alcune sono state costituite anche negli anni '80 e negli anni '90 del secolo scorso. Si tratta del 28,3% del totale. Si potrebbe dire, dunque, che quasi una Stp su tre è stata costituita prima della riforma e che dunque la sua iscrizione nella sezione speciale dell'Albo, e cioè nella sezione appositamente istituita nel 2013 e dedicata alle Stp, sia avvenuta a seguito di riqualificazione della forma societaria. Naturalmente, in questa sede non è possibile analizzare la storia di queste società, per cui nulla si può dire sulla loro origine e sul tipo di processo di trasformazione intrapreso. Ci è sembrato importante, però, passare in rassegna il codice Ateco principale con cui ogni singola Stp analizzata figura nella banca dati Aida al momento dell'estrazione. Il risultato è mostrato nella tabella 4.

Grafico 7 - Stp per anno di costituzione



Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Nell'analisi della tabella 4, occorre precisare che si tratta dei codici riportati per ogni singola società dalla banca dati Aida e pertanto non è stata effettuata una verifica puntuale delle informazioni sul Registro delle imprese. Ad ogni modo, dalla tabella 4 è evidente come, sebbene la maggior parte dei codici faccia riferimento all'attività dei Commercialisti, siano essi riferibili ai dottori commercialisti o ai

ragionieri commercialisti<sup>20</sup>, esiste una rilevante parte di codici riferibili ad altre attività e, in particolare, all'elaborazione dati e alla consulenza aziendale. Tale osservazione è ricavabile più facilmente dalla tabella 5 nella quale i codici sono stati accorpati per macrogruppi.

Tabella 4 - Classificazione per attività economica (Codice Ateco 2007) delle Stp

CODICE	DESCRIZIONE	N. SOCIETÀ
63.11.10	Elaborazione dati	18
63.11.11	Elaborazione elettronica di dati contabili (esclusi i Centri di assistenza fiscale - Caf)	29
63.11.19	Altre elaborazioni elettroniche di dati	1
69.00.00	Attività legali e contabilità	1
69.10.10	Attività degli studi legali	4
69.20.10	Attività degli studi commerciali, tributari e revisione contabile	5
69.20.11	Servizi forniti da dottori commercialisti	674
69.20.12	Servizi forniti da ragionieri e periti commerciali	108
69.20.13	Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in	24
69.20.14	Attività svolta dai Centri di assistenza fiscale (Caf)	2
69.20.20	Attività delle società di revisione e certificazione di bilanci	3
69.20.30	Attività dei consulenti del lavoro	19
70.20.20	Attività di consulenza gestionale	1
70.22.09	Altre attività di consulenza imprenditoriale e altra consulenza amministrativo-gestionale e	16
82.99.99	Altri servizi di supporto alle imprese nca	2
85.59.20	Corsi di formazione e corsi di aggiornamento professionale	1
<b>TOTALE</b>		<b>908</b>

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

La tabella 5 mostra, infatti, come il 92% delle Stp analizzate abbia come attività principale quella di Commercialista, mentre sono pari al 5,3% le Stp che risultano avere come attività principale quella di Elaborazione dati e l'1,9% quelle che contemplano l'attività di consulenza aziendale.

<sup>20</sup> Fino a poco tempo fa, la codifica Ateco 2007 riportava due distinti codici, uno per i dottori commercialisti (69.20.11) ed uno per i ragionieri commercialisti e periti commerciali (69.20.12). Come si vede dalla codifica dettagliata, i codici coincidevano fino alla quinta cifra. Entrambi i codici rientrano nella classe 69.20 della sezione M. In particolare, la classe 69.20 è definita "Contabilità, controllo e revisione contabile, consulenza in materia fiscale e del lavoro". Recentemente, l'Istat ha portato a termine un importante aggiornamento della codifica Ateco che ha modificato profondamente i codici Ateco della Categoria dei Commercialisti. Infatti, mentre le restanti voci della classe 69.20 sono rimaste immutate (ci riferiamo a revisori contabili, Caf, società di revisione e consulenti del lavoro), sono state modificate le due voci riguardanti gli iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. In particolare, il codice 69.20.11 è stato ridefinito in "Servizi forniti da commercialisti", mentre il codice 69.20.12 è stato ridefinito in "Servizi forniti da esperti contabili". In pratica, la modifica è rilevante poiché il nuovo codice 69.20.11 accorpa i vecchi codici 69.20.11 e 69.20.12, unificando, in linea con l'Albo Unico, in un solo codice "dottori commercialisti" e "ragionieri commercialisti e periti commerciali" ora definiti univocamente e insieme "commercialisti". In questo modo, il codice 69.20.12, prima riservato ai "ragionieri commercialisti e periti commerciali", che includeva ovviamente anche gli esperti contabili, adesso comprende solo questi ultimi. La modifica avrà un impatto rilevante sulle statistiche relative alle imprese (Unità locali e addetti) e sulle statistiche di contabilità nazionale (in particolare, quelle che restituiscono i dati sul Pil e sul Valore aggiunto). Ad ogni modo, i dati riportati nella tabella 4 non tengono conto di questa modifica, troppo recente per essere considerata nella banca dati Aida.

Tabella 5 - Classificazione per attività economica (Codice Ateco 2007) delle Stp. Macrogruppi

GRUPPO	DESCRIZIONE	N. SOCIETÀ	QUOTA %
631	Elaborazione dati	48	5,3%
691	Attività studi legali	5	0,6%
692	Servizi contabili, revisione, amministrazione, Caf, lavoro	835	92,0%
702	Società di consulenza	17	1,9%
829+859	Altri servizi alle imprese	3	0,3%

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Particolarmente interessanti per il tipo di analisi che stiamo conducendo sono i dati esposti nella tabella 6. In questa tabella, infatti, viene riportata la distribuzione puntuale delle Stp per numero di soci da uno a dieci e, in via residuale, il numero di Stp con più di dieci soci. Come si può notare facilmente dalla tabella, la maggior parte delle Stp non ha più di due soci; per la precisione si tratta del 52,4%. L'80,2%, inoltre, non supera i tre soci, mentre solo il 5,4% ha più di cinque soci e solo lo 0,8% ha più di dieci soci. Sono, infatti, appena sette le Stp che superano i dieci soci.

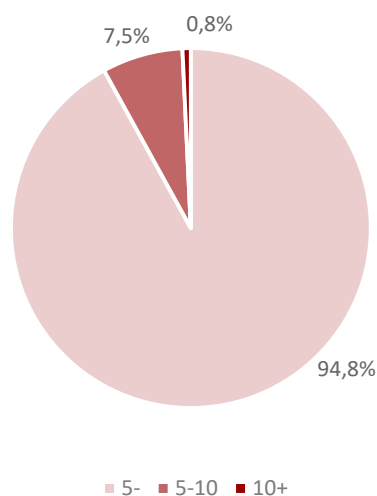
Tabella 6 - Le Stp per numero di soci

N. SOCI	N. SOCIETÀ	QUOTA %	QUOTA % CUMULATA
1	114	13,0%	13,0%
2	346	39,4%	52,4%
3	244	27,8%	80,2%
4	96	10,9%	91,1%
5	31	3,5%	94,6%
6	20	2,3%	96,9%
7	9	1,0%	97,9%
8	5	0,6%	98,5%
9	3	0,3%	98,9%
10	3	0,3%	99,2%
10+	7	0,8%	100,0%
<b>Totale</b>	878	100,0%	
<b>Nd</b>	30		
<b>TOTALE</b>	908		

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Osservando il grafico 8, vediamo come il 94,8% delle Stp ha fino a 5 soci, il 7,5% ha tra 6 e 10 soci, mentre lo 0,8% supera i dieci soci.

Grafico 8. Distribuzione delle Stp per numero di Soci. Macrogruppi. Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida



Passando all'analisi delle Stp per numero di dipendenti, non possiamo non notare, analogamente a quanto visto per la distribuzione per numero di soci, una problematica particolarmente acuta in termini dimensionali. Sono, infatti, ben il 21,7% le Stp senza alcun dipendente. In pratica, una Stp su cinque non ha dipendenti. La maggior parte delle Stp, invece, non supera i tre dipendenti. Si tratta, in questo caso, del 56,5% del totale. Mentre il 73,7% non supera i cinque dipendenti e il 92,1% non supera i 10 dipendenti.

Se volessimo utilizzare i parametri europei, facendo riferimento esclusivamente al numero dei dipendenti, dovremmo affermare senza dubbio che le Stp sono quasi tutte microimprese. Infatti, le Stp che superano i 20 dipendenti sono il 7,9% del totale, cioè appena 18 società.

15

Tabella 7 - Le Stp per classi di dipendenti\*

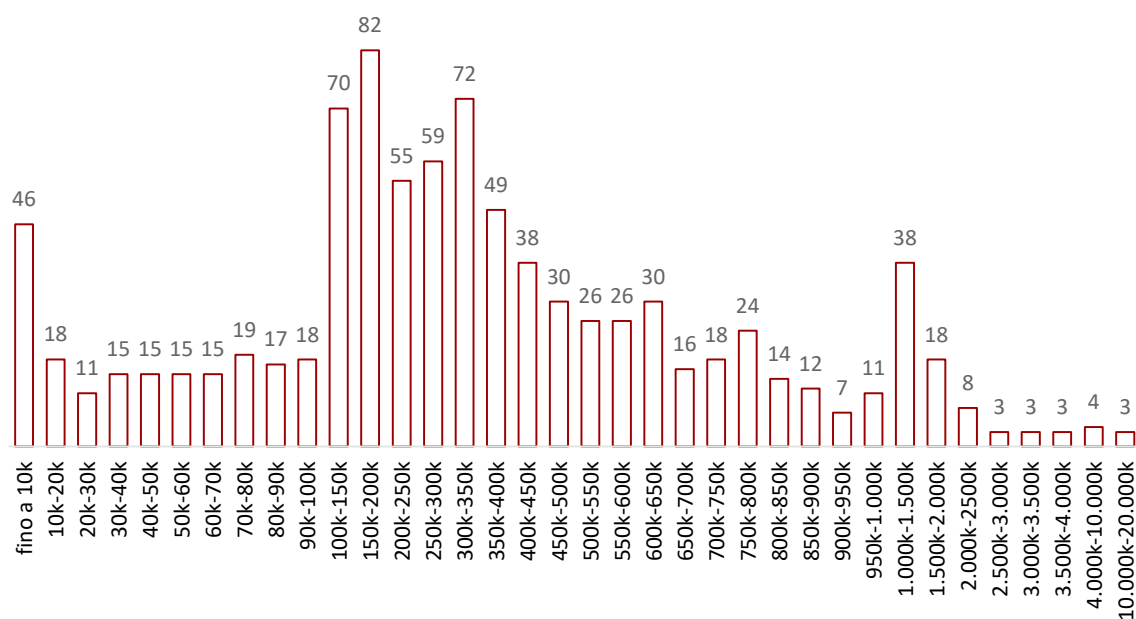
CLASSI DI DIPENDENTI	N. SOCIETÀ	QUOTA %	QUOTA % CUMULATA
0	192	21,7%	21,7%
1-3	309	34,9%	56,5%
4-5	152	17,2%	73,7%
6-10	163	18,4%	92,1%
11-15	39	4,4%	96,5%
16-20	13	1,5%	98,0%
20+	18	2,0%	100,0%
<b>Totale</b>	<b>886</b>	<b>100,0%</b>	
<b>Macrogruppi</b>			
10-	816	92,1%	
10+	70	7,9%	

\* Analisi condotta su 886 Stp su 908 a causa dell'indisponibilità del dato per la parte restante di Stp.

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

A completamento dell'analisi strutturale del campione, è stata condotta un'analisi della distribuzione delle Stp per volume di ricavi. Innanzitutto, osservando il grafico 9, si vede come sono appena 3 le Stp che superano la soglia dei 10 milioni di ricavi, mentre il numero maggiore di Stp si riscontra nella classe 150-200 mila euro seguita da quella 300-350 mila euro. Sono, invece, 46 le Stp che non raggiungono la soglia dei 10 mila euro di ricavi.

Grafico 9 - Distribuzione delle Stp per classi di ricavo



Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

La tabella 8 permette di osservare la distribuzione cumulata delle Stp per classi di ricavo. In particolare, si rileva come ben 189 Stp non superino i 100 mila euro di ricavi: si tratta del 20,8% delle società. Praticamente, una società su cinque produce meno di 100 mila euro di ricavi. Sono, invece, 644 le Stp che non superano i 500 mila euro di ricavi, il 70,9% del totale. Mentre sono 828 e cioè il 91,2% le Stp che non superano il milione di ricavi, e sono solo 80 le Stp che superano il milione di euro di ricavi. Nel nostro caso, potremmo dunque considerarle "grandi" Stp.

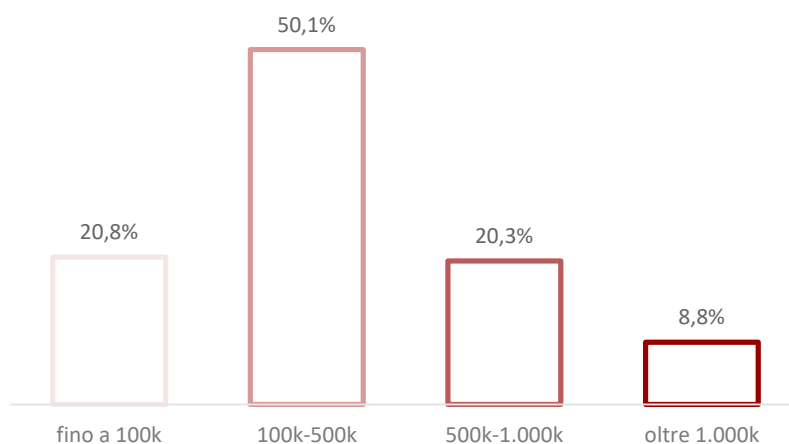
Tabella 8 - Le Stp per classi di ricavi

CLASSE DI RICA VO	N. SOCIETÀ	N. CUMULATO SOCIETÀ	QUOTA % CUMULATA
fino a 10k	46	46	5,1%
10k-20k	18	64	7,0%
20k-30k	11	75	8,3%
30k-40k	15	90	9,9%
40k-50k	15	105	11,6%
50k-60k	15	120	13,2%
60k-70k	15	135	14,9%
70k-80k	19	154	17,0%

80k-90k	17	171	18,8%
90k-100k	18	189	20,8%
100k-150k	70	259	28,5%
150k-200k	82	341	37,6%
200k-250k	55	396	43,6%
250k-300k	59	455	50,1%
300k-350k	72	527	58,0%
350k-400k	49	576	63,4%
400k-450k	38	614	67,6%
450k-500k	30	644	70,9%
500k-550k	26	670	73,8%
550k-600k	26	696	76,7%
600k-650k	30	726	80,0%
650k-700k	16	742	81,7%
700k-750k	18	760	83,7%
750k-800k	24	784	86,3%
800k-850k	14	798	87,9%
850k-900k	12	810	89,2%
900k-950k	7	817	90,0%
950k-1.000k	11	828	91,2%
1.000k-1.500k	38	866	95,4%
1.500k-2.000k	18	884	97,4%
2.000k-2500k	8	892	98,2%
2.500k-3.000k	3	895	98,6%
3.000k-3.500k	3	898	98,9%
3.500k-4.000k	3	901	99,2%
4.000k-10.000k	4	905	99,7%
10.000k-20.000k	3	908	100,0%

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Grafico 10 - Distribuzione delle Stp per classi di ricavo. Macrogruppi



Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

#### 4. I bilanci delle Stp

L'analisi dei bilanci delle Stp è stata condotta a due differenti livelli. In prima battuta, infatti, sono stati aggregati i principali valori di bilancio dell'intero campione formato dalle 908 Stp analizzate. Ottenuto così il bilancio aggregato si è proceduto ad effettuare un'analisi elaborando alcuni indicatori medi per singola società e in rapporto agli addetti totali, in linea con quanto evidenziato nel paragrafo precedente. Successivamente si è proceduto all'elaborazione di alcuni indici di bilancio<sup>21</sup>.

Per poter svolgere l'analisi di bilancio e, successivamente, condurre anche un'analisi delle variazioni di alcuni indicatori di bilancio rispetto all'anno precedente, è stato necessario restringere il campione di analisi alle sole Società che presentavano i bilanci in entrambi gli anni considerati. Inoltre, per dare maggiore solidità all'analisi ed evitare condizionamenti dovuti alla fase di startup delle società costituite nel 2019, si è incluso tra i parametri di selezione del campione da analizzare anche la disponibilità del bilancio 2018. In tal modo, il campione di società analizzate si è ridotto a 588 Stp. Infine, con un'esposizione contenuta nel paragrafo successivo, per analizzare il trend di medio-lungo periodo, è stato selezionato un ulteriore campione di Stp facendo in modo di individuare le sole società che presentano bilanci per tutti gli ultimi otto anni (2020, 2019, 2018, 2017, 2016, 2015, 2014 e 2013).

##### 4.1. Il bilancio aggregato delle Stp

Nell'analisi di bilancio delle Stp condotta in questo paragrafo, per costruire un raggruppamento per classi dimensionali delle società analizzate, ci si è avvalsi della codificazione dimensionale adottata da Aida nell'ambito della definizione del "Gruppo dei pari". Il risultato è esposto nella tabella seguente. Si precisa che si tratta di una classificazione dimensionale assolutamente indipendente da quella utilizzata per le imprese a livello europeo e viene qui impiegata al solo scopo di presentare un'analisi delle Stp per segmento dimensionale<sup>22</sup>. In questo modo, come risulta dalla tabella 9, le 908 Stp analizzate sono state riclassificate come segue: 132 "micro", 280 "piccole", 388 "medie" e 108 "grandi".

Come mostrato nella tabella 9, i quattro segmenti dimensionali individuati presentano caratteristiche molto differenti tra di loro, soprattutto i due segmenti estremi. In particolare, si osserva una distribuzione che vede un addensamento al centro, rappresentato in questo caso dal secondo e dal terzo segmento, che per convenzione chiamiamo piccole e medie Stp, con i due segmenti laterali rappresentati dalle micro e dalle grandi Stp. Queste ultime si equivalgono quasi in termini assoluti, con la differenza che le micro realizzano lo 0,8% del valore della produzione e le grandi il 51,1%. Allo stesso modo, le micro presentano l'1,1% dell'attivo totale di tutte le Stp, mentre le grandi presentano il 51,4%

<sup>21</sup> Prima di proseguire nell'analisi dei bilanci delle Stp è importante precisare che, pur non svolgendo attività commerciale, le Stp costituite nella forma delle società di capitali o di società cooperative a responsabilità limitata sono tenute a depositare i bilanci presso le Camere di commercio redigendo gli stessi secondo i principi contabili ordinari. Pertanto, nell'analisi si adopereranno gli schemi di bilancio tipici delle società di capitali operanti nell'ambito dei servizi non finanziari.

<sup>22</sup> In questo modo, è stato possibile anche ovviare al fatto che quasi tutte le Stp sono micro imprese secondo i parametri europei. Sono state, infatti, utilizzate le classificazioni dimensionali di Aida per articolare nella nostra analisi il campione di Stp in quattro differenti segmenti dimensionali, la cui nomenclatura appare, dunque, esclusivamente convenzionale.



dell'attivo aggregato. Se osserviamo, invece, le risorse umane, i valori sono un po' diversi ma in linea con quanto appena visto. Infatti, gli addetti totali sono il 6% nelle micro e il 32,1% nelle grandi.

Tabella 9 - Principali indicatori di bilancio delle Stp per classe dimensionale. Anno 2020. Valori aggregati espressi in migliaia di euro e quote percentuali sul totale di riga. Campione di 908 Stp.

INDICATORI	MICRO	PICCOLE	MEDIE	GRANDI	TOTALE
<b>SOCIETÀ</b>	<b>132</b>	<b>280</b>	<b>388</b>	<b>108</b>	<b>908</b>
Quota % sul totale	14,5%	30,8%	42,7%	12,0%	100,0%
<b>Valore della Produzione</b>	<b>3.928</b>	<b>46.643</b>	<b>193.448</b>	<b>254.926</b>	<b>498.945</b>
Quota % sul totale	0,8%	9,3%	38,8%	51,1%	100,0%
- di cui Ricavi	3.516	44.871	188.826	223.969	<b>461.182</b>
Quota % sul totale	0,8%	9,7%	40,9%	48,6%	100,0%
<b>Totale Stato Patrimoniale</b>	<b>6.147</b>	<b>57.609</b>	<b>202.056</b>	<b>281.000</b>	<b>546.812</b>
Quota % sul totale	1,1%	10,5%	37,0%	51,4%	100,0%
Dipendenti	40	515	1.796	1.485	<b>3.836</b>
Quota % sul totale	1,0%	13,4%	46,8%	38,8%	100,0%
Soci	343	626	1.043	545	<b>2.557</b>
Quota % sul totale	13,4%	24,5%	40,8%	21,3%	100,0%
Addetti Totali	383	1.141	2.839	2.030	<b>6.393</b>
Quota % sul totale	6,0%	17,5%	44,4%	32,1%	100,0%

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Volendo svolgere un'analisi più dettagliata della distribuzione delle Stp per classi di ricavi, abbiamo proceduto ad elaborare la distribuzione per decili come rappresentato nella tabella 10. La prima metà della distribuzione di Stp per ricavi, quella che si colloca al di sotto della mediana, che risulta essere pari a 296.844 euro, assomma in totale quasi il 13% dei ricavi complessivi. Questo vuol dire che l'87% del volume di ricavi è generato dall'altra metà di Stp. In particolare, la tabella 10 mostra come la quota maggiore dei ricavi in termini relativi, e cioè per la precisione il 45,8%, viene realizzato dalle Stp che si collocano nell'ultimo decile della distribuzione che, nel nostro caso, è pari a 91 unità e che è composto, prevalentemente, da grandi Stp.

Tabella 10 - Distribuzione per decile dei ricavi delle Stp. Valori assoluti e valori percentuali. Campione di 908 Stp

DECILE	VALORE (EURO)	AMMONTARE (MGL. EURO)	QUOTA %	QUOTA % CUMULATA
<b>Primo</b>	40.679	1.249	0,27%	0,27%
<b>Secondo</b>	95.961	6.363	1,38%	1,65%
<b>Terzo</b>	160.491	11.449	2,48%	4,13%
<b>Quarto</b>	209.566	16.959	3,68%	7,81%
<b>Quinto</b>	296.844	23.547	5,11%	12,92%
<b>Sesto</b>	364.019	29.893	6,48%	19,40%
<b>Settimo</b>	479.716	37.682	8,17%	27,57%
<b>Ottavo</b>	649.174	51.885	11,25%	38,82%
<b>Nono</b>	948.275	71.019	15,40%	54,22%
<b>Decimo</b>	19.190.252	211.137	45,78%	100,00%

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Nella tabella 11, abbiamo riportato i valori medi dei principali indicatori di bilancio e dei dipendenti e soci per singola società. Innanzitutto, il valore della produzione medio esprime una variabilità particolarmente elevata tra i quattro segmenti analizzati: le micro Stp presentano un valore della produzione medio di 29.758 euro che, da 166.582 euro per le piccole Stp, balza a 498.577 euro per le medie fino a raggiungere i 2.360.426 euro per le 108 grandi Stp che formano il campione. Le stesse differenze si riscontrano per i ricavi e per il totale dell'attivo e del passivo dello stato patrimoniale. Differenze che si riflettono, a scala ridotta, nel confronto tra i dipendenti e i soci e, quindi, gli addetti.

Rispetto ad una media di 7 addetti per ogni Stp, formata da 2,8 soci e 4,2 dipendenti, notiamo, infatti, come le grandi Stp raggiungano una media di 18,8 addetti, formata da 5 soci e 13,8 dipendenti. Questo significa che le grandi Stp hanno in media il 269% in più di addetti rispetto alla media generale. Se associamo questo dato a quello relativo ai ricavi medi per addetto, che nelle grandi Stp è del 153% più grande della media generale, abbiamo un'idea della forza delle Stp grandi in termini di capacità produttiva e realizzativa. Nel nostro caso, si tratta di 108 Stp e cioè il 12,8% del totale.

Pur trattandosi di gruppi differenti, l'analisi della distribuzione dei ricavi per decili e l'analisi del bilancio aggregato delle Stp per classe dimensionale mostrano come ci sia un gruppo di Stp particolarmente grandi che presenta valori nettamente diversi dagli altri gruppi e dalla media generale, con una consistenza pari a circa il 12% del totale. Infatti, se osserviamo la classe dimensionale immediatamente inferiore e cioè le medie Stp che nel nostro caso sono 388 e rappresentano il 42,7% del campione, notiamo valori già molto diversi. Infatti, queste società presentano una media di addetti pari a 7,3 e quindi praticamente in linea con la media generale, con un valore dei ricavi medi addirittura inferiore alla media generale. Si osservi ancora il rapporto tra dipendenti e soci, che varia da 0,1 nel caso delle micro Stp a 0,8 nel caso delle piccole a 1,7 nel caso delle medie e 2,7 nel caso delle grandi.

Questi dati, al di là della particolare forza di un piccolo gruppo di grandi Stp, che naturalmente condiziona tutti i valori di bilancio aggregati che abbiamo elaborato e rappresentato, mostrano con tutta evidenza quanto sia frammentato e quindi eterogeneo l'universo di Stp analizzato.

*Tabella 11* - Principali indicatori di bilancio delle Stp per classe dimensionale. Anno 2020. Valori pro-capite espressi in euro e rapporti medi. Campione di 908 Stp

INDICATORI	MICRO	PICCOLE	MEDIE	GRANDI	TOTALE
<b>Valore della Produzione</b>	29.758	166.582	498.577	2.360.426	<b>549.499</b>
<b>- di cui Ricavi</b>	26.636	160.254	486.665	2.073.787	<b>507.910</b>
<b>Totale Stato Patrimoniale</b>	46.568	205.746	520.763	2.601.852	<b>602.216</b>
<b>Dipendenti</b>	0,30	1,84	4,63	13,75	<b>4,22</b>
<b>Soci</b>	2,60	2,24	2,69	5,05	<b>2,82</b>
<b>Addetti Totali</b>	2,90	4,08	7,32	18,80	<b>7,04</b>
<b>Dipendenti/Soci</b>	0,12	0,82	1,72	2,72	<b>1,50</b>

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

#### 4.2. Indici di bilancio

Nella tabella 12 sono rappresentati i valori del bilancio aggregato del campione ristretto di Stp utilizzato per l'elaborazione delle variazioni tra il 2019 e il 2020 e dei singoli indici di bilancio. Come già spiegato sopra, detto campione è formato dalle 588 Stp che presentano il bilancio per tutti e tre gli anni 2018, 2019 e 2020. In particolare, la tabella 12 presenta i valori del conto economico in percentuale del valore della produzione. L'analisi per classe dimensionale ci permette di osservare alcuni elementi significativi che potrebbero indicare la presenza di economie di scala. Innanzitutto, la voce "Godimento beni di terzi"<sup>23</sup>, che indica, tra l'altro, la presenza di costi legati alla locazione di beni mobili e immobili, tra cui un peso rilevante è rivestito dalla sede dello studio professionale, è pari al 15,2% per le micro Stp ed è decrescente al crescere della scala dimensionale. Stessa osservazione vale per la voce di costo "Materie prime"<sup>24</sup> che, pur non essendo una voce significativa del bilancio delle Stp, mostra chiaramente il trend decrescente al crescere della scala dimensionale. Meno evidente, invece, la voce "Servizi"<sup>25</sup> che pur essendo più alta in proporzione per le micro Stp, mostra una variabilità molto meno accentuata. Leggermente superiore per le medie Stp la quota del costo del personale rispetto alle piccole e alle grandi. Invece, per quanto riguarda l'utile netto le quote tra le piccole, le medie e le grandi sono abbastanza allineate e molto vicine alla media dell'11%.

Inoltre, dalla tabella 12 si vede come gli ammortamenti e le svalutazioni siano voci di bilancio poco significative al pari degli accantonamenti, così come si nota l'entità piuttosto marginale della gestione finanziaria e l'assoluta irrilevanza di quella straordinaria.

Il valore della produzione, sul quale incide poco la componente "Altri ricavi" (ferma al 3% del totale), fatta eccezione per le micro Stp, si distribuisce omogeneamente tra le classi dimensionali. I costi della produzione sono rappresentati in parte rilevante da "Servizi" e "Personale" che insieme raggiungono il 71,5% del valore della produzione. La terza voce di costo è rappresentata da "Godimento di beni di terzi" che incide per il 6,5%, mentre appaiono quasi irrilevanti le spese per acquisto di materie prime.

Il Valore aggiunto, rappresentato dalla differenza tra valore della produzione e costi della produzione al netto dei costi del personale, degli ammortamenti, delle svalutazioni e degli accantonamenti, è pari al 45,3% del valore della produzione. L'Ebitda, invece, è pari al 17,5%, mentre il risultato operativo è pari al 14,9%. Anche in questo caso, fatta eccezione per le micro Stp, i valori tendono ad essere abbastanza allineati tra le varie classi dimensionali. Si nota solo un livello dell'Ebitda e del risultato operativo leggermente superiore per le grandi Stp rispetto alle micro e alle piccole.

---

<sup>23</sup> Voce B8 del Conto Economico.

<sup>24</sup> Voce B6 del Conto Economico.

<sup>25</sup> Voce B7 del Conto Economico.

Tabella 12 - Valori del conto economico espressi in percentuale del valore della produzione. Bilancio 2020. Campione ristretto di 588 Stp

CONTO ECONOMICO 2020	MICRO	PICCOLE	MEDIE	GRANDI	TOTALE
<b>Valore della produzione</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>
Ricavi	92,0%	95,2%	97,5%	96,7%	96,9%
Altri Ricavi	8,0%	4,8%	2,5%	3,3%	3,1%
(di cui) Contributi	2,2%	1,0%	0,6%	0,4%	0,5%
<b>Costi di Produzione</b>	<b>87,8%</b>	<b>86,7%</b>	<b>85,6%</b>	<b>84,5%</b>	<b>85,1%</b>
Materie prime	2,8%	1,4%	1,0%	0,7%	0,9%
Servizi	47,3%	44,3%	41,1%	45,9%	43,8%
Godimento beni di terzi	15,2%	8,5%	6,8%	5,9%	6,5%
Personale	9,3%	24,3%	29,9%	26,5%	27,7%
Oneri diversi	10,3%	5,4%	4,2%	2,7%	3,6%
Totale Ammortamenti e Svalutazioni	3,0%	2,7%	2,6%	2,7%	2,6%
Accontamenti Rischi	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Altri Accantonamenti	0,0%	0,1%	0,0%	0,0%	0,0%
<b>VALORE AGGIUNTO*</b>	<b>24,5%</b>	<b>40,4%</b>	<b>46,9%</b>	<b>44,8%</b>	<b>45,3%</b>
<b>EBITDA</b>	<b>15,2%</b>	<b>16,0%</b>	<b>17,0%</b>	<b>18,2%</b>	<b>17,5%</b>
<b>RISULTATO OPERATIVO</b>	<b>12,2%</b>	<b>13,3%</b>	<b>14,4%</b>	<b>15,5%</b>	<b>14,9%</b>
Proventi e oneri finanziari	1,2%	-0,1%	0,3%	-0,1%	0,1%
Rettifiche Attività Finanziarie	0,0%	0,0%	-0,2%	-0,6%	-0,4%
Totale Svalutazioni	0,0%	0,0%	0,2%	0,6%	0,4%
Proventi e oneri straordinari	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
<b>Risultato Lordo</b>	<b>11,0%</b>	<b>13,2%</b>	<b>14,6%</b>	<b>14,8%</b>	<b>14,6%</b>
Imposte	3,5%	2,9%	3,5%	3,7%	3,5%
<b>Risultato Netto</b>	<b>7,5%</b>	<b>10,3%</b>	<b>11,1%</b>	<b>11,1%</b>	<b>11,0%</b>

\*Il Valore Aggiunto è dato dalla differenza tra Valore della produzione e Costi della produzione al netto di Personale, Ammortamenti, Svalutazioni e Accantonamenti

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Nella tabella 13, sono rappresentati i valori dello stato patrimoniale in relazione al totale dell'Attivo e del Passivo per ogni singola classe dimensionale. Innanzitutto, si vede come le immobilizzazioni incidono per il 23,2% sul bilancio. In generale, si vede come l'utile netto sia pari al 9,8% del bilancio. Il valore dei crediti, inoltre, è pari al 48,1%, mentre i debiti raggiungono il 52%. Il patrimonio netto, invece, è pari al 37,3%.

L'incidenza delle immobilizzazioni per classe dimensionale rappresenta un ulteriore indice della presenza di economie di scala nell'ambito delle Stp. Si passa, infatti, dall'11,6% delle micro al 22% delle piccole, per poi calare leggermente per le medie al 20,7% e risalire per le grandi al 25,6% rispetto a una media del 23,2%.

Proseguendo con l'analisi delle immobilizzazioni, notiamo come l'indice totale sia più basso della media di settore (pari a circa il 35%). La differenza, però, è data dalle immobilizzazioni finanziarie, che nelle medie di settore sono più alte (circa il 20%), mentre le immobilizzazioni immateriali hanno un'incidenza

decisamente più elevata delle medie di settore (che si aggirano intorno al 4-5%). Per quanto riguarda, invece, le immobilizzazioni materiali, il nostro indice sembra essere piuttosto in linea con le medie di settore (che oscillano tra 10 e 12%).

Effettuando, invece, un confronto più ravvicinato con le medie dei settori delle elaborazioni dati (63.11) e delle attività contabili (69), si evidenzia un'incidenza delle immobilizzazioni ancora più bassa, in particolare rispetto alle immobilizzazioni materiali. Ad esempio, il settore delle elaborazioni contabili, rappresentato da quasi 10 mila società di capitali, presenta un'incidenza delle immobilizzazioni pari al 41,4%, mentre quello delle attività contabili presenta un'incidenza del 40,9% molto simili. In particolare, le immobilizzazioni materiali sono il 18,7% per il primo e il 15,8% per il secondo.

Per quanto riguarda, invece, il livello dimensionale, è evidente, da quanto detto sopra, che le grandi Stp presentino un'incidenza più elevata rispetto alle altre anche se, comunque, significativamente inferiore alle medie dei settori appena analizzati. Infatti, sia per il settore delle elaborazioni contabili che per il settore delle attività contabili, le società di maggiori dimensioni tendono ad avere un'incidenza delle immobilizzazioni molto più elevata, con uno scarto che sfiora i 25 punti percentuali. È particolarmente significativo, peraltro, notare come le grandi Stp presentino un'incidenza delle immobilizzazioni immateriali decisamente più elevata rispetto agli altri segmenti: 12,7% contro 4,9% per le medie e 4,2% per le piccole ed una media generale di 8,7%.

Tabella 13 - Valori dello Stato Patrimoniale espressi in percentuale del totale dell'Attivo e del Passivo. Bilancio 2020. Campione ristretto di 588 Stp

STATO PATRIMONIALE/ATTIVO	MICRO	PICCOLE	MEDIE	GRANDI	TOTALE
<b>Crediti v/soci</b>	<b>2,3%</b>	<b>0,3%</b>	<b>0,2%</b>	<b>0,4%</b>	<b>0,3%</b>
<b>Totale Immobilizzazioni</b>	<b>11,6%</b>	<b>22,0%</b>	<b>20,7%</b>	<b>25,6%</b>	<b>23,2%</b>
Totale Immobilizzazioni Immateriali	2,5%	4,2%	4,9%	12,7%	8,7%
Totale Immobilizzazioni Materiali	6,5%	14,8%	11,5%	7,9%	10,0%
Totale Immobilizzazioni Finanziarie	2,6%	3,1%	4,3%	5,0%	4,5%
<b>Attivo Circolante</b>	<b>85,0%</b>	<b>76,2%</b>	<b>77,5%</b>	<b>72,7%</b>	<b>75,0%</b>
Totale Rimanenze	0,0%	0,6%	0,0%	2,7%	1,4%
Crediti	53,7%	47,8%	49,8%	43,0%	46,3%
Attività Finanziarie non Immobilizzate	0,0%	1,8%	2,4%	0,6%	1,5%
Disponibilità Liquide	31,2%	26,0%	25,3%	26,3%	25,9%
<b>Ratei e Risconti Attivi</b>	<b>1,0%</b>	<b>1,5%</b>	<b>1,6%</b>	<b>1,3%</b>	<b>1,4%</b>
<b>Totale Attivo</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>
STATO PATRIMONIALE/PASSIVO	MICRO	PICCOLE	MEDIE	GRANDI	TOTALE
<b>Totale Patrimonio Netto</b>	<b>33,8%</b>	<b>41,3%</b>	<b>36,3%</b>	<b>37,5%</b>	<b>37,3%</b>
Capitale Sociale	17,4%	5,9%	4,2%	3,4%	4,0%
Riserve di Rivalutazione	0,7%	2,7%	1,6%	4,4%	3,1%
Riserva Legale	1,8%	1,4%	0,8%	0,5%	0,7%

Riserva Statutaria	0,8%	0,2%	0,6%	1,8%	1,2%
Altre Riserve	6,6%	16,6%	14,1%	14,5%	14,5%
Utile/Perdita es. prec.	2,5%	6,1%	4,3%	1,8%	3,2%
Utile/Perdita esercizio	4,0%	8,0%	10,3%	9,7%	9,8%
<b>Fondo Rischi</b>	<b>1,0%</b>	<b>1,7%</b>	<b>1,4%</b>	<b>0,9%</b>	<b>1,2%</b>
<b>TFR</b>	<b>2,8%</b>	<b>6,5%</b>	<b>9,4%</b>	<b>7,7%</b>	<b>8,3%</b>
<b>Totale Debiti</b>	<b>61,9%</b>	<b>49,3%</b>	<b>51,1%</b>	<b>53,1%</b>	<b>52,0%</b>
<b>Totale Passivo</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

A completamento di questa prima analisi del bilancio delle Stp troviamo una rappresentazione dei valori medi del bilancio per addetto. La tabella 14 mostra come mediamente ogni addetto generi un valore della produzione pari a 76.524 euro e un utile netto pari a 8.437 euro.

In particolare, si noti l'elevata variabilità del valore della produzione media rispetto agli addetti. Questo, infatti, è pari a 10.043 euro per le micro Stp, sale a 42.911 euro per le piccole Stp, balza a 68.000 euro per le medie, fino a raggiungere i 104.383 euro per le grandi Stp. Nelle grandi Stp, in particolare, ogni addetto realizza un utile netto pari a 11.561 euro contro i 7.567 euro delle medie Stp. Particolarmente significativo ci sembra il dato relativo all'Ebitda per addetto. Qui, infatti, notiamo una netta progressione al variare della scala dimensionale: dai 1.035 euro delle micro, ai 6.878 euro delle piccole, agli 11.579 euro delle medie fino ad arrivare ai 18.996 euro delle grandi rispetto a una media di 13.415 euro. Questa analisi mostra, senza alcun dubbio, che la scala dimensionale svolge un ruolo importante nella produttività dei singoli addetti. Naturalmente, considerata la quasi assoluta irrilevanza delle gestioni extra-caratteristiche, quanto visto per l'Ebitda si riscontra anche a livello di Utile netto. Innanzitutto, vi è da dire che questo è pari al 74,1% dell'Ebitda, ma quel che più interessa qui è osservare che l'utile netto per addetto aumenta al crescere della scala dimensionale esattamente come accade per l'Ebitda. In particolare, gli addetti delle grandi Stp producono un utile netto in media pari a 11.561 euro rispetto ai 7.567 delle medie Stp, praticamente il 153% delle medie Stp.

Tabella 14 - Il bilancio aggregato delle Stp per classe dimensionale. Anno 2020. Valori medi espressi in rapporto al numero di addetti. Campione ristretto di 588 Stp

CONTO ECONOMICO 2020	MICRO	PICCOLE	MEDIE	GRANDI	TOTALE
<b>Valore della produzione</b>	<b>10.043</b>	<b>42.911</b>	<b>68.000</b>	<b>104.383</b>	<b>76.524</b>
Ricavi	9.243	40.804	66.271	100.890	74.125
Altri Ricavi	800	2.071	1.733	3.146	2.269
(di cui) Contributi	217	440	429	394	412
<b>Costi di Produzione</b>	<b>8.817</b>	<b>37.209</b>	<b>58.199</b>	<b>88.162</b>	<b>65.135</b>
Materie prime	278	609	691	720	681
Servizi	4.748	18.997	27.960	47.957	33.493
Godimento beni di terzi	1.530	3.659	4.602	6.139	4.962
Personale	930	10.424	20.310	27.664	21.210
Totale Ammortamenti e Svalutazioni	304	1.177	1.777	2.776	2.026

Oneri diversi	1.035	2.320	2.839	2.851	2.731
Accontamenti Rischi	-	-	5	42	18
Altri Accantonamenti	-	23	14	15	15
<b>VALORE AGGIUNTO*</b>	<b>2.461</b>	<b>17.325</b>	<b>31.908</b>	<b>46.718</b>	<b>34.657</b>
<b>EBITDA</b>	<b>1.530</b>	<b>6.878</b>	<b>11.579</b>	<b>18.996</b>	<b>13.415</b>
<b>RISULTATO OPERATIVO</b>	<b>1.226</b>	<b>5.701</b>	<b>9.801</b>	<b>16.221</b>	<b>11.389</b>
Proventi e oneri finanziari	122	-45	237	-147	57
Rettifiche Attività Finanziarie	-	-	-111	-659	-293
Totale Svalutazioni	-	-	111	659	293
Proventi e oneri straordinari	-	-	-	-	-
<b>Risultato Lordo</b>	<b>1.104</b>	<b>5.656</b>	<b>9.927</b>	<b>15.415</b>	<b>11.147</b>
Imposte	348	1.253	2.361	3.854	2.709
<b>Risultato Netto</b>	<b>757</b>	<b>4.403</b>	<b>7.567</b>	<b>11.561</b>	<b>8.437</b>

\*Il Valore Aggiunto è dato dalla differenza tra Valore della produzione e Costi della produzione al netto di Personale, Ammortamenti, Svalutazioni e Accantonamenti

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Nella tabella 15 troviamo, invece, i valori dello stato patrimoniale aggregato del campione ristretto in rapporto agli addetti. Innanzitutto, notiamo come il valore medio dell'attivo per addetto sia pari a 86.270 euro, mentre il patrimonio netto è pari a 32.197 euro. Per ogni addetto, inoltre, vi sono 20.024 euro di immobilizzazioni, di cui 7.509 euro sono rappresentate da immobilizzazioni immateriali. È importante osservare, a questo punto, come l'attivo di bilancio per singolo addetto sia chiaramente crescente al crescere della scala dimensionale: dai 19.087 euro delle micro Stp, ai 55.287 euro delle piccole, ai 73.538 delle medie, fino ad arrivare ai 118.762 euro delle grandi rispetto a una media generale di 86.270 euro. In particolare, le grandi Stp presentano un valore delle immobilizzazioni per singolo addetto pari al 151,4% delle medie Stp. Se fermiamo lo sguardo sulle immobilizzazioni immateriali, dove abbiamo visto che le Stp presentano una media più elevata rispetto a quelle di settore e anche rispetto ai settori più vicini delle elaborazioni e delle attività contabili, non possiamo non rilevare come le grandi Stp presentino un valore per addetto decisamente più elevato delle altre: 15.025 euro rispetto ad una media di 7.509 euro e un valore per le medie di 3.585 euro che scende a 2.310 euro per le piccole. In pratica, il valore delle immobilizzazioni immateriali per addetto delle grandi Stp è il doppio di quello delle medie e il quadruplo di quello delle piccole. Naturalmente, la stessa tendenza vista per le immobilizzazioni si nota anche per i crediti e per le disponibilità liquide e, quindi, per il totale dell'attivo circolante.

Tabella 15 - Il bilancio aggregato delle Stp per classe dimensionale. Anno 2020. Valori medi espressi in rapporto al numero di addetti. Campione ristretto di 588 Stp

STATO PATRIMONIALE/ATTIVO	MICRO	PICCOLE	MEDIE	GRANDI	TOTALE
Crediti v/soci	443	159	153	531	299
<b>Totale Immobilizzazioni</b>	<b>2.217</b>	<b>12.188</b>	<b>15.203</b>	<b>30.402</b>	<b>20.024</b>
Totale Immobilizzazioni Immateriali	478	2.310	3.585	15.025	7.509
Totale Immobilizzazioni Materiali	1.235	8.180	8.478	9.381	8.589

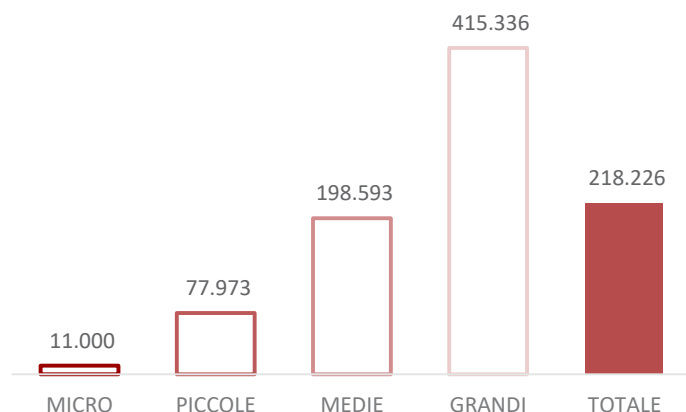
Totale Immobilizzazioni Finanziarie	504	1.696	3.139	5.996	3.925
<b>Attivo Circolante</b>	<b>16.217</b>	<b>42.136</b>	<b>57.011</b>	<b>86.288</b>	<b>64.714</b>
<b>Totale Rimanenze</b>	<b>-</b>	<b>312</b>	<b>34</b>	<b>3.217</b>	<b>1.230</b>
<b>Crediti</b>	<b>10.252</b>	<b>26.448</b>	<b>36.614</b>	<b>51.113</b>	<b>39.909</b>
<b>Attività Finanziarie non Immobilizzate</b>	<b>9</b>	<b>1.011</b>	<b>1.784</b>	<b>746</b>	<b>1.260</b>
<b>Disponibilità Liquide</b>	<b>5.957</b>	<b>14.365</b>	<b>18.578</b>	<b>31.212</b>	<b>22.316</b>
<b>Ratei e Risconti Attivi</b>	<b>200</b>	<b>804</b>	<b>1.172</b>	<b>1.540</b>	<b>1.233</b>
<b>Totale Attivo</b>	<b>19.087</b>	<b>55.287</b>	<b>73.538</b>	<b>118.762</b>	<b>86.270</b>

<b>STATO PATRIMONIALE/PASSIVO</b>	<b>MICRO</b>	<b>PICCOLE</b>	<b>MEDIE</b>	<b>GRANDI</b>	<b>TOTALE</b>
<b>Totale Patrimonio Netto</b>	<b>6.443</b>	<b>22.828</b>	<b>26.697</b>	<b>44.558</b>	<b>32.197</b>
Capitale Sociale	3.330	3.286	3.090	3.996	3.452
Riserve di Rivalutazione	130	1.502	1.188	5.175	2.656
Riserva Legale	339	792	609	645	640
Riserva Statutaria	148	123	447	2.094	997
Altre Riserve	1.261	9.157	10.389	17.247	12.501
Utile/Perdita es. prec.	478	3.390	3.163	2.173	2.766
Utile/Perdita esercizio	757	4.403	7.567	11.561	8.437
<b>Fondo Rischi</b>	<b>183</b>	<b>912</b>	<b>1.062</b>	<b>1.095</b>	<b>1.032</b>
<b>TFR</b>	<b>530</b>	<b>3.588</b>	<b>6.934</b>	<b>9.186</b>	<b>7.156</b>
<b>Totale Debiti</b>	<b>11.809</b>	<b>27.268</b>	<b>37.559</b>	<b>63.042</b>	<b>44.854</b>
<b>Totale Passivo</b>	<b>19.087</b>	<b>55.287</b>	<b>73.538</b>	<b>118.762</b>	<b>86.270</b>

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Particolarmente interessante l'analisi del valore della produzione in rapporto ai soci. In questo caso, infatti, la variabilità è davvero elevatissima. Rispetto ad una media di 218.226 euro, i soci delle grandi Stp realizzano in media 415.336 euro rispetto ai 198.593 delle medie Stp. Molto distanti i valori medi dei soci delle micro Stp, pari a 11.000 euro e delle piccole Stp pari a 77.973 euro.

Grafico 11 - Valore della produzione in rapporto ai soci. Valori di bilancio 2020

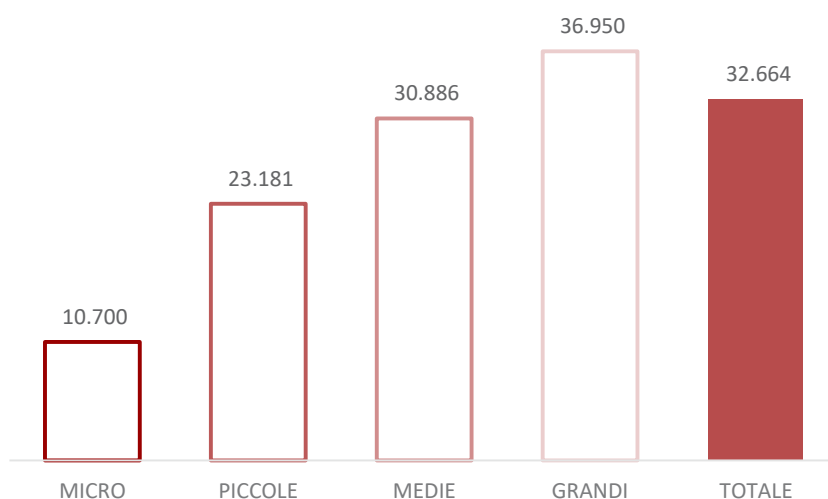


Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida



Infine, seppure meno accentuata, una variabilità importante si verifica anche nel costo del personale per dipendente. Questo, infatti, mostra chiaramente un andamento crescente all'aumentare della scala dimensionale. Rispetto a una media generale di 32.664 euro, le grandi Stp presentano un valore pari a 36.950 euro, nettamente superiore a quello delle Micro Stp, pari a 23.181 euro, e a quello delle piccole Stp pari a 30.886 euro, ma anche rispetto a quello delle medie Stp che si ferma a 36.950 euro. Evidentemente, la scala dimensionale ha un effetto importante sulla produttività del lavoro dipendente anche perché, probabilmente, a scale maggiori sono impiegati lavoratori con qualifiche professionali più elevate.

Grafico 12 - Costo del personale in rapporto ai dipendenti. Valori di bilancio 2020



Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

#### 4.3. Analisi di alcuni indici di bilancio calcolati sul bilancio aggregato delle Stp. Bilanci 2020. Campione ristretto di 588 Stp

Pur con tutti i limiti rappresentati dai dati di bilancio aggregati delle Stp presentati e discussi nel presente paragrafo, abbiamo condotto una limitata e parziale analisi di bilancio con l'obiettivo di focalizzare l'attenzione su alcuni indici significativi.

Ad ogni modo, ribadiamo che la presente analisi deve essere presa in considerazione tenendo conto di tutti i limiti dei bilanci delle Stp che risentono non solo della ristrettezza del campione per la limitata numerosità delle stesse Stp ma anche della struttura propria dei bilanci delle Stp dove, come è noto e per quanto visto sopra, gli ammortamenti tendono ad essere tipicamente irrilevanti e gli stessi conti economici non sono costruiti per dar conto della redditività aziendale.

Nella tabella 16 sono rappresentati i più significativi indici di natura finanziaria e patrimoniale elaborati sullo stesso campione di 588 Stp di cui al paragrafo precedente.

Gli indici patrimoniali riportati nella tabella 16 indicano per le Stp un ridotto grado di patrimonializzazione e un livello di indebitamento elevato. Di fatto, però, se teniamo conto dell'analisi svolta in precedenza sulla composizione dell'attivo e del passivo dello stato patrimoniale aggregato delle Stp, notiamo come la dotazione di capitale delle società sia in realtà sovrabbondante rispetto al fabbisogno di investimenti strutturali. Ad esempio, il capitale proprio è pari a 1,6 volte le Immobilizzazioni e a 2,5 volte le fonti a medio e lungo termine. Solo le grandi Stp presentano valori più in linea anche se, comunque, squilibrati. È quanto emerge, ovviamente, anche dall'indice di copertura delle immobilizzazioni che raffronta il patrimonio netto con le immobilizzazioni.

Dal lato del capitale circolante, mentre osserviamo la quasi completa irrilevanza delle rimanenze, che assumono un valore significativo solo nel caso delle grandi Stp, con un'incidenza del 2,7%, notiamo come l'incidenza dei crediti sia relativamente elevata. In particolare, i crediti hanno un'incidenza media del 46,3%, che scende al 43% nel caso delle grandi Stp e tende ad essere più elevata per le società di minori dimensioni. Al pari dei crediti, anche l'incidenza delle disponibilità liquide tende ad essere più elevata delle medie di settore.

Con un grado di patrimonializzazione pari al 37,3% e un grado di indipendenza dai terzi pari al 71,8% e una leva finanziaria pari a 2,68, le Stp presentano, evidentemente per quanto detto prima, una struttura patrimoniale squilibrata. I debiti sono pari a 1,39 volte il patrimonio netto, con i debiti a breve che arrivano a 1,09.

Sul fronte della liquidità, del resto, si registra una situazione di equilibrio con l'indice di liquidità pari a 1,81 e l'indice di disponibilità pari a 1,85. Infine, per tutto quanto visto fino ad ora, è evidente come l'indebitamento a breve termine sia pari al 78,1% e sia dunque particolarmente elevato.

28

Tabella 16 - Il bilancio aggregato delle Stp per classe dimensionale. Anno 2020. Indici di bilancio. Indicatori finanziari

INDICI FINANZIARI E PATRIMONIALI	MICRO	PICCOLE	MEDIE	GRANDI	TOTALE
Indice di struttura primario (PN/Immobilizzazioni)	2,91	1,87	1,76	1,47	1,61
Indice di struttura secondario ((PN+FR+TFR+D+)/Immob.)	4,91	2,81	2,80	2,26	2,51
Indice di copertura delle Immobilizzazioni (IMM/PN)	0,34	0,53	0,57	0,68	0,62
Grado di patrimonializzazione o Equity ratio (PN/Passivo)	33,8%	41,3%	36,3%	37,5%	37,3%
Grado di indipendenza dai terzi (PN/Debiti)	54,6%	83,7%	71,1%	70,7%	71,8%
Rapporto di indebitamento o Financial Leverage (Passivo/PN)	2,96	2,42	2,75	2,67	2,68
Debt to Equity (D/PN)	1,83	1,19	1,41	1,41	1,39
Indice di Liquidità (AC-Rim)/D-	2,01	2,05	1,92	1,69	1,81
Indice di indebitamento b/t (D-/D)	68,5%	74,7%	78,9%	78,1%	78,1%
Indice di indebitamento l/t (D+/D)	31,5%	25,3%	21,1%	21,9%	21,9%

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Nella tabella 17 sono rappresentati gli indici della gestione corrente. Innanzitutto, l'indice che misura la rotazione del capitale investito presenta un valore inferiore all'unità ed è più alto per le Stp di maggiori dimensioni. La durata del ciclo commerciale è, invece, negativa, soprattutto per via della

differenza tra la durata media dei crediti, pari a 191 giorni, e la durata media dei debiti, pari a 327 giorni.

Tabella 17 - Il bilancio aggregato delle Stp per classe dimensionale. Anno 2020. Indici di bilancio. Indici della gestione corrente

INDICI GESTIONE CORRENTE	MICRO	PICCOLE	MEDIE	GRANDI	TOTALE
Rotazione del capitale investito (R/A)	0,48	0,74	0,9	0,85	0,86
Rotazione capitale circolante lordo (R/AC)	0,57	0,97	1,16	1,17	1,15
Durata media crediti (Crediti/(R+AR))	373	225	197	179	191
Durata media debiti (D-)/(Materie+Servizi+Godimento beni di terzi)	450	320	325	328	327
Durata ciclo commerciale	-77,61	-91,7	-128,57	-136,3	-129,73

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Infine, nella tabella 18 sono presentati i principali indici di redditività. Dall'analisi si vede come la maggiore produttività delle grandi Stp, soprattutto rispetto alle medie Stp, non si traduce in una maggiore redditività, stando almeno ai dati di bilancio 2020 che, come vedremo meglio nel paragrafo seguente, sono certamente influenzati dalla pandemia. In particolare, per quanto riguarda il Roe, le grandi Stp presentano un valore pari a 25,9% che risulta, quindi, inferiore a quello delle medie Stp che raggiungono il 28,3%. È interessante, però, osservare come l'ebitda sulle vendite tenda ad essere più omogeneamente distribuito tra i diversi segmenti dimensionali con un divario tra micro e grandi di appena 3,1 punti percentuali. Divario che, invece, sale a 16,6 punti percentuali nel confronto del Roe tra le micro e le medie Stp e che si riduce sensibilmente rispetto alle piccole Stp pur restando comunque elevato e pari a 9 punti percentuali.

29

Tabella 18 - Il bilancio aggregato delle Stp per classe dimensionale. Anno 2020. Indici di bilancio. Indici di redditività

INDICI DI REDDITIVITÀ	MICRO	PICCOLE	MEDIE	GRANDI	TOTALE
EBITDA/Vendite (EBITDA/(R+AR))	15,2%	16,0%	17,0%	18,3%	17,6%
ROA (RO/A)	6,4%	10,3%	13,3%	13,7%	13,2%
ROI (RO/(PN+obbli+banche+altri+soci))*	12,1%	19,2%	28,3%	27,8%	27,1%
ROS (RO/(R+AR))	12,2%	13,3%	14,4%	15,6%	14,9%
ROE (RN/PN)	11,7%	19,3%	28,3%	25,9%	26,2%

\*In questo caso, il Roi è stato calcolato utilizzando i Debiti a lungo termine

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

#### 4.4. La dinamica delle Stp durante l'anno pandemico: variazioni percentuali bilanci 2020 su bilanci 2019 di un campione di Stp

I dati di bilancio del campione di Stp analizzato mostrano, in controtendenza rispetto al trend generale fortemente negativo dell'anno 2020, un aumento del valore della produzione che, in media, è pari al 7,1%. In linea con il trend generale delle società di capitali già analizzato nei report dell'Osservatorio bilanci 2020, le medie Stp fanno meglio delle grandi. In particolare, il valore della produzione delle medie Stp è aumentato dell'8,9% rispetto al +6,2% delle grandi Stp e al +4,7% delle piccole.

I dati riportati nella tabella 19 e relativi ai tassi di variazione di alcuni indicatori di bilancio delle Stp sono elaborati sul campione ristretto di Stp secondo quanto già spiegato sopra. Per poter calcolare le variazioni percentuali tra un anno e l'altro è, infatti, necessario restringere il campione di analisi alle sole società che presentano tutti i bilanci nell'ultimo triennio che, in questo caso, è relativo al periodo 2018-2020. In questo modo, il numero di società analizzate si riduce a 588.

A fronte di un aumento del 7,1% del valore della produzione, i dati di bilancio delle società analizzate mostrano un aumento più contenuto del valore aggiunto, pari al +1,1% e un calo dell'utile netto, pari a -7,2%. In particolare, dal lato dei costi si registra un aumento del costo del personale del 5,6% e un aumento delle spese per servizi del 12,4%. All'aumento del valore della produzione non corrisponde, dunque, un aumento del margine operativo per via di un aumento più che proporzionale dei costi.

Sul fronte patrimoniale, invece, il calo dell'utile netto si associa ad un aumento del patrimonio netto che sale del 27,1% e che, in questo modo, contribuisce a una crescita del bilancio del 19,5%. Questo perché la crescita dei debiti, pari a +15,8%, è superiore a quella dei crediti, pari a +4,2%.

Naturalmente, alla crescita del costo del personale è associata una crescita del numero dei dipendenti pari a +6%.

È evidente che le Stp hanno registrato nel 2020 un incremento del volume di attività che si è tradotto in un aumento dei dipendenti e, quindi, del costo del personale e delle spese per servizi, all'interno delle quali si ritrovano i costi relativi a collaborazioni professionali tra le quali non è escluso possa ritrovarsi parte dei compensi per il lavoro professionale prestato dai soci professionisti.

Dal punto di vista dimensionale, come mostrato nella tabella 19, è evidente come le Stp di più grandi dimensioni abbiano sofferto maggiormente l'aumento dei costi, in particolare quello del personale, salito del 13,6% e quello delle spese per servizi, salito del 15,2%, in tutti e due i casi al di sopra della media generale e, soprattutto per il costo del personale, molto al di sopra del dato relativo alle medie imprese. Infatti, le grandi Stp mostrano un calo del valore aggiunto pari al 4,1% a fronte, comunque, di un incremento del valore della produzione del 6,2%. In linea con questi dati anche il forte calo dell'utile netto delle grandi Stp che presenta un -29,1% contro il +27,3% delle medie Stp e il +18,9% delle piccole Stp. Ciò nonostante, però, sono proprio le grandi Stp a mostrare l'incremento maggiore del patrimonio netto, pari a +33,4% rispetto al +27,1% della media generale e +22,3% delle medie Stp.

Poco significative risultano, invece, le variazioni percentuali delle micro Stp condizionate anche dalla ristrettezza del campione. Infatti, nell'analisi delle variazioni percentuali, la condizione di disporre di tutti e tre i bilanci dell'ultimo triennio ha ridotto le micro Stp analizzate da 132 a 36 e le piccole Stp da 280 a 158, mentre, invece, le medie Stp passano da 388 a 300 e le grandi da 108 a 94.

Tabella 19 - Il bilancio aggregato delle Stp per classe dimensionale. Anno 2020. Variazioni percentuali 2020 su 2019

INDICATORI	MICRO	PICCOLE	MEDIE	GRANDI	TOT
Valore della Produzione	-27,2%	4,7%	8,9%	6,2%	7,1%
Valore Aggiunto	-38,0%	1,1%	7,4%	-4,1%	1,1%

<b>Costo del Personale</b>	-61,5%	-5,0%	0,4%	13,6%	<b>5,6%</b>
<b>Spese per Servizi</b>	-32,4%	8,1%	10,2%	15,2%	<b>12,4%</b>
<b>Totale Stato Patrimoniale</b>	21,1%	16,1%	18,2%	21,1%	<b>19,5%</b>
<b>Crediti</b>	3,7%	5,9%	3,6%	4,4%	<b>4,2%</b>
<b>Debiti</b>	25,6%	12,8%	18,4%	14,2%	<b>15,8%</b>
<b>Patrimonio Netto (PN)</b>	15,1%	18,3%	22,3%	33,4%	<b>27,1%</b>
<b>Utile Netto</b>	0,2%	18,9%	27,3%	-29,1%	<b>-7,2%</b>
<b>Dipendenti</b>	-50,0%	0,7%	2,6%	12,7%	<b>6,0%</b>

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

L'incremento del patrimonio netto, invece, in controtendenza rispetto all'andamento dell'utile netto, è spiegato essenzialmente dalle riserve di rivalutazione e dalle altre riserve. Anche senza le riserve di rivalutazione, come si può vedere dalla tabella 20, che dipendono essenzialmente da movimentazioni contabili dettate anche dalla normativa speciale Covid-19, l'incremento del patrimonio netto resta comunque elevato, pari al +17,9%.

Tabella 20 - Il bilancio aggregato delle Stp per classe dimensionale. Anno 2020. Variazioni percentuali 2020 su 2019

INDICATORI	2020	2019	VAR.	VAR. %
<b>Capitale sociale</b>	15.971,00	16.007,00	(36,00)	-0,2%
<b>Riserva legale</b>	2.916,00	2.402,00	514,00	21,4%
<b>Riserva statutaria</b>	4.641,00	4.641,00	-	0,0%
<b>Riserva di rivalutazione</b>	12.412,00	1.616,00	10.796,00	668,1%
<b>Utile/Perdita es. prec.</b>	12.554,00	8.144,00	4.410,00	54,2%
<b>Utile/perdita esercizio</b>	36.295,00	39.127,00	(2.832,00)	-7,2%
<b>Altre riserve</b>	57.243,00	44.235,00	13.008,00	29,4%
<b>Altro</b>	3.492,00	(1.677,00)	5.169,00	-308,2%
<b>Totale PN</b>	145.524,00	114.495,00	31.029,00	27,1%
<b>Totale PN senza Riserve di Rivalutazione</b>	133.112,00	112.879,00	20.233,00	17,9%

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

## 5. Analisi di un sotto-campione di Stp: Le Stp con tutti i bilanci dal 2013 al 2020

In questo paragrafo, come annunciato in premessa, presentiamo una breve analisi su un altro campione ristretto di Stp selezionato in modo da avere una serie di bilanci più lunga e, quindi, osservare lo stesso gruppo di Stp a distanza di alcuni anni. In particolare, per questo tipo di analisi è stato selezionato il campione di Stp formato dalle società con tutti i bilanci del periodo 2013-2020: si tratta dunque di 8 anni di bilanci e sette anni di variazioni per un totale di 235 Stp.

Nella tabella 21 sono rappresentati i valori in termini di risorse umane delle Stp selezionate. Le 235 Stp con tutti i bilanci disponibili nel periodo 2013-2020 hanno, nel 2020, 1.446 dipendenti e 623 soci per un totale di 2.069 addetti (al netto di eventuali collaboratori e praticanti). I dipendenti sono aumentati del 26,7%, pari a una crescita media annuale del 3,8%, mentre l'incremento dei soci è stato stimato in base ai trend di settore pari ad uno 0,5% medio annuo. In particolare, il numero medio dei dipendenti per ogni società è passato da 4,9 a 6,2.

Tabella 21 - Il sotto-campione di Stp con tutti i bilanci nel periodo 2013-2020

BILANCIO 2020	2020	2013	VAR	VAR %	VAR % MEDIA
<b>Numero di società</b>	235	235	--	--	--
Dipendenti	1.446	1.141	305	26,7%	3,8%
Soci stimati	623	600	23	3,8%	0,5%
Addetti	2.069	1.741	328	18,8%	2,7%

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Nella tabella 22 abbiamo rappresentato per macro-aggregati lo Stato Patrimoniale del bilancio delle Stp selezionate per l'anno 2013 e per l'anno 2020, mentre nella tabella 23 abbiamo rappresentato il Conto Economico. Innanzitutto, osserviamo un importante aumento del patrimonio netto che si incrementa in sette anni del 68,6%, pari al 9,8% medio annuo. Un incremento che dipende in larga parte dall'andamento degli utili e quindi dall'autofinanziamento. Anche le immobilizzazioni sono cresciute a un buon ritmo, pari al 7,4% medio annuo, anche se inferiore al bilancio nel suo complesso, che è cresciuto dell'8,4% medio annuo e, comunque, inferiore al patrimonio netto che, come abbiamo visto, è cresciuto quasi del 10%.

I crediti (+5,2% medio annuo) e i debiti (+7,6% medio annuo) sono cresciuti a un ritmo inferiore a quello del bilancio nel suo complesso. I debiti a media e lunga scadenza hanno, invece, subito una crescita più elevata (+12,5%).

Tabella 22 - Il bilancio aggregato delle Stp del sotto-campione 2013-2020. Anni 2013 e 2020. Valori aggregati e variazioni percentuali

BILANCIO 2020	2020	2013	VAR	VAR %	VAR % MEDIA
<b>Crediti v/soci</b>	296	105	191	181,9%	26,0%
<b>Immobilizzazioni</b>	44.885	29.573	15.312	51,8%	7,4%
<b>Attivo Circolante</b>	117.613	72.199	45.414	62,9%	9,0%
<b>Rimanenze</b>	368	222	146	65,8%	9,4%
<b>Crediti</b>	77.191	56.547	20.644	36,5%	5,2%
<b>Attività finanziarie</b>	2.343	2.239	104	4,6%	0,7%
<b>Disponibilità Liquide</b>	37.712	13.191	24.521	185,9%	26,6%
<b>Ratei e risconti attivi</b>	2.851	2.596	255	9,8%	1,4%
<b>Patrimonio Netto</b>	63.590	37.723	25.867	68,6%	9,8%
<b>Capitale sociale</b>	7.635	5.866	1.769	30,2%	4,3%
<b>Riserve</b>	35.204	22.165	13.039	58,8%	8,4%
<b>Utile/Perdita es. a nuovo</b>	7.382	4.154	3.228	77,7%	11,1%
<b>Utile/Perdita esercizio</b>	13.369	5.538	7.831	141,4%	20,2%
<b>Fondo rischi</b>	2.597	1.644	953	58,0%	8,3%
<b>TFR</b>	18.594	11.866	6.728	56,7%	8,1%
<b>Debiti</b>	78.587	51.293	27.294	53,2%	7,6%
<b>Debiti entro</b>	54.941	38.703	16.238	42,0%	6,0%
<b>Debiti oltre</b>	23.646	12.590	11.056	87,8%	12,5%
<b>Ratei e risconti passivi</b>	2.276	1.948	328	16,8%	2,4%
<b>Totale Bilancio</b>	<b>165.644</b>	<b>104.474</b>	<b>61.170</b>	<b>58,6%</b>	<b>8,4%</b>

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Passando al conto economico, il valore della produzione è cresciuto in media del 6,8% annuo, mentre i ricavi sono aumentati del 6,6%. I costi della produzione sono aumentati anch'essi del 6,6% medio annuo; pertanto, si è registrato un incremento del risultato operativo più elevato e pari al 12,1% medio annuo, favorendo in tal modo una crescita dell'utile netto del 20,2%, favorita anche da una crescita molto più bassa delle imposte.

Tabella 23 - Il bilancio aggregato delle Stp del sotto-campione 2013-2020. Anni 2013 e 2020. Valori aggregati e variazioni percentuali

CONTO ECONOMICO	2020	2013	VAR	VAR %	VAR % MEDIA
<b>Valore della produzione</b>	143.878	97.382	46.496	47,7%	6,8%
<i>Ricavi</i>	139.418	95.378	44.040	46,2%	6,6%
<i>Variazione rimanenze</i>	62	1	61	--	--
<i>Variazione lavori</i>	15	47	-32	-68,1%	-9,7%
<i>Altri ricavi</i>	4.507	2.051	2.456	119,7%	17,1%
<i>(di cui) Contributi</i>	950	256	694	271,1%	38,7%
<b>Costi della produzione</b>	126.037	87.707	38.330	43,7%	6,2%
Materie prime	1.546	1.110	436	39,3%	5,6%
Servizi	55.056	38.290	16.766	43,8%	6,3%
Godimento beni di terzi	10.420	6.768	3.652	54,0%	7,7%
Personale	48.461	34.207	14.254	41,7%	6,0%
Ammortamenti e svalutazioni	4.273	3.238	1.035	32,0%	4,6%
Accantonamento rischi	78	57	21	36,8%	5,3%
Altri accantonamenti	30	-	30	--	--
Oneri diversi di gestione	6.175	4.034	2.141	53,1%	7,6%
<b>Valore aggiunto</b>	70.683	47.177	23.506	49,8%	7,1%
<b>Risultato operativo</b>	17.842	9.675	8.167	84,4%	12,1%
Proventi e oneri finanziari	-425	-662	237	-35,8%	-5,1%
Rettifiche attività	-54	-36	-18	50,0%	7,1%
Proventi e oneri straordinari	-	14	-14	--	--
<b>Risultato Lordo</b>	17.363	8.990	8.373	93,1%	13,3%
Imposte	3.994	3.452	542	15,7%	2,2%
<b>Utile netto</b>	13.369	5.538	7.831	141,4%	20,2%

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Nella tabella 24 abbiamo messo a confronto alcuni indicatori del sotto-campione di 235 Stp con il campione principale esaminato all'inizio. Da qui si vede come il campione in esame presenti un'importante differenza in termini di valore della produzione per singolo socio che risulta significativamente più elevato (+18,4%), così come il costo del personale per dipendente che è più elevato del 6,9%.

Tabella 24 - Indici di bilancio a confronto. Anno 2020

INDICI DI BILANCIO	CAMP 235	CAMP 908	VAR	VAR %
Valore Produzione/Soci	230.944	195.129	35.815	18,4%
Valore Produzione/Addetti	69.540	78.045	-8.506	-10,9%
Costo del Personale/Dipendenti	33.514	31.364	2.150	6,9%
Spese per Servizi/Soci	88.372	88.381	-9	0,0%

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Nella tabella 25 sono messi a confronto alcuni indici di bilancio, in particolare quelli relativi all'incidenza delle singole voci dello stato patrimoniale. L'analisi non mostra particolari differenze tra i due campioni se non una leggera maggiore incidenza delle immobilizzazioni nel campione selezionato rispetto a quello di confronto e una minore incidenza dei debiti.

Tabella 25 - Indici di bilancio a confronto. Anno 2020

INDICI DI BILANCIO	CAMP 235	CAMP 588	VAR %
Incidenza Immobilizzazioni	27,1%	23,2%	3,9%
Incidenza dei Crediti	46,6%	46,3%	0,3%
Incidenza del Patrimonio Netto	38,4%	37,3%	1,1%
Incidenza dei Debiti	47,4%	52,0%	-4,6%
Incidenza dei Debiti oltre	14,3%	11,4%	2,9%

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Infine, per quanto riguarda gli indici finanziari, patrimoniali e di redditività, alcuni dei quali sono stati riprodotti e messi a confronto nella tabella 26, il campione selezionato presenta un minor grado di investimenti e una più bassa redditività.

Tabella 26 - Indici di bilancio a confronto. Anno 2020

INDICI DI BILANCIO	CAMP 235	CAMP 588	VAR %
Indice di struttura primario (PN/Imm)	1,42	1,61	-19,1%
Indice di copertura delle Immobilizzazioni (IMM/PN)	0,71	0,62	8,4%
Grado di patrimonializzazione o Equity ratio (PN/Passivo)	0,38	37,3%	1,1%
Grado di indipendenza dai terzi (PN/Debiti)	0,81	71,8%	9,1%
Rapporto di indebitamento o Financial Leverage (Passivo/PN)	2,60	2,68	-7,5%
Debt to Equity (D/PN)	1,24	1,39	-15,7%
EBITDA/Vendite (EBITDA/(R+AR))	15,9%	17,6%	-1,7%
ROA (RO/A)	10,8%	13,2%	-2,4%
ROI (RO/(PN+obbl+banche+altri+soci))*	12,5%	27,1%	-14,5%
ROS (RO/(R+AR))	12,4%	14,9%	-2,5%
ROE (RN/PN)	21,0%	26,2%	-5,2%

\*In questo caso, il Roi è stato calcolato utilizzando i Debiti a lungo termine

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida



## 6. Alcune considerazioni sull'analisi dei bilanci delle Stp

A conclusione di questa prima analisi dedicata alle Stp, ci soffermiamo su alcuni dati che ci sono parsi di maggiore interesse per discutere del tema al centro di questa ricerca e cioè il ruolo delle Stp nell'evoluzione della professione di Commercialista.

Ci concentriamo, perciò, sui tre indicatori più significativi tra quelli qui presentati e discussi e che ci permettono di analizzare più da vicino la produttività e la redditività delle Stp: 1) il valore della produzione per addetto; 2) l'utile netto per singolo socio; 3) l'incidenza delle spese per servizi sul valore della produzione.

La tabella 27 indica, al pari di quanto già visto in precedenza, una produttività nettamente superiore per le grandi Stp rispetto a tutte le altre. In particolare, mostra una produttività crescente al crescere della scala dimensionale. In precedenza, abbiamo già utilizzato questo dato e questa analisi per mostrare l'importanza delle economie di scala e delle economie di specializzazione nell'ambito della professione di Commercialista. Occorre precisare, però, che l'analisi della produttività esposta nella tabella 27 è stata condotta calcolando il valore della produzione per addetto senza tenere conto delle ore effettivamente impiegate da ogni addetto (sia esso socio o dipendente) nella società. Normalmente, invece, la produttività del lavoro è misurata in termini di Unità di Lavoro Standard (ULA), rapportando il tempo parziale e gli straordinari al tempo ordinario. Pertanto, i dati esposti potrebbero contenere una distorsione legata a differenti quantità di ore lavoro impiegate da ogni unità lavorativa che, nel caso delle Stp, potrebbe anche essere molto pronunciata<sup>26</sup>. Ad esempio, se per ipotesi nelle micro Stp gli addetti fossero impegnati mediamente al 10% del loro tempo, la produttività, cioè il valore della produzione per addetto in ULA diventerebbe di 100.260 euro. Questo perché le ULA invece di 3,2 sarebbero 0,32.

Alla luce di quanto detto, precisiamo, dunque, che non possiamo affermare quanta parte della differenza di produttività, ad esempio tra micro e grandi Stp, sia da imputare al differente impiego quantitativo di risorsa lavoro oppure a differenze qualitative in termini di inefficienza o di efficienza o di elevata qualificazione.

Tabella 27 - Calcolo della Valore della Produzione per addetto. Campione ristretto di 588 Stp. Bilanci 2020

INDICATORI	MICRO	PICCOLE	MEDIE	GRANDI	TOTALE
<b>Valore della Produzione Medio</b>	32.083	167.297	507.737	1.891.106	608.287
<b>Media Addetti</b>	3,2	3,9	7,5	18,1	7,9
<b>Valore della Produzione per Addetto</b>	10.043	42.911	68.000	104.383	76.524

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

<sup>26</sup> Ad esempio, nelle micro Stp che formano il nostro campione, i soci professionisti potrebbero essere scarsamente impegnati perché, in realtà, occupati a tempo pieno in altre tipologie di studio professionale. O ancora, alcuni dipendenti, conteggiati per teste, potrebbero, in realtà, essere impiegati part-time.

Possiamo, però, interrogarci su quanta di questa differenza di produttività si traduce in differenza di redditività. A tal proposito, nella tabella 28 abbiamo riprodotto i dati relativi all'utile netto medio per singolo socio. I dati mostrano due importanti situazioni. In primis, si vede come la differenza di produttività degli addetti si traduce in una differenza di redditività per i soci, dal momento che al crescere della scala dimensionale, come per la produttività, cresce anche la redditività. In particolare, si vede che, mentre per la produttività le grandi Stp presentano un multiplo di 1,5 rispetto alle medie, per la redditività le stesse presentano un multiplo di 2,1 rispetto alle medie. Detto questo, però, è evidente come l'utile netto per socio, non solo nelle micro Stp, ma anche nelle grandi, in teoria, non sia adeguato a remunerare completamente l'attività del socio professionista<sup>27</sup>. Pertanto, pare evidente che o il socio professionista impieghi il suo tempo solo parzialmente nella Stp e derivi parte della sua remunerazione da altre forme di attività professionale oppure che una quota parte della sua remunerazione si trovi nella voce "Spese per servizi" del conto economico.

Tabella 28 - Calcolo dell'Utile netto per socio. Campione ristretto di 588 Stp. Bilanci 2020

INDICATORI	MICRO	PICCOLE	MEDIE	GRANDI	TOTALE
<b>Utile Netto Medio</b>	2.417	17.165	56.497	209.447	67.068
<b>Media Soci</b>	2,9	2,1	2,6	4,6	2,8
<b>Utile Netto per Socio</b>	833	8.174	21.730	45.532	23.953

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

36

È interessante, dunque, esaminare l'incidenza della voce "Spese per servizi" nell'ambito del conto economico delle Stp e raffrontarla con quella delle società di capitali in generale. Nella tabella 28, abbiamo elaborato l'incidenza delle spese per servizi sul valore della produzione per i macrosettori di attività economica limitatamente alle sole Srl attive con bilanci disponibili nel 2018, nel 2019 e nel 2020. Come si vede dalla tabella 28, l'incidenza media è pari al 22,2%, dunque un valore molto inferiore a quello delle Stp, pari al 43,8%. Se, però, consideriamo il macrosettore "servizi professionali" l'incidenza delle spese per servizi sale al 38,5% ed è più vicina a quella delle Stp. Inoltre, all'interno del macrosettore "servizi professionali", possiamo segnalare che il comparto delle "attività legali e contabilità" presenta un'incidenza del 37%, mentre il comparto "direzione aziendale e consulenza gestionale" presenta un'incidenza del 41,8% e, ancora, quello dei "servizi di architettura e ingegneria" presenta un'incidenza del 41%, così come gli "altri servizi di supporto alle imprese" presentano un'incidenza del 41,8%.

<sup>27</sup> Si tenga presente che il reddito medio professionale nel 2019 è stato pari a 61.237 euro, e che il reddito medio professionale dichiarato dagli iscritti che esercitano in forma associata e/o societaria è pari a 125.000 euro. Cfr. Rapporto sull'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili 2021.

Tabella 28 – Incidenza spese per servizi su valore della produzione. Srl con bilanci disponibili nel 2019 e nel 2020. Valore calcolato sui bilanci 2020

SETTORI	%
Industria	19,9%
Costruzioni	32,5%
Commercio	11,2%
Trasporti	50,8%
Ristorazione e Ricettività	24,2%
Servizi professionali	38,5%
Altro	31,0%
<b>Totale</b>	<b>22,2%</b>

Fonte: Elaborazione Fnc su dati Aida

Con il 43,8%, dunque, l'incidenza delle "spese per servizi" delle Stp risulta particolarmente elevata anche se raffrontata con i comparti più vicini. Questo permette di ipotizzare che una parte della remunerazione dei soci professionisti si trovi, effettivamente, nella voce spese per servizi del conto economico.

In conclusione, la nostra analisi mostra come le economie di scala e di specializzazione, chiaramente visibili nel passaggio di scala micro, piccola, media e grande Stp, diventano significative solo a scale molto grandi e sono praticamente marginali e poco significative per scale ridotte come sono quelle delle micro, piccole e medie Stp così come definite e analizzate sopra. Tale evidenza pone non poche problematiche in relazione al modello organizzativo degli studi professionali di Commercialista che, alla luce di questa analisi, tende ad essere bipolare e fortemente asimmetrico, con un polo molto numeroso di piccoli e medi studi professionali in cui prevale il modello "atomistico" e un polo molto ristretto di grandi e grandissimi studi professionali che insegue il modello delle grandi società di consulenza. Tale problematicità dovrebbe indurre a prendere in seria considerazione le analisi sui limiti e sui vincoli del modello societario delle Stp disegnato dalla legge 183/2011 già messe ampiamente in evidenza in precedenti documenti della Fnc e del Cndcec, e qui ulteriormente richiamate, con l'assoluta necessità di provvedere quanto prima alla rimozione di tali limiti in modo da rendere il modello societario della Stp più appetibile per i Commercialisti e, in generale, per le professioni liberali.

### Art. 10. (Riforma degli ordini professionali e società tra professionisti)

1. All'articolo 3, comma 5, alinea, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, le parole: «Gli ordinamenti professionali dovranno essere riformati entro 12 mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto per recepire i seguenti principi:» sono sostituite dalle seguenti: «Con decreto del Presidente della Repubblica emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, gli ordinamenti professionali dovranno essere riformati entro 12 mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto per recepire i seguenti principi:».

2. All'articolo 3 del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, dopo il comma 5 è inserito il seguente:

«5-bis. Le norme vigenti sugli ordinamenti professionali sono abrogate con effetto dall'entrata in vigore del regolamento governativo di cui al comma 5».

3. È consentita la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile.

4. Possono assumere la qualifica di società tra professionisti le società il cui atto costitutivo preveda:

a) l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci;

b) 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, ovvero soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche, o per finalità di investimento;

c) 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; la designazione del socio professionista sia compiuta dall'utente e, in mancanza di tale designazione, il nominativo debba essere previamente comunicato per iscritto all'utente;

d) le modalità di esclusione dalla società del socio che sia stato cancellato dal rispettivo albo con provvedimento definitivo.

5. La denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve contenere l'indicazione di società tra professionisti.

6. La partecipazione ad una società è incompatibile con la partecipazione ad altra società tra professionisti.

7. I professionisti soci sono tenuti all'osservanza del codice deontologico del proprio ordine, così come la società è soggetta al regime disciplinare dell'ordine al quale risulta iscritta.

8. La società tra professionisti può essere costituita anche per l'esercizio di più attività professionali.

10. Ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, il Ministro della giustizia, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, entro sei mesi dalla data di pubblicazione della presente legge, adotta un regolamento allo scopo di disciplinare le materie di cui ai precedenti commi 4, lettera *c*), 6 e 7.

11. La legge 23 novembre 1939, n. 1815, e successive modificazioni, è abrogata.

12. All'articolo 3, comma 5, lettera *d*), del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, le parole: «prendendo come riferimento le tariffe professionali. È ammessa la pattuizione dei compensi anche in deroga alle tariffe» sono soppresse.

**Art. 4.**  
**Incompatibilita'**

1. L'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile e' incompatibile con l'esercizio, anche non prevalente, ne' abituale:

- a) della professione di notaio;
- b) della professione di giornalista professionista;
- c) dell' attivita' di impresa, in nome proprio o altrui e, per proprio conto, di produzione di beni o servizi, intermediaria nella circolazione di beni o servizi, tra cui ogni tipologia di mediatore, di trasporto o spedizione, bancarie, assicurative o agricole, ovvero ausiliarie delle precedenti;
- d) dell'attivita' di appaltatore di servizio pubblico, concessionario della riscossione di tributi;
- e) dell' attivita' di promotore finanziario.

2. L'incompatibilita' e' esclusa qualora l'attivita', svolta per conto proprio, e' diretta alla gestione patrimoniale, ad attivita' di mero godimento o conservative, nonche' in presenza di societa' di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione, ovvero qualora il professionista riveste la carica di amministratore sulla base di uno specifico incarico professionale e per il perseguimento dell'interesse di colui che conferisce l'incarico.

3. L'iscrizione nell'Albo non e' consentita a tutti i soggetti ai quali, secondo gli ordinamenti loro applicabili, e' vietato l'esercizio della libera professione.

4. Le ipotesi di incompatibilita' sono valutate con riferimento alle disposizioni di' cui al presente articolo anche per le situazioni in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo.



## **ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI**

- ▶ **Linee Guida**
- ▶ **La norma**
- ▶ **La bozza di statuto**



*Ente pubblico non economico*

## ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI

In allegato trasmettiamo:

- le linee guida per la comunicazione di costituzione, modifica, cessazione di Associazione Professionale, a cura del nostro Consiglio dell'Ordine;
- la norma;
- la bozza atto costitutivo e di statuto.

Alla pagina modulistica del sito [www.odcec.torino.it/modulistica](http://www.odcec.torino.it/modulistica) è reperibile la normativa di riferimento.

---

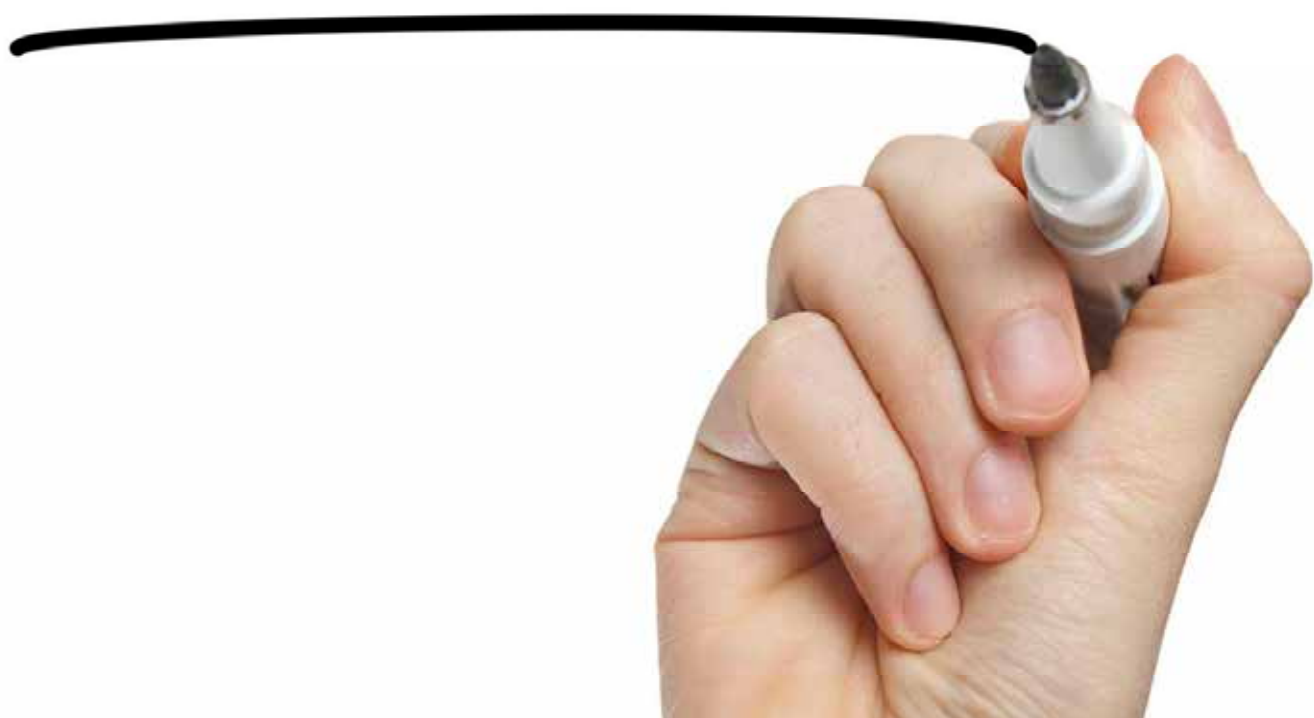




## LINEE GUIDA

---

### **Comunicazione di costituzione, modifica, cessazione di Associazione Professionale**



a cura del Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Torino

## INDICE

- Comunicazione di costituzione, modifica, cessazione di associazione professionale pagina 3.

## ALLEGATI

- La norma - L'esercizio delle Professioni "protette" in forma associata: studi associati e società tra Professionisti
  - Esempio di atto costitutivo e di statuto di studio professionale
-

<p style="text-align: center;"><b>COMUNICAZIONE DI COSTITUZIONE, MODIFICA, CESSAZIONE DI ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE</b></p>
---

La documentazione da produrre e consegnare in Segreteria è la seguente:

**COSTITUZIONE:**

- copia fotostatica dello statuto e del documento di attribuzione del numero di partita I.V.A.;
- dichiarazione sostitutiva di certificazione relativamente all'iscrizione, ad altri Ordini Professionali, di Componenti l'Associazione.

**MODIFICA:**

- copia fotostatica dell'atto di modifica e del documento di eventuale variazione del numero di partita I.V.A.;
- in caso di subentro di altri Soci, vanno allegate relative dichiarazioni sostitutive di certificazione relativamente all'iscrizione, ad altri Ordini Professionali, degli interessati.

**CANCELLAZIONE:**

- copia fotostatica dell'atto di cessazione.
-

## CAPITOLO VIII

### L'ESERCIZIO DELLE PROFESSIONI "PROTETTE" IN FORMA ASSOCIATA: STUDI ASSOCIATI E SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI<sup>1</sup>

#### 1 PREMESSA

Prima dell'intervento operato dalla L. 7.8.97 n. 266 (c.d. Legge Bersani), l'esercizio in forma associata delle professioni intellettuali c.d. "protette" era soggetto alla L. 23.11.39 n. 1815 che disciplinava gli "*studi associati di assistenza e di consulenza*".

La regola della L. 1815/39 si componeva essenzialmente di due statuizioni, corrispondenti rispettivamente agli artt. 1 e 2; in sintesi:

- obbligo di ricorrere alla forma dello "studio associato" e obbligo di comunicazione agli Ordini (art. 1);
- divieto di adottare la forma societaria o altre forme diverse dallo "studio associato" (art. 2).

Le disposizioni enunciate traevano la loro giustificazione dall'intento del legislatore di impedire che dietro allo schermo societario operassero persone non abilitate all'esercizio dell'attività professionale che, per mancanza di titolo professionale, potevano arrecare pregiudizio a terzi.

In particolare, l'esercizio delle professioni intellettuali "protette" in forma societaria pareva contrario a due principi fondamentali:

- il carattere rigorosamente personale della prestazione professionale *ex art.* 2232 c.c.;
- un compenso adeguato al "decoro professionale" del professionista *ex art.* 2233 c.c.

Il disposto della L. 1815/39 aveva sollevato dubbi di legittimità costituzionale. Si osservava in proposito che il legislatore avrebbe dovuto sancire la legittimità dell'esercizio dell'attività professionale anche in forma collettiva diversa dallo studio associato qualora fossero rispettate le cautele formali previste dalla L. 1815/39, in particolare in merito all'indicazione dei nomi dei professionisti.

#### **L'esercizio della professione in forma di società semplice**

Parte della dottrina<sup>2</sup> e della giurisprudenza<sup>3</sup> avevano comunque ritenuto possibile attenuare la rigidità del divieto previsto dalla L. 1815/39, nel caso di esercizio della professione in forma di società semplice<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> A cura di Gianpaolo Valente.

<sup>2</sup> In tal senso, Di Sabato F. "Manuale delle società", Torino, 1995, p. 27; Ferrara F., Corsi F. "Gli imprenditori e le società", Milano, 1996, p. 278. Aperture in tal senso in Marasà G. "Le società, Società in generale", in Trattato di diritto privato a cura di Iudica G. e Zatti P., Milano, 2000, p. 213, ove ampia bibliografia. Altra parte della dottrina si era, invece, espressa per la tesi della

## L'esercizio delle professioni "protette" in forma associata

### 2 ESERCIZIO IN FORMA ASSOCIATA E SOCIETARIA ALLA LUCE DELLA LEGGE BERSANI (L. 266/97)

L'art. 24 della L. 266/97 ha abrogato l'art. 2 della L. 1815/39.

In particolare, il co. 2 del citato art. 24 ha previsto l'emanazione da parte del 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 – di un decreto (mai pubblicato) che avrebbe dovuto fissare i requisiti per l'esercizio dell'attività professionale in forma societaria.

La Legge Bersani ha lasciato aperti taluni dubbi.

#### 2.1 PARERI DEL CONSIGLIO DI STATO SULLA BOZZA DI REGOLAMENTO

In primo luogo, si pone un problema di gerarchia delle fonti.

Non si tratta di un falso problema alla luce dei due pareri negativi n. 35/98 e n. 97/98 espressi dal Consiglio di Stato; la bozza di regolamento è stata, infatti, respinta in quanto non ritenuta idonea a modificare il quadro normativo codicistico. È stato rilevato che gli ostacoli posti dalla legislazione vigente potevano essere rimossi solo con una legge e non con un regolamento interministeriale, fonte di produzione normativa secondaria nell'ambito del sistema normativo delle fonti del diritto.

Sotto il profilo del merito, il Consiglio di Stato ha ritenuto che l'art. 24 della L. 266/97 non abbia determinato un'abrogazione implicita dell'art. 1 della L. 1815/39.

---

inammissibilità delle società tra professionisti: Ferri G. "Le società", in Trattato di diritto civile diretto da Vassalli, X, Torino, 1985, p. 48 ss., il quale osserva che la personalità dell'incarico del professionista (art. 2232 c.c.) sarebbe inevitabilmente distorta per effetto dell'utilizzo dello strumento societario. Tale posizione è ribadita in Ferri G. "Diritto commerciale", Torino, p. 238. Cfr., anche, Auletta G., Salanitro N. "Diritto commerciale", Milano, 2001, p. 268, secondo il quale appare incerta l'ammissibilità di società semplice di professionisti; Campobasso G.F. "Diritto commerciale", 2, *Diritto delle società*, Torino, 1998, p. 20, ove si specifica che l'incompatibilità fra schema societario e impresa riguarda sia le società di persone sia quelle di capitali. Aperture sono state espresse da Cottino G. "Diritto commerciale", I, II, Padova, 1994, p. 64.

<sup>3</sup> La giurisprudenza precedente all'emanazione della Legge Bersani aveva assunto un atteggiamento di chiusura riguardo il fenomeno delle società professionali; le argomentazioni addotte dai giudici riproducevano quasi costantemente la stessa citazione circa l'inammissibilità legata al divieto di cui all'art. 2 della L. 1815/39. Solo le motivazioni più approfondite – richiamando gli artt. 2230 - 2238 c.c. sul contratto di opera professionale intellettuale – affermavano, da un lato, l'inammissibilità della società professionale per il carattere personale della prestazione posta in essere dal professionista e, dall'altro, la nullità del contratto di società, ritenendosi applicabile, nel caso di specie, il primo comma dell'art. 1418 c.c. (nullità virtuale). La giurisprudenza successiva (App. Milano 27.5.88, in *Le Società*, 1988, p. 1042, con nota di Schiano Di Pepe e Appello Milano 19.4.96, in *Le Società*, 1996, p. 1283, con nota di Schiano di Pepe) ha, invece, sancito l'applicabilità delle norme dettate per la società semplice alle associazioni fra professionisti.

<sup>4</sup> Per una ricostruzione dell'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale sul tema si rimanda a Baucò C., Frezza G., Valente G. "Le società di professionisti", Milano, 2002, p. 11 ss.

## 2.2 REGIME TRANSITORIO

In secondo luogo, si è posto un problema in merito al regime transitorio conseguente alla mancata emanazione del regolamento interministeriale.

Sul punto si segnalano alcuni interventi della giurisprudenza di merito: Tribunale di Milano 12.12.98<sup>5</sup>, Tribunale di Milano 5.6.99<sup>6</sup> e Tribunale di Tortona 11.6.2007<sup>7</sup>.

In particolare, il Tribunale di Milano, con il decreto del 5.6.99, ha chiarito che anche nelle more dell'emanazione del regolamento sull'indicazione dei requisiti necessari per poter esercitare l'attività professionale in forma societaria, può essere iscritta nel registro delle imprese una società di professionisti costituita in forma di società di persone e in modo specifico nella forma della società semplice, restando garantita, in tal caso, la responsabilità illimitata dei soci.

## 2.3 SUCCESSIVA ELABORAZIONE PARLAMENTARE E GOVERNATIVA

In questo mutato quadro di riferimento, il Senato, in data 23 giugno 1998, ha definitivamente accantonato la via del regolamento interministeriale tracciata dalla Legge Bersani, inserendo la regolamentazione delle società professionali nell'ambito del progetto di riforma delle professioni intellettuali in Italia.

Il dibattito dottrinale, allora, appare destinato ad approfondirsi alla luce dei progetti di iniziativa parlamentare e governativa che si sono succeduti nel corso delle scorse Legislature<sup>8</sup> e di quella attuale<sup>9</sup> e dell'intervento sui servizi professio-

<sup>5</sup> In *Le Società*, 1999, p. 469. Il Trib. Milano 12.12.98 ha osservato che “*le modificazioni dell'atto costitutivo di una società per azioni che introducono, nella denominazione sociale e nella clausola di trasferimento delle azioni, il riferimento all'oggetto professionale, in difetto della emanazione del decreto interministeriale a cui fa rinvio la L. n. 266/1997 per la regolamentazione dei requisiti delle società professionali, sono illecite per indeterminatezza del contenuto e non possono essere omologate*”.

<sup>6</sup> In *Le Società*, 1999, p. 984.

<sup>7</sup> In *Giur. It.*, 2008, p. 671.

<sup>8</sup> Si richiamano, tra le altre, la legge delega per il riordino delle libere professioni approvata dal Consiglio dei Ministri il 10.11.2000 e presentata alla Camera il 21.11.2000 (AC 7452), la bozza del 18.11.2004 del disegno di legge delega elaborato dal sottosegretario al ministero della Giustizia Vietti (c.d. Vietti-*bis*), la bozza di riforma Castelli presentata agli Ordini professionali e successivamente espunta dal decreto legge sulla competitività (DL 35/2005), il disegno di legge delega approvato dal Consiglio dei Ministri l'1.12.2006 su proposta del ministro della Giustizia Mastella e presentata alla Camera il 24.1.2007 (AC 2160), nonché le proposte di legge di iniziativa parlamentare presentate dai deputati Laurini, Mantini, Siliquini e Vietti (cfr. Laurini G. “Albi, nuove regole con legge-quadro”, *Il Sole - 24 Ore*, 9.1.2007, p. 31).

<sup>9</sup> Si fa riferimento, in particolare, al tavolo tecnico convocato il 28.8.2008 dal ministro della Giustizia Alfano con i presidenti dei Consigli nazionali degli avvocati, dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei notai. Cfr. Cavestri L. “Professioni, riforma a blocchi”, *Il Sole - 24 Ore*, 29.8.2008, p. 27 e Cavestri L. “Ordini, la riforma si moltiplica”, *Il Sole - 24 Ore*, 30.8.2008, p. 29.

sulla possibilità di adempiere l'obbligazione effettuando la prestazione – vale a dire il pagamento – ad uno qualsiasi degli associati<sup>16</sup>.

Lo studio associato si pone all'esterno come un unico centro di imputazione di interessi, cui è destinato il corrispettivo dell'obbligazione assunta, ma la prestazione può essere efficacemente svolta da uno qualsiasi degli associati, in quanto il contratto d'opera intellettuale presenta, in questo specifico caso, due parti:

- il cliente;
- i professionisti riuniti nell'associazione.

#### **Natura giuridica dello studio associato (Cass. 13.4.2007 n. 8853)**

La Corte di Cassazione, nella sentenza 13.4.2007 n. 8853, ha precisato che gli studi professionali associati, anche se privi di personalità giuridica, rientrano tra quei fenomeni di aggregazione di interessi ai quali la legge attribuisce la capacità di porsi come autonomi centri di imputazione dei rapporti giuridici.

Essi sono dotati della capacità di stare in giudizio nella persona dei loro componenti o di chi, comunque, ne abbia la legale rappresentanza.

I singoli professionisti che lo compongono, inoltre, possono agire in nome e per conto del gruppo anche in assenza di delega scritta, a condizione che sia portata a conoscenza dei terzi interessati la circostanza che si agisce come mandatari di un soggetto diverso (lo studio professionale).

### **3.2 ORGANIZZAZIONE E RAPPRESENTANZA**

Per quel che concerne la disciplina, l'organizzazione e la rappresentanza dello studio, si deve osservare che la maggior parte degli studi associati esistenti ha adottato statuti e forme organizzative improntati alle società di persone.

La L. 1815/39 regola solo alcuni aspetti della disciplina dell'associazione tra professionisti.

In particolare, l'art. 1 impone ai professionisti di utilizzare la dizione di studio tecnico, legale, commerciale, contabile, amministrativo o tributario seguito dal nome e cognome, con i titoli professionali, degli associati.

L'ultimo capoverso della norma, poi, impone la notificazione dell'esercizio associato della professione all'organizzazione sindacale da cui sono rappresentati i singoli associati.

La normativa sulla "*disciplina giuridica degli studi di assistenza e di consulenza*" null'altro aggiunge sulle modalità concrete in cui si svolge l'esercizio associato della professione.

#### **La pronuncia della Corte d'Appello di Milano 27.5.88**

Con riferimento al contratto di associazione tra professionisti, la Corte

<sup>16</sup> Interpretazione, questa, accolta anche da parte della dottrina. Secondo Rescigno M. "Le società di professionisti", Milano, 1985, p. 67, gli studi associati contrattano come studi con il cliente "(...) e non danno luogo ad una serie di rapporti singoli tra professionista e cliente (...)".

## L'esercizio delle professioni "protette" in forma associata

---

d'Appello di Milano<sup>17</sup> ha affermato – già prima della caduta del divieto di cui all'art. 2 della L. 1815/39 – due importanti principi.

In primo luogo il giudice di merito ha concesso la possibilità di recepire nel contratto di associazione tra professionisti regole proprie delle società su base personale, stante un innegabile rapporto tra studio associato e schema societario delineato dall'art. 2247 c.c.

In secondo luogo, la Corte ha riconosciuto all'associazione professionale il carattere di autonomo centro di imputazione giuridica costituito dalla volontà comune degli associati.

### **La pronuncia della Cass. 16.4.91 n. 4032**

Con riguardo all'organizzazione interna dello studio associato, la Suprema Corte<sup>18</sup> ha stabilito che relativamente ai rapporti interni intercorrenti tra i professionisti di associazioni impostate su un piano di assoluta pariteticità – nelle quali gli associati si obbligano a prestare collaborazione professionale nelle cause e negli incarichi affidati ai singoli e a ripartirsi spese ed incarichi – possono essere adottate regole pattizie organizzative tipiche dello schema della società di persone, senza per ciò contrastare con alcun divieto espresso dalla legge o qualificare il contratto quale struttura societaria.

Ciò posto, la Cassazione ha ritenuto possibile l'esclusione di uno degli associati sulla base della deliberazione presa da tutti gli altri associati fatta eccezione dell'escludendo, ritenendo ammissibile la sostituzione della disciplina inerente la risoluzione per inadempimento con una disciplina pattizia che non è comunque vietata dalla legge.

Più precisamente, il Supremo Collegio ha stabilito che l'associazione tra professionisti:

- partecipa della natura di contratto associativo atipico regolato dalla volontà delle parti;
- è diretta a realizzare interessi meritevoli di tutela ai sensi dell'art. 1322 c.c.;
- può adottare le regole organizzative dettate per la società semplice, senza per ciò divenire tale, qualora i rapporti tra professionisti e i relativi apporti si basino sulla totale pariteticità, nel regolare i rapporti interni tra associati;
- può prevedere una disciplina pattizia della risoluzione del rapporto contrattuale in seguito ad inadempimento di una o più parti differente da quella codicistica.

### **3.2.1 Contenuto del contratto associativo**

Alla luce di quanto sopra esposto, il contratto associativo deve indicare in modo chiaro e preciso:

---

<sup>17</sup> App. Milano 27.5.88, in *Le Società*, 1988, 10, p. 1042.

<sup>18</sup> Cass. 16.4.91 n. 4032, in *Giust. civ.*, 1991, I, p. 2699.



## I professionisti

- i conferimenti degli associati, specificando la collaborazione effettivamente svolta all'interno dello studio o i mezzi conferiti per lo svolgimento dell'attività, quali denaro, beni, rapporti contrattuali;
- i beni o i rapporti che devono essere restituiti al socio in caso di scioglimento del rapporto;
- la garanzia e i rischi dei conferimenti;
- la ripartizione dei guadagni e delle perdite;
- la restituzione dei beni conferiti in godimento;
- la liquidazione della quota del socio receduto.

Qualora il contratto associativo non disponga alcunché su tali aspetti, troveranno applicazione le disposizioni codicistiche in materia di società personali.

### 3.2.2 Applicazione analogica delle disposizioni in tema di società semplice

La Corte d'Appello di Milano, con sentenza 19.4.96, stravolge la limitazione posta dall'art. 2 della L. 1815/39<sup>19</sup>.

Nella pronuncia, infatti, ampliando le conclusioni cui era pervenuta sino ad allora la giurisprudenza, riconosce allo studio associato l'applicabilità, in via analogica, delle disposizioni codicistiche dettate in materia di società semplice, sulla base dell'assunto che l'associazione tra professionisti costituisce una delle più rilevanti e concrete manifestazioni di detto tipo di società.

In questo modo, si è giunti a riconoscere allo studio associato i caratteri, la natura, nonché i criteri organizzativi propri della società semplice.

E sempre in tema di qualificazione giuridica, la Cassazione ha riconosciuto alle associazioni professionali soggettività giuridica, configurandole come centri di imputazione giuridica a rilevanza esterna distinte dai loro componenti<sup>20, 21</sup>.

### 3.2.3 Amministrazione

Presumibilmente, l'amministrazione dello studio spetterà solamente agli associati e potrà essere esercitata disgiuntivamente dagli stessi.

Vista l'autonomia contrattuale riconosciuta dall'art. 1322 c.c., il contratto associativo potrà prevedere anche un Consiglio di Amministrazione, sebbene sarà necessario precisarne le competenze e gli ambiti operativi. Inoltre, nei grandi studi associati e sempre in virtù del principio *ex art. 1322 c.c.*, sarà consentito prevedere

<sup>19</sup> App. Milano 19.4.96, in *Le Società*, 1996, p. 1283.

<sup>20</sup> In questo senso si è espressa Cass. 23.5.97 n. 4628, in *Le Società*, 1997, p. 1144.

<sup>21</sup> Occorre evidenziare che una più recente sentenza della giurisprudenza di legittimità ha negato il rapporto di reciprocità, peraltro già affermato in varie occasioni, tra studio associato e professionista associato (Cass. 11.9.2000 n. 11922, in *Guida al diritto*, 39, 2000, p. 78). Più precisamente la Suprema Corte si è pronunciata nel senso di escludere che il mandato conferito dal cliente al singolo professionista, in virtù del carattere personale e fiduciario del rapporto tra i due instaurato, possa considerarsi conferito impersonalmente e collettivamente a tutti i professionisti dello studio medesimo.

## L'esercizio delle professioni "protette" in forma associata

---

la presenza di un organo collegiale per l'espressione della volontà degli associati, quale l'assemblea dei soci.

### 4 STUDI ASSOCIATI COSTITUITI IN FORMA DI SOCIETÀ SEMPLICE

Come osservato in precedenza, nelle more dell'emanazione del regolamento di attuazione della Legge Bersani, il Tribunale di Milano<sup>22</sup> ha consentito l'iscrizione nel registro delle imprese di una società di professionisti costituita in forma di società di persone e in modo specifico nella forma della società semplice, restando garantita, in tal caso, la responsabilità illimitata dei soci.

Sembra, pertanto, possibile recepire – se ed in quanto compatibili con la società di professionisti – le norme del codice civile previste per le società semplici e per le società in nome collettivo (nuovo modello di riferimento della società tra avvocati<sup>23</sup>).

#### 4.1 CONTENUTO DEL CONTRATTO SOCIALE

Il codice civile non contiene indicazioni relative al contenuto del contratto sociale della società semplice.

Con l'introduzione della sezione speciale del registro delle imprese, il Regolamento di attuazione ha introdotto (art. 18 co. 4) la regola secondo cui la domanda di iscrizione delle società semplici – sia attraverso il deposito del contratto sia in caso di sottoscrizione di tutti i soci – deve comprendere:

- il cognome e il nome, il luogo e la data di nascita, la cittadinanza, la residenza anagrafica e il numero di codice fiscale dei soci;
- la ragione sociale e il codice fiscale della società;
- i soci che svolgono la funzione di amministrazione e di rappresentanza della società;
- la sede (principale e secondaria) della società;
- l'oggetto sociale;
- i conferimenti;
- le prestazioni e i soci d'opera;
- la partecipazione agli utili;
- la durata della società.

Rispetto all'art. 2295 c.c., riguardante l'atto costitutivo della società in nome collettivo, possono evidenziarsi le seguenti differenze:

- innanzitutto, l'art. 18 co. 4 del Regolamento attuativo fa riferimento alla residenza anagrafica del socio e non già al domicilio, come previsto dall'art. 2295 c.c.;
- in secondo luogo, è previsto l'obbligo di indicazione del codice fiscale dei soci e del codice fiscale della società.

---

<sup>22</sup> Così, Trib. Milano 5.6.99, *cit.*

<sup>23</sup> Si veda il successivo § 5.

Per il resto, le due norme contengono eguali enunciati normativi.

Nel caso delle società di professionisti, organizzate secondo il tipo della società semplice e della società in nome collettivo, il contenuto del contratto sociale impone ulteriori specificazioni.

Occorre, infatti, tenere in considerazione il disposto dell'art. 1 della L. 1815/39. Ancorché l'ipotesi in esame si riferisca agli studi professionali e non alle società tra professionisti, sembra possibile mutuare la norma anzidetta nel senso della necessità di indicazione del titolo professionale del socio accanto agli altri requisiti (cognome e nome, luogo e data di nascita, cittadinanza, residenza anagrafica e numero di codice fiscale dei soci).

#### 4.2 CONFERIMENTI

L'art. 2253 c.c., in tema di conferimenti della società semplice, stabilisce che *“il socio è obbligato a eseguire i conferimenti determinati nel contratto sociale”*. Ed ancora, *“se i conferimenti non sono determinati, si presume che i soci siano obbligati a conferire, in parti uguali tra loro, quanto è necessario per il conseguimento dell'oggetto sociale”*.

I conferimenti possono essere in denaro, in proprietà di beni in natura, in godimento di beni in natura, di credito e di servizi.

Tale scelta alternativa non è possibile nelle società semplici di professionisti, nelle quali risulta sempre necessario lo svolgimento dell'attività professionale, caratterizzata dalla personalità dell'esecuzione.

##### **Socio d'opera**

Il socio professionista può essere configurato quale socio d'opera<sup>24</sup>.

Tale espressione deve essere interpretata nel significato tecnico civilistico suo proprio; il che implica il richiamo alla norma di cui all'art. 2263 co. 2 c.c., secondo il quale *“la parte spettante al socio che ha conferito la propria opera, se non è determinata dal contratto, è fissata dal giudice secondo equità”*<sup>25</sup>.

Il problema che si pone è quello della rilevanza di tali conferimenti ai fini della determinazione del capitale sociale.

Un primo orientamento distingue due tipi di conferimenti:

- i conferimenti di capitale, cioè quelle utilità che concorrono alla formazione del capitale sociale sin dalla data di assunzione dell'incarico;
- i conferimenti di patrimonio, cioè quei conferimenti il cui valore economico è imputato in capo alla società solamente quando sia stato interamente eseguito l'incarico.

<sup>24</sup> Sul socio d'opera si veda, per tutti, Minniti G. “Il socio d'opera nelle società di capitali e nelle società di persone”, in *Vit. not.*, 1986, p. 1377.

<sup>25</sup> La norma è applicabile anche alla società in nome collettivo e alla società in accomandita semplice.

## L'esercizio delle professioni "protette" in forma associata

---

Secondo altro orientamento, invece, tutti i conferimenti devono essere imputati a capitale, perché quelli imputati a patrimonio potrebbero determinare un pregiudizio in capo al socio che non ha potuto eseguire – magari per ragioni oggettive – la prestazione sino alla fine e che contemporaneamente non ha potuto usufruire fin dall'inizio dell'imputazione del proprio conferimento a capitale.

Avendo riguardo alle società di professionisti, fra i due orientamenti appare preferibile il secondo.

Si deve precisare che il socio professionista d'opera potrà essere "puro", vale a dire che apporta la propria attività professionale intellettuale, e "spurio", vale a dire che apporta – oltre alla propria attività professionale (non imputata a capitale) – anche altri conferimenti.

La pratica economica vede particolarmente diffuse tali figure di soci d'opera anche nelle società professionali.

In materia di conferimenti diversi dallo svolgimento di attività professionale, sono applicabili, anche per le società tra professionisti, le norme di cui agli artt. 2254, 2255 e 2256 c.c.

### 4.3 AMMINISTRAZIONE E RAPPRESENTANZA

Avuto riguardo alla forma di organizzazione, potrebbero applicarsi le norme contenute nei capi II, III e IV del libro V del c.c.

Per quel che concerne i tipi sociali della società semplice e della società in nome collettivo, il legislatore ha previsto che – in mancanza di diversa pattuizione – l'amministrazione della società spetta a ciascuno dei soci disgiuntamente dagli altri.

L'atto costitutivo potrà disporre diversamente, prevedendo ad esempio l'amministrazione congiuntiva a più soci (art. 2258 c.c.) o l'amministrazione disgiuntiva ad alcuni di essi (art. 2257 co. 2 c.c.).

#### **Nomina degli amministratori**

La legge non si occupa dell'aspetto della nomina degli amministratori: dispone solamente l'amministrazione disgiuntiva, muovendo dal presupposto che il potere di amministrazione sia connaturato nella posizione di socio illimitatamente responsabile. Un cenno alle modalità con cui viene nominato l'amministratore si può rinvenire nell'art. 2259 c.c. a proposito della revoca della facoltà di amministrare, ove si attribuisce una differente rilevanza alla nomina contenuta nell'atto costitutivo rispetto a quella contenuta in un atto separato.

Dunque o l'amministrazione spetterà *ex lege* a ciascun socio illimitatamente responsabile o la nomina dell'amministratore sarà contenuta nell'atto costitutivo, ovvero potrà costituire oggetto di un atto separato.

#### **Revoca degli amministratori**

Alle situazioni appena descritte corrispondono altrettante ipotesi di revoca degli amministratori.

Nel primo caso, vale a dire quello in cui l'atto costitutivo nulla preveda in merito all'amministrazione della società, il potere di amministrare non può venir

meno se non a seguito di una modificazione del contratto sociale o a seguito dell'uscita del socio dalla società; la revoca sarà consentita, allora, solo al verificarsi di una giusta causa.

Nel secondo caso, la revoca dell'amministratore nominato nel contratto sociale potrà avvenire solo quando ricorra una giusta causa, in mancanza della quale la revoca non ha effetto. In una simile ipotesi, comportando una modificazione del contratto sociale, la revoca dovrà essere adottata ai sensi dell'art. 2252 c.c., cioè con il consenso di tutti i soci, salvo diversa pattuizione.

Nel terzo caso, invece, l'amministratore nominato con atto separato può essere revocato secondo le norme sul mandato che consentono la revoca del mandatario in qualsiasi tempo, ma se la revoca avviene senza giusta causa l'amministratore avrà diritto al risarcimento dei danni *ex art. 1725 c.c.*

L'ultimo comma dell'art. 2259 c.c. dispone, inoltre, che la revoca per giusta causa può essere richiesta giudizialmente da ciascun socio. Si riconosce al socio la legittimazione ad agire per la revoca dell'amministratore in tutti i casi, vale a dire sia in caso di amministratore nominato con contratto sociale, sia di amministratore nominato in atto separato, sia di amministrazione deferita a tutti i soci.

#### **Amministrazione disgiuntiva**

In caso di amministrazione disgiuntiva, ciascun socio amministratore può compiere gli atti di gestione indipendentemente dagli altri senza l'obbligo della preventiva comunicazione agli stessi in relazione all'atto che sta per compiere.

Tale regime, sebbene garantisca efficienza e semplicità nella gestione della società, mal si concilia con l'esigenza di coordinamento tra i vari amministratori. Motivo questo che ha indotto il legislatore a prevedere il diritto di opposizione all'operazione prima che venga compiuta, sulla quale è chiamata a decidere la maggioranza dei soci, calcolata secondo la parte attribuita a ciascun socio negli utili (art. 2257, ultimo comma, c.c.).

L'opposizione può essere manifestata in qualsiasi forma e si concreta in una dichiarazione diretta all'amministratore che si propone di porre in essere l'atto; una simile dichiarazione non deve essere necessariamente motivata.

Nel caso concreto di società tra professionisti, il diritto di veto sarà disciplinato e limitato agli aspetti strettamente connessi alla gestione dell'attività professionale e non anche a quelli inerenti l'attività più tipicamente burocratica della stessa<sup>26</sup>.

#### **Amministrazione congiuntiva**

Passando all'amministrazione congiuntiva, l'art. 2258 c.c. stabilisce che è necessario il consenso di tutti i soci amministratori per il compimento delle operazioni sociali. Tuttavia il contratto sociale può disporre che per l'amministra-

<sup>26</sup> Ad esempio, il diritto di opposizione potrà esercitarsi in merito all'assunzione di nuovo personale o in relazione all'assunzione di un incarico effettivamente oneroso e pericoloso per il professionista. Mentre sembra improbabile che il diritto di opposizione possa esercitarsi relativamente alle modalità con cui l'incarico viene gestito dal singolo professionista.

### L'esercizio delle professioni "protette" in forma associata

---

zione di per sé considerata o per il compimento di determinati atti sia necessario il consenso della maggioranza da calcolarsi secondo la parte attribuita a ciascun socio negli utili.

Sempre in regime di amministrazione congiuntiva la legge non consente al singolo amministratore di compiere atti da solo, salvo il caso in cui ricorra l'urgenza di evitare un danno alla società. L'urgenza di cui all'ultimo comma dell'art. 2258 c.c. va intesa nel senso che il danno non potrebbe essere comunque evitato se esistesse il consenso di tutti gli amministratori.

Per quanto concerne i diritti e gli obblighi degli amministratori, trovano applicazione le disposizioni di cui all'art. 2260 c.c. in base al quale si applicano al caso concreto le regole sul mandato.

#### **Responsabilità**

In caso di violazione dei loro obblighi, gli amministratori sono solidalmente responsabili nei confronti della società, tranne quelli che dimostrino di essere esenti da colpa<sup>27</sup>.

Per quanto interessa l'oggetto della nostra indagine, possiamo rilevare che una responsabilità solidale sia concepibile solo quando l'amministrazione sia esercitata congiuntamente o collegialmente, non anche quando essa spetti disgiuntivamente a tutti i soci.

Occorre tener conto, inoltre, che in regime di amministrazione disgiuntiva ciascun socio amministratore può agire senza informare gli altri. Pertanto la coesistenza della responsabilità solidale degli amministratori ex art. 2260 c.c. e il regime di amministrazione disgiuntiva presuppone che ciascun amministratore abbia il dovere di vigilare sull'attività posta in essere dagli altri. In altri termini, in caso di amministrazione disgiunta, affinché il socio amministratore vada esente da responsabilità sarà necessario che costui provi di non essere stato a conoscenza del fatto dannoso pur avendo usato la normale diligenza ovvero che, pur avendo fatto opposizione preventiva al compimento dell'operazione, la stessa opposizione sia stata respinta.

Conseguentemente, posto che in regime di amministrazione disgiunta ciascun socio amministratore può agire senza informare gli altri, il canone della responsabilità solidale delineato nell'art. 2260 c.c., che si indirizza a tutti i tipi di amministrazione senza alcuna distinzione, postula un dovere di vigilanza a carico di ciascun amministratore rispetto all'attività svolta dagli altri<sup>28</sup>.

La responsabilità degli amministratori sussiste nei confronti della società, vale a dire riguarda il danno provocato alla collettività dei soci.

Naturalmente potrà sussistere responsabilità anche nei confronti del singolo socio.

---

<sup>27</sup> L'interpretazione della norma da ultimo menzionata appare problematica. In effetti si è voluta estendere alle società di persone una regola dettata esclusivamente per le società di capitali.

<sup>28</sup> In questo senso, Cagnasso O. "La società semplice", in *Trattato di diritto civile e commerciale* diretto da R. Sacco, Torino, 1998, p. 157.

#### 4.4 UTILI E PERDITE

Qualche considerazione deve essere spesa anche con riguardo alla quota di partecipazione del socio agli utili e alle perdite; essa non deve essere confusa con la quota di partecipazione del socio intesa quale insieme di situazioni giuridiche soggettive attive e passive di cui è titolare il soggetto che acquisisce lo *status* di socio.

##### **Trasferimento delle quote**

È noto che il trasferimento delle quote *inter-vivos* implica l'applicabilità dell'art. 2252 c.c. e, dunque, il consenso unanime dei soci, quando il contratto sociale non disponga diversamente.

Il riconoscimento di tale ampia autonomia contrattuale ai soci – i quali astrattamente potrebbero anche stabilire che la quota sia liberamente trasferibile – implica specificazioni per il caso della società personale di professionisti, la quale si caratterizza per la particolare qualifica dei soci (*status* di professionista) e, altresì, per la personalità della prestazione professionale.

La regola della unanimità – o quanto meno della maggioranza – sarà dunque necessaria per la tutela degli interessi accennati. L'ingresso di un nuovo socio professionista rappresenterà una valutazione che gli altri soci professionisti dovranno effettuare almeno a maggioranza.

Dovrà, pertanto, essere esclusa una clausola che prevede la libera trasferibilità della quota sociale.

#### 4.5 RESPONSABILITÀ PER LE OBBLIGAZIONI SOCIALI

Notevolmente complesso sembra essere l'aspetto della responsabilità della società di professionisti e dei soci per le obbligazioni assunte<sup>29</sup>.

Se, come ipotizzato, la società tra professionisti adotta lo schema tipico delle società personali – in particolare quello della società semplice e quello della società in nome collettivo – troveranno applicazione le disposizioni codicistiche di cui agli artt. 2267 e 2291 c.c.

Più precisamente, nella società semplice e nella società in nome collettivo risponde delle obbligazioni sociali innanzitutto la società col proprio patrimonio.

<sup>29</sup> Relativamente al problema della responsabilità della società personale e dei soci: Buonocore V., Castellano G., Costi R. "Casi e materiali di diritto commerciale: Società di persone", Milano, 1978, p. 634; Bussoletti M. "Società semplice", in Enc. dir., XLII, Milano, 1990, p. 908; Costi R., Di Chio G. "Società in generale. Società di persone, Associazione in partecipazione", in *Giurisprudenza sistematica civile e commerciale* fondata da Bigiavi W., Torino, 1980; Cottino G. "Diritto commerciale", I, 2, Padova, 1994, p. 150 ss.; Denozza F. "Responsabilità dei soci e rischio d'impresa nelle società personali", 1973; Ferri G. "Le società", in Trattato di diritto civile, diretto da Vassalli, Torino, 1985, p. 172; ss; Galgano F. "Società semplice", in *Digesto discipline privatistiche*, sezione commerciale, XIV, Torino 1997, p. 428 ss.; Ghidini M. "Società personali", Padova, 1972, p. 248 ss.; Maggiolo M. "Obbligazioni sociali, responsabilità del socio e solidarietà", in *Riv. dir. comm.*, 1990, I, p. 337 ss.

### **L'esercizio delle professioni "protette" in forma associata**

---

Nella società semplice rispondono inoltre personalmente e solidalmente i soci che hanno agito in nome e per conto della società e, salvo patto contrario, anche gli altri soci (art. 2267 co. 1 c.c.). Tale patto è opponibile ai terzi solo se portato a conoscenza con mezzi idonei, altrimenti la limitazione della responsabilità o l'esclusione della solidarietà sono opponibili solo a quanti ne hanno avuto conoscenza (art. 2267 co. 2 c.c.).

Nella società in nome collettivo, invece, tutti i soci rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali e qualsiasi patto contrario non produce effetti nei confronti dei terzi (art. 2291 co. 2 c.c.).

#### **Beneficio di escussione in favore dei soci**

All'interno degli schemi tipici delle società di persone vige la separazione tra patrimonio della società e patrimonio dei soci. Il codice prevede, infatti, il beneficio d'escussione in favore dei soci.

I soci sono responsabili solo in via sussidiaria rispetto alla società in quanto godono – sia nelle società semplici che nelle società in nome collettivo – del beneficio della preventiva escussione del patrimonio sociale (artt. 2268 e 2304 c.c.) che impone ai creditori sociali di aggredire il patrimonio della società prima di quello personale dei soci.

Il beneficio di preventiva escussione si atteggia in modo differente rispetto ai due tipi sociali.

Nella società semplice il creditore sociale può rivolgersi direttamente al singolo socio illimitatamente responsabile su cui ricadrà l'onere di invocare il beneficio della preventiva escussione indicando i beni sui quali il creditore potrà agevolmente soddisfarsi (art. 2268 c.c.)<sup>30</sup>.

Nella società in nome collettivo il beneficio di escussione opera automaticamente. L'art. 2304 c.c. prevede, infatti, che *"i creditori sociali, anche se la società è in liquidazione, non possono pretendere il pagamento dai singoli soci, se non dopo l'escussione del patrimonio sociale"*.

Pertanto, il creditore dovrà preventivamente escutere il patrimonio sociale e potrà agire contro il patrimonio del singolo socio solo dopo aver esperito inutilmente l'azione esecutiva sul patrimonio sociale. Il socio che avrà pagato potrà a sua volta esercitare l'azione di regresso:

- in primo luogo contro la società per l'ammontare dell'intero debito;
- in secondo luogo contro gli altri soci secondo la misura di ciascuno di essi nelle perdite.

#### **Responsabilità professionale**

Fatte queste considerazioni, maggiori problemi sorgono circa la responsabilità professionale *ex art.* 2236 c.c. del singolo professionista socio.

---

<sup>30</sup> Il beneficio di escussione opera in questo caso in via del tutto eccezionale in quanto spetterà al socio invocarlo e provare che nel patrimonio sociale esistano beni sufficienti e facilmente aggredibili.



Ci pare possibile sostenere che le obbligazioni *ex contractu* rientrino nel novero delle obbligazioni sociali; sostenere, infatti, che anche in caso di società tra professionisti permanga in capo al socio che ha effettuato la prestazione la responsabilità professionale di cui all'art. 2236 c.c., equivarrebbe a disconoscere l'esistenza della struttura societaria.

Dunque, la responsabilità principale rimane in capo alla società in via diretta, mentre la responsabilità dei soci è sussidiaria. La responsabilità dei soci, inoltre, è anche solidale e non limitata al singolo professionista che ha effettuato la prestazione.

#### 4.6 SCIoglIMENTO

Da ultimo, sembra opportuno verificare la piena applicazione della disciplina giuridica relativa allo scioglimento della società di persone e del rapporto societario limitatamente ad un socio; nelle società tra professionisti, infatti, il carattere personale della prestazione e le capacità del professionista rappresentano elementi essenziali dell'intera vicenda societaria<sup>31</sup>.

##### 4.6.1 Scioglimento del rapporto limitatamente a un socio

Il principio fondamentale che permea lo scioglimento del rapporto sociale limitatamente ad un socio è quello della continuazione e della conservazione dell'ente<sup>32</sup>; la disciplina giuridica relativa allo scioglimento del contratto plurilaterale trova, infatti, in materia di società di persone, una deroga a vantaggio della conservazione dei valori produttivi già costituiti.

In tal senso, il venir meno di uno o più soci – pur determinando la necessaria ridefinizione dei rapporti patrimoniali – non comporta lo scioglimento della società, rimettendo, la norma, tale decisione alla volontà dei soci superstiti<sup>33</sup>.

Nell'ambito di una società professionale tale norma potrebbe non trovare piena applicazione, ovvero potrebbe subire deroghe statutarie, dal momento che le capacità professionali dei soci, i requisiti di onorabilità ed eticità degli stessi rappresentano valori e requisiti non propriamente fungibili. In tal caso i soci superstiti potrebbero ricostituire la compagine entro sei mesi con altri professionisti di comprovata professionalità ovvero provvedere allo scioglimento.

<sup>31</sup> Per un'ampia disamina sul carattere personale della prestazione del professionista cfr. Giacobbe G., voce: "Professioni intellettuali", in Enc. Dir., XXXVI, Milano, 1987, p. 1165 ss.

<sup>32</sup> Sul punto, vedi diffusamente Campobasso G.F. "Diritto commerciale", 2, *Diritto delle società*, Torino, 2002, p. 117 ss., il quale sottolinea come "il venir meno di uno o più soci non determina in alcun caso lo scioglimento della società", salva la decisione in tal senso dei soci superstiti, comportando esclusivamente la ridefinizione dei rapporti patrimoniali con riferimento alla liquidazione della quota sociale. Cfr. anche Cottino G. "Diritto commerciale", vol. I, tomo II, Padova, 1994, p. 239 ss.

<sup>33</sup> Infatti, l'art. 2272 n. 4 c.c. accorda, ai soci superstiti, sei mesi di tempo per ricostituire la pluralità di soci, scaduti inefficacemente i quali la società si scioglierà.

## L'esercizio delle professioni "protette" in forma associata

---

Quanto allo scioglimento del rapporto sociale limitatamente a un socio, questo si ha nei casi di morte, recesso ed esclusione<sup>34</sup>.

### **Morte del socio**

Nelle società di persone, in caso di morte di uno dei soci (art. 2284 c.c.), salva contraria disposizione del contratto sociale, gli altri devono liquidare la quota agli eredi, a meno che preferiscano sciogliere la società ovvero continuarla con gli eredi stessi e questi vi acconsentano.

Tale norma – letta in combinato disposto con l'art. 2289 c.c. in riferimento alla liquidazione della quota del socio uscente – ammette tre possibili soluzioni applicative:

- liquidazione della quota del socio defunto e continuazione del rapporto fra i soci superstiti;
- liquidazione della quota del socio defunto e scioglimento della società;
- continuazione del rapporto societario con gli eredi del socio defunto.

In materia di società di professionisti, la possibilità di continuazione del rapporto societario con gli eredi trova comunque talune limitazioni, dal momento che l'ingresso del nuovo socio è subordinata alla presenza dei requisiti di professionalità ed onorabilità propri del tipo di attività svolta.

Il contratto sociale potrà allora contenere specificazioni o limitazioni in tal senso.

In ordine alla liquidazione della quota spettante al socio, ai sensi dell'art. 2289 co. 1 c.c., il socio o i suoi eredi hanno diritto soltanto a una somma di danaro che rappresenti il valore della quota, con la conseguente impossibilità per il socio o gli eredi di pretendere la restituzione dei beni conferiti in proprietà, ovvero in godimento, fino allo scioglimento della società, salva diversa pattuizione.

Il valore della quota deve essere determinato *ex art.* 2289 co. 2 c.c. in base alla situazione patrimoniale della società al momento dello scioglimento, tenendo in considerazione le operazioni in corso.

### **Recesso del socio**

In base all'art. 2285 c.c., il recesso del socio (ovvero lo scioglimento del rapporto sociale per volontà del socio) dalla società contratta a tempo determinato o per tutta la vita dei soci deve essere comunicato agli altri con un preavviso di almeno tre mesi.

Il socio può altresì recedere nei casi previsti nel contratto sociale ovvero quando sussiste una giusta causa.

---

<sup>34</sup> Si veda, in generale, Weigmann R. "Il procedimento di esclusione del socio nelle società di persone: profili di incostituzionalità", in *Giur. comm.*, 1996, I, p. 539 ss. Ampi riferimenti in Cagnasso O. "La società semplice", in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da Sacco R., Torino, 1998, p. 201 ss. e in Galgano F. "Società in genere, società di persone", in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da Cicu e Messineo, XXVIII, Milano, 1982, p. 321 ss.

In tale ambito, anche per le società di professionisti, valgono i principi elaborati dalla giurisprudenza, in particolare per quanto riguarda la giusta causa di recesso.

#### **Esclusione del socio**

L'esclusione di un socio contemplata negli artt. 2286 ss. c.c. può essere di diritto o facoltativa<sup>35</sup>.

L'esclusione di diritto riguarda l'ipotesi di fallimento del socio e quella di un socio il cui creditore particolare abbia ottenuto la liquidazione della quota.

L'esclusione facoltativa si ha:

- per gravi inadempienze degli obblighi derivanti dalla legge e dal contratto sociale;
- per interdizione e inabilitazione del socio;
- per i casi di sopravvenuta impossibilità di esecuzione del conferimento per causa non imputabile al socio.

Il successivo art. 2287 c.c. regola il procedimento di esclusione del socio. Le norme potranno trovare applicazione anche per le società personali di professionisti.

#### **4.6.2 Scioglimento della società**

In base all'art. 2272 c.c., sono cause di scioglimento della società:

- il decorso del termine;
- il conseguimento dell'oggetto sociale o la sopravvenuta impossibilità a conseguirlo;
- la volontà di tutti i soci;
- la mancanza della pluralità dei soci, se nel termine di sei mesi questa non è riconosciuta;
- le altre cause previste dal contratto sociale.

Sono cause di scioglimento della società in nome collettivo:

- il fallimento;
- la liquidazione coatta amministrativa della società.

Occorre precisare che i casi di scioglimento delle società personali di professionisti seguiranno le sole regole analizzate per le società semplici, non potendo le società di professionisti fallire ovvero essere sottoposte al procedimento di liquidazione coatta amministrativa<sup>36</sup>.

## **5 SOCIETÀ TRA AVVOCATI**

Il DLgs. 2.2.2001 n. 96 – di attuazione della direttiva 98/5/CE<sup>37</sup> – ha intro-

<sup>35</sup> Per quanto riguarda il procedimento di liquidazione delle quote sociali, si rimanda a quanto argomentato a proposito della morte del socio.

<sup>36</sup> Si rammenta, infatti, che tali società non svolgono attività di tipo commerciale.

<sup>37</sup> La direttiva è volta a facilitare l'esercizio permanente della professione di avvocato in uno Stato membro diverso da quello in cui è stata acquistata la qualifica professionale.

## L'esercizio delle professioni "protette" in forma associata

dotto la possibilità di svolgere la professione forense in forma associata secondo il tipo della società tra avvocati, appositamente creata.

### 5.1 FATTISPECIE E OGGETTO SOCIALE

L'art. 16 del DLgs. 96/2001 stabilisce che l'attività professionale di rappresentanza, assistenza e difesa in giudizio può essere esercitata in forma comune esclusivamente secondo il tipo della società tra professionisti (denominata, nel seguito, società tra avvocati).

Il secondo comma della citata disposizione prevede che la società tra avvocati è regolata secondo quanto previsto nel DLgs. 96/2001 e, ove non diversamente disposto, dalle norme relative alla società in nome collettivo, di cui al capo III del titolo V del libro V del c.c.<sup>38</sup>.

La società di avvocati è tenuta all'iscrizione in una sezione speciale relativa alle società tra professionisti del registro delle imprese; l'iscrizione in oggetto ha funzione di certificazione anagrafica e di pubblicità notizia.

In riferimento a quest'ultimo aspetto, visto che la società non è tenuta all'iscrizione nella sezione ordinaria del registro delle imprese e che la pubblicità della detta iscrizione non è pubblicità dichiarativa, parte della dottrina ha rilevato che la società tra avvocati appare regolata secondo la disciplina prevista per la società semplice piuttosto che secondo quella dettata per la snc, trattandosi, nel caso di specie, di società irregolare *ex art. 2297 c.c.*<sup>39</sup>.

#### **Adozione dello schema tipico della snc**

Ci si è interrogati sulle ragioni che hanno mosso il legislatore ad optare per l'adozione dello schema tipico della snc e non di quello della società semplice.

La risposta all'interrogativo è rintracciabile nelle maggiori garanzie che il tipo sociale della snc offre sia sul piano della disciplina dei profili patrimoniali sia sul piano della tutela degli interessi dei creditori.

<sup>38</sup> Sulle società tra avvocati si vedano tra gli altri: Cagnasso O. "La disciplina residuale del modello società tra avvocati", in *Le Società*, 2001, 10, p. 1180; AA.VV. "Le società di avvocati", Torino, 2002; Montalenti P. "La società tra avvocati", *Le Società*, 10, 2001, p. 1169; Abriani N. "Sulla (im)possibilità di una trasformazione di studi professionali in società tra avvocati", in *Le Società*, 2001, 10, p. 1189; Buonocore V. "Alcuni brevi commenti dal decreto legislativo 2 febbraio 2001 n. 96 in tema di società di avvocati", in *Giur. comm.*, 2001, p. 282 ss; Capo G. "Alcuni brevi commenti al decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96 in tema di società di avvocati", in *Giur. comm.*, 2001, p. 283 ss.; Codazzi E. "Alcuni brevi commenti al decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96 in tema di società avvocati", in *Giur. comm.*, 2001, I, p. 305 ss; Danovi R. "Senza soci di capitale e con la consulenza alle «stp» il passo giusto verso l'integrazione dei mercati", in *Guida al diritto*, 2001, 15, p. 59; Di Caro A. "Il modello della stp: tappa o punto di arrivo delle società tra professionisti?", in *Le società*, 2001, 10, p. 1161; Fezza F. "Alcuni brevi commenti al decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96", in *Giur. comm.*, 2001, I, p. 293 ss; Minervini E. "La società tra avvocati (stp) nel D.Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96", in *Le Società*, 9, 2001, p. 1029; Stella Richter jr. M. "Società tra avvocati: prime riflessioni su costituzione, modificazione e nullità", in *Foro it.*, 2001, p. 332 ss.

<sup>39</sup> Montalenti P., *cit.*, p. 1174; *contra*, Stella Richter jr. M., *cit.*, p. 333.

Ma si potrebbe altresì ritenere che una simile scelta sia stata frutto della considerazione che l'attività effettivamente svolta dalla società di avvocati partecipa della natura di attività commerciale di cui al n. 1 dell'art. 2195 c.c., in quanto fornitrice di servizi a terzi. In virtù di una simile argomentazione, l'unico schema applicabile alla società tra avvocati sarebbe stato quello della snc<sup>40</sup>.

Restano in vigore le disposizioni della L. 1815/39 relative alla costituzione di associazioni tra professionisti.

### ***Peculiarità del modello della società tra avvocati***

In primo luogo va rilevato che il legislatore ha introdotto un modello societario che – come si evince dalla relazione governativa al DLgs. 96/2001 – rappresenta un *quid novi* rispetto alla società in nome collettivo, in considerazione della peculiarità dell'oggetto sociale e degli interessi da tutelare<sup>41</sup>.

Il rinvio alle norme della snc, infatti, concerne alcuni aspetti tipici non disciplinati nel decreto in esame, quali ad esempio, la disciplina dei conferimenti, l'organizzazione della società, il funzionamento degli organi, la tenuta delle scritture contabili e dei libri sociali.

In secondo luogo, il rinvio operato alle norme dettate in materia di snc non autorizza a qualificare la società tra avvocati come una società commerciale, sia perché le disposizioni proprie di questo tipo sociale verranno usate solo in via residuale, sia perché la società tra avvocati non è soggetta a fallimento.

In terzo luogo, si può sostenere che la società tra avvocati è società ad oggetto esclusivo (vale a dire con oggetto limitato all'attività di rappresentanza, difesa giudiziale, assistenza) facente parte del più ampio *genus* della società tra professionisti, cui fa menzione lo stesso DLgs. 96/2001.

### ***Oggetto della società tra avvocati***

Ai sensi dell'art. 17 co. 2 del DLgs. 96/2001, la società ha per oggetto esclusivo l'esercizio in comune della professione dei propri soci<sup>42</sup>.

<sup>40</sup> In questo senso Capo G., *cit.*, p. 290; Buonocore V., *cit.*, p. 302, che pur riconoscendo alla società professionale la natura di impresa, in virtù dell'iscrizione nel registro delle imprese, evidenzia che essa, pur avendo ad oggetto ontologicamente un'attività di produzione di servizi, non viene considerata impresa commerciale nel DLgs. 96/2001, che ne esclude la sottoposizione a fallimento.

<sup>41</sup> La scelta del legislatore si è orientata per la creazione di un modello societario su base personale, in armonia con il parere espresso dalla Sezione Consultiva del Consiglio di Stato nell'adunanza del 11.5.98, secondo il quale l'esercizio collettivo delle professioni protette è possibile soltanto secondo uno dei tipi societari su base personale, sull'assunto che l'art. 33 co. 5 Cost. presuppone che l'esercizio delle professioni protette venga effettuato da quanti abbiano superato il prescritto esame di Stato (questi ultimi identificabili solamente nelle persone fisiche).

Inoltre, sempre secondo il Consiglio di Stato, un diverso regime di responsabilità tra il singolo professionista, che è illimitatamente responsabile nei confronti del cliente, e una società professionale, che comporti la responsabilità dei professionisti nei limiti dei contributi apportati, violerebbe il principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost.

<sup>42</sup> Essendo stato limitato l'oggetto sociale all'esercizio in comune della professione dei propri soci,

### **L'esercizio delle professioni "protette" in forma associata**

---

Il riferimento generico all'esercizio in comune della professione induce a non escludere la possibilità che la società tra avvocati possa compiere attività diverse, seppure strumentali, dall'esercizio della professione. Una simile interpretazione consentirebbe di coordinare il disposto dell'art. 17 co. 2 con il comma 1 dell'art. 16, ove è previsto che l'attività professionale di rappresentanza, assistenza e difesa in giudizio può essere esercitata in forma comune solo secondo il tipo della s.t.p., "denominata di seguito società tra avvocati".

Dal combinato disposto delle due disposizioni si può argomentare che:

- l'attività forense giudiziale può essere esercitata facendo ricorso solamente al tipo sociale ivi indicato (art. 16);
- l'oggetto sociale della società tra avvocati può non essere limitato all'attività di assistenza e rappresentanza in giudizio, ma comprendere tutte quelle attività che risultino strumentali all'esercizio della professione forense (art. 17).

La società può, inoltre, rendersi acquirente di beni e diritti che siano strumentali all'esercizio della professione e compiere qualsiasi attività diretta a tale scopo (art. 17 co. 2).

Tale previsione sembra distinguere tra particolari atti (acquisto di beni e diritti) volti a facilitare l'esercizio della professione e attività dirette all'esercizio della medesima<sup>43</sup>.

Ciò posto, potrebbero annoverarsi tra i primi gli acquisti di beni strettamente necessari all'esercizio della professione, quali, ad esempio, l'acquisto di libri, *computer*, arredamento o la conclusione di contratti di lavoro subordinato per i dipendenti dello studio. Diversamente potrebbero rappresentare attività dirette all'esercizio della professione, e per questo motivo essere strumentali all'attività professionale principale, quelle che solitamente vengono compiute nell'esercizio della professione in relazione a un particolare aspetto trattato, quale ad esempio l'attività investigativa svolta dal penalista.

#### ***Iscrizione della s.t.p. in una sezione speciale dell'albo degli avvocati***

L'art. 16 co. 4 e l'art. 17 co. 1 del DLgs. 96/2001 disciplinano l'iscrizione della società in una sezione speciale dell'albo degli avvocati, prevedendo che la medesima si costituisca con atto pubblico o scrittura privata autenticata con sottoscrizione dei contraenti.

## **5.2 RAGIONE SOCIALE**

Ai sensi dell'art. 18 co. 1 del DLgs. 96/2001, la ragione sociale della società tra

---

si è ravvisato nella disposizione in commento una norma di chiusura rispetto alla possibilità di creare società interprofessionali. Cfr. Codazzi E., in *Alcuni brevi commenti al Decreto Legislativo 2 febbraio 2001, n. 96 in tema di società di avvocati*, cit., p. 305; Stella Richter jr. M., cit., p. 336. Sul punto si rimanda anche al successivo § 6.

<sup>43</sup> Minervini E., cit., p. 1029; Montalenti P. "La società tra avvocati", cit., p. 1169.

avvocati è costituita dal nome e dal titolo professionale di tutti i soci ovvero di uno o più soci, seguito dall'indicazione "e altri"; si stabilisce, inoltre, e che la ragione sociale deve contenere l'indicazione di società tra professionisti, abbreviata in s.t.p.<sup>44</sup>.

Una simile struttura della ragione sociale garantisce al cliente la massima trasparenza di informazioni, visto che costui potrà identificare, attraverso la ragione sociale, non solo il tipo di società, ma anche i professionisti che ne fanno parte.

#### **Soci cessati o receduti**

L'art. 18 co. 2 dispone, inoltre, che non è consentita l'indicazione nella ragione sociale della società tra avvocati del socio dopo la sua cessazione, salvo diverso accordo tra il socio e la società o i suoi eredi. In tale ultimo caso nella ragione sociale dovrà comparire, accanto al nominativo utilizzato, l'indicazione di "ex socio" o di "socio fondatore", purché non sia mutata l'intera compagine dei soci professionisti presenti al momento della cessazione della qualità di socio<sup>45</sup>.

Si deve notare che nella norma non viene adoperata alcuna distinzione tra socio receduto, escluso o defunto, a differenza di quanto disposto dall'art. 2292 co. 2 c.c. per la snc, ove si consente la conservazione nella ragione sociale del nome del socio defunto o receduto ma non di quello escluso<sup>46</sup>.

#### **Utilizzo del nome di un socio defunto (Cass. 23.1.2007 n. 1476)**

La Corte di Cassazione, nella sentenza 23.1.2007 n. 1476, ha stabilito che gli studi legali possono operare soltanto con l'identità dei soci viventi ed attivi nell'associazione professionale. L'uso del cognome di un professionista defunto, infatti, non risponde ai necessari requisiti di trasparenza, evocando, nei potenziali clienti, la figura di un soggetto non più in vita.

Irrilevante, da questo punto di vista, risulta essere l'art. 17 del Codice deontologico forense che consente l'indicazione di un avvocato defunto previo consenso degli eredi. Il Codice deontologico, infatti, al di fuori dell'ambito disciplinare, non è assimilabile ad una fonte di diritto e non può derogare o integrare norme di legge.

### **5.3 AMMINISTRAZIONE, INCARICO PROFESSIONALE E LIQUIDAZIONE**

L'art. 23 del DLgs. 96/2001 disciplina il regime di amministrazione della

<sup>44</sup> In tal modo, viene riconfermata la natura della società tra avvocati come *species* del più ampio *genus* della società tra professionisti.

<sup>45</sup> Per un'attenta ricostruzione delle problematiche relative alla conservazione del nome del socio defunto o receduto nella denominazione di studi professionali associati, si veda, tra gli altri, Zaccarelli G. "Il «nome» delle associazioni professionali", in *Contratto e impresa*, 1997, p. 1212 ss.

<sup>46</sup> La previsione è improntata ad un'esigenza di tutela dei consumatori senza recare pregiudizio al "valore di quegli elementi organizzativi e di professionalità apportati dall'ex socio e di cui la società continua a valersi" (così espressamente la Relazione governativa al DLgs. 96/2001).

### **L'esercizio delle professioni "protette" in forma associata**

---

società tra avvocati. L'amministrazione della società spetta ai soci e non può essere affidata a terzi; salvo diversa pattuizione, il regime prescelto sarà quello dell'amministrazione disgiuntiva in capo a tutti i soci<sup>47</sup>.

Occorre evidenziare che all'interno della società tra professionisti va tenuta distinta:

- la tipica attività gestionale, che concernerebbe l'aspetto più propriamente organizzativo del rapporto sociale (es.: tenuta della contabilità, redazione dei bilanci, organizzazione del personale dipendente, ecc.);
- l'espletamento dell'incarico professionale che viene gestito esclusivamente dal professionista o dai professionisti cui è affidato.

La disposizione in commento appare dunque destinata esclusivamente a regolare l'attività amministrativa *strictu sensu* della società tra avvocati.

#### **Conferimento e assunzione dell'incarico**

Ai sensi dell'art. 24 del DLgs. 96/2001, l'incarico professionale viene conferito alla società tra avvocati – e non ai suoi soci – sebbene possa essere eseguito solo da uno o più soci in possesso dei requisiti richiesti per l'esercizio della professione.

Viene, in tal modo, effettuata una netta separazione tra momento in cui l'incarico è conferito e momento in cui l'incarico viene eseguito e si stabilisce una netta distinzione tra chi viene investito dell'incarico (la società tra avvocati) e chi è tenuto ad eseguirlo (il socio o i soci prescelti).

Di conseguenza, l'attività – benché esercitata in comune – continua a mantenere la precipua caratteristica della personalità<sup>48</sup>; infatti:

- l'incarico deve essere affidato comunque ad un socio avvocato o a più soci avvocati, scelti dal cliente, ovvero dalla società (art. 24 co. 2 e 3);
- accanto ai soci viene indicato un nuovo soggetto affidatario dell'incarico (la s.t.p.) e per ciò responsabile (art. 26 co. 2).

#### **Compensi**

Ai sensi dell'art. 25 del DLgs. 96/2001, i compensi derivanti dall'attività professionale dei soci costituiscono crediti della società. Se la prestazione è svolta da più soci trova applicazione il compenso spettante a un solo professionista, salvo diversa pattuizione espressa con clausola approvata per iscritto dal cliente.

---

<sup>47</sup> Un simile criterio, come è dato leggere nella Relazione governativa, risponde all'esigenza di responsabilizzare i soci alla gestione della società, escludendo la possibilità che terzi estranei vengano in possesso di informazioni riservate attinenti la società medesima, la cui diffusione e il cui utilizzo possano arrecare pregiudizio alla società.

<sup>48</sup> Così Montalenti P. "La società tra avvocati", *cit.*, p. 1178. Altra parte della dottrina ha, invece, osservato che la disposizione in commento rappresenta un primo momento verso il superamento dell'antica concezione della personalità della prestazione (Colavitti G. "Concorrenza, società e consulenza: le libertà che cambiano la professione", in *Diritto e giustizia*, 13, 2001, p. 49; Minervini E., *cit.*, p. 1038).



La norma in esame non prevede alcunché per l'ipotesi in cui la prestazione sia svolta:

- da un avvocato socio della s.t.p. e da un avvocato che, seppur interno alla società medesima, non rivesta la qualità di socio;
- ovvero per il caso in cui la prestazione sia resa da un socio e da un avvocato esterno alla società.

Mentre nel primo caso sembra potersi ammettere l'applicazione dell'art. 25 (relativamente ai compensi di più professionisti), nel secondo caso l'applicazione analogica della citata disposizione appare quanto meno dubbia<sup>49</sup>.

#### **Liquidazione della società tra avvocati**

A differenza di quanto previsto in materia di amministrazione, l'art. 20 co. 3 del DLgs. 96/2001 prevede che nel caso in cui venga pronunciata la nullità o l'annullamento della società tra avvocati si proceda allo scioglimento della società con nomina dei liquidatori, in persona dei soci o di terzi purché "*professionisti esercenti con il titolo di avvocato*"<sup>50</sup>.

#### **5.4 NATURA DEI CONFERIMENTI DEI SOCI**

Qualche considerazione deve essere spesa anche con riguardo alla natura del conferimento dei soci.

Visto l'oggetto speciale della società e la circostanza che l'incarico professionale viene affidato direttamente alla società e non al professionista socio, e vista, inoltre, la qualificazione dei compensi dei soci come crediti della società, si ritiene che quello del socio avvocato sia un conferimento d'opera<sup>51</sup>.

Si deve notare, infatti, che la società tra avvocati è stata pensata esclusivamente come società di persone in cui l'elemento personalistico prevale su quello capitalistico.

### **6 SOCIETÀ MULTIDISCIPLINARI**

L'art. 2 co. 1 lett. c) del DL 223/2006 convertito nella L. 248/2006 consente di fornire all'utenza servizi professionali di tipo interdisciplinare da parte di società di persone o associazioni tra professionisti<sup>52</sup>.

<sup>49</sup> In tal senso, Minervini E., *cit.*, p. 1040.

<sup>50</sup> Dalla disposizione si evince, dunque, che liquidatori della società tra avvocati possono essere solamente professionisti avvocati, ancorché non soci, che esercitano effettivamente la professione. In questo senso, Minervini E., *cit.*

<sup>51</sup> In questo senso, Montalenti P., *cit.*, p. 1176; Minervini E., *cit.*, p. 1034, il quale giunge a concludere che i soci avvocati possono, "*ma non debbono*", essere soci d'opera ai sensi dell'art. 2295 c.c.

<sup>52</sup> L'intento perseguito è quello di creare studi italiani più competitivi a livello internazionale ed aumentare, a beneficio dell'utente, l'offerta dei servizi integrati. Così la sintesi del provvedimento normativo, pubblicata su *Il Sole - 24 Ore*, 1.7.2006, p. 26.

### L'esercizio delle professioni "protette" in forma associata

Tale possibilità è subordinata alle seguenti condizioni:

- l'oggetto sociale relativo all'attività libero professionale deve essere esclusivo<sup>53</sup>;
- il medesimo professionista non deve partecipare a più di una società;
- la specifica prestazione deve essere resa da uno o più soci professionisti previamente indicati, sotto la propria personale responsabilità<sup>54</sup>.

#### **6.1 SOCIETÀ DI PERSONE E ASSOCIAZIONI TRA PROFESSIONISTI**

La fornitura di servizi interdisciplinari, come evidenziato, è riservata a società di persone o ad associazioni tra professionisti.

La norma non sembra presentare novità con riguardo alle associazioni professionali; risulta, infatti, lecita, nonché diffusa, l'istituzione di associazioni professionali tra diverse categorie professionali (ad esempio, tra avvocati e dottori commercialisti) sulla base dell'art. 1 della L. 1815/39.

Diversa è la situazione che si presenta con riguardo alle società di persone, in seguito alla già richiamata abrogazione del divieto di esercizio della libera professione in forma societaria. Nonostante la mancata emanazione del regolamento di attuazione, un espresso riconoscimento si è avuto dapprima per gli ingegneri (art. 17 della L. 109/94) e successivamente per gli avvocati (DLgs. 96/2001)<sup>55</sup>.

Un incentivo alla creazione di società di persone tra professionisti potrebbe ora derivare proprio dal riconoscimento della possibilità di fornire, tramite esse, servizi professionali interdisciplinari.

#### ***Necessità di un regolamento attuativo***

La circolare del Consiglio Nazionale Forense 4.9.2006 n. 22-C/2006 (§ 8) evidenzia come l'art. 2 del DL 223/2006, in relazione all'esercizio di attività professionali in forma societaria, non innovi in alcun modo la disciplina recata dall'art. 24 della L. 266/97 (abrogativo dell'art. 2 della L. 1815/39, di cui si è già detto).

Esso, inoltre, non supererebbe l'esigenza di un regolamento di attuazione che individui i requisiti e il contenuto della disciplina delle società professionali

<sup>53</sup> “Il limite di esclusività stabilito dalla norma non può essere inteso nel senso che la società o l'associazione possa esercitare solo nell'ambito di un singolo settore di attività professionale, ma piuttosto nel senso che la società o l'associazione non possa esercitare un'attività diversa da quella, più generica, della prestazione di servizi professionali. L'attività può ricomprendere l'intero ambito delle diverse discipline di elezione dei professionisti che partecipano alla società” (circolare del Consiglio Nazionale Forense 4.9.2006 n. 22-C/2006, § 8).

<sup>54</sup> Cfr. Dominelli C. “Professionisti senza tariffa minima”, *Il Sole - 24 Ore*, 1.7.2006, p. 4 e Marino I. “Professioni, c'è la liberalizzazione”, *Italia Oggi*, 1.7.2006, p. 35.

<sup>55</sup> Cfr. l'art. 16 del DLgs. 96/2001. Sul tema si vedano: Busani A. “Porte aperte alle società multidisciplinari”, *Il Sole - 24 Ore*, 11.7.2006, Gli speciali di *Norme e Tributi*, p. 105 e De Vivo A. “Ordini professionali: cadono i divieti su tariffe, pubblicità e interdisciplinarietà”, *Guida Normativa*, 29, 2006, p. 131.

multidisciplinari, posto che l'art. 24 co. 2 della L. 266/97 risulta ancora in vigore. Anzi, la nuova normativa presenterebbe un'apparente portata abrogativa del divieto di esercizio di attività professionali in forma societaria più restrittiva, *“in quanto ammette società professionali multidisciplinari costituite soltanto nella forma delle società di persone”*<sup>56</sup>.

#### **Rapporti con le società tra avvocati**

A giudizio del Consiglio Nazionale Forense (circ. 4.9.2006 n. 22-C/2006, § 8), l'art. 16 co. 1 del DLgs. 96/2001 sembra porsi quale norma speciale, escludendo che l'attività di rappresentanza, assistenza e difesa in giudizio possa essere esercitata in forma societaria diversa da quella della società tra avvocati<sup>57</sup>.

#### **6.2 SOCI DI CAPITALE**

Qualche incertezza si presenta in ordine alla legittimazione della presenza nelle società interdisciplinari di soci non professionisti, apportatori di solo capitale<sup>58</sup>.

La lettera della norma, riferendosi a *“società di persone”* o associazioni *“tra professionisti”*, sembra deporre nel senso del divieto di partecipazione da parte di soci di *“capitale”*<sup>59</sup>. Questa soluzione troverebbe conferma anche nell'art. 2232 c.c., *“che impone al prestatore d'opera di eseguire personalmente l'incarico (in tal senso, Tar Lazio, sez. III, 19/5/2000, n. 4107). Il principio della personalità della prestazione, posto a presidio del rapporto fiduciario tra cliente e professionista, esclude che, in difetto di un'espressa e diversa previsione normativa*

<sup>56</sup> Circolare del 4.9.2006 CNF n. 22-C/2006 (§ 8).

<sup>57</sup> *“Se così fosse, l'art. 2 del decreto convertito, avendo portata generale, non potrebbe derogare la disciplina speciale e avrebbe il solo effetto di consentire l'esercizio, in forma di società, multidisciplinare della sola attività di consulenza”*.

<sup>58</sup> Sul tema, Danovi R. *“Le proposte per non cedere sui principi”*, *Guida al Diritto*, 29, 2006, p. 87, sottolinea l'importanza di non rimettere in discussione, con la nuova disciplina, *“il principio per cui non possono far parte di queste società i soci di capitale (almeno per le società in cui siano previsti anche servizi legali) ... Che poi, per le (sole) associazioni professionali che hanno a oggetto prestazioni di carattere tecnico (quelle degli ingegneri, ad esempio, e altre) siano convenienti anche i soci di capitale, ciò può essere lasciato alla determinazione dei rispetti Consigli nazionali ...”*.

<sup>59</sup> Cfr. Busani A. *“Porte aperte alle società multidisciplinari”*, *Il Sole - 24 Ore*, 11.7.2006, Gli speciali di *Norme e Tributi*, p. 105, il quale, peraltro, in *“In studio l'opzione società”*, *Il Sole - 24 Ore*, 15.8.2006, p. 21, sottolinea come la norma non escluda espressamente la presenza di soci non professionisti. *Contra*: Parigi P. *“Le società multidisciplinari aprono la porta al futuro”*, *Il Sole - 24 Ore*, 24.7.2006, p. 29, che, dopo aver segnalato la scarsa diffusione delle società tra avvocati, osserva: *“Ora, con l'apertura interdisciplinare, qualcosa, probabilmente, cambierà. L'ingresso di soci non avvocati e la gestione dei diversi assetti delle quote, infatti, oltre che aprire all'ingresso di soci di capitale negli studi, consentirebbe, soprattutto ai giovani, di accedere alla professione con la collaborazione di altri che volessero investire sulle loro capacità, pur non contando su propri capitali nella fase di start-up”*.

### L'esercizio delle professioni "protette" in forma associata

*l'incarico professionale possa essere conferito direttamente alla società professionale, ma non esclude l'imputazione del compenso alla stessa*<sup>60</sup>.

#### **6.3 ABROGAZIONE DELLE DISPOSIZIONI LEGISLATIVE E REGOLAMENTARI INCOMPATIBILI**

Ai sensi dell'art. 2 co. 1 del DL 223/2006, le abrogazioni delle disposizioni legislative e regolamentari che vietano la fornitura di servizi interdisciplinari sono operative dal 4.7.2006 (data di entrata in vigore del DL 223/2006).

#### ***Adeguamento delle disposizioni deontologiche e pattizie***

Il successivo co. 3, peraltro, ha stabilito che le disposizioni deontologiche e pattizie e i codici di autodisciplina che contengono le prescrizioni e i divieti abrogati avrebbero dovuto essere adeguate entro l'1.1.2007, anche con l'adozione di misure a garanzia della qualità delle prestazioni professionali.

In caso di mancato adeguamento, le norme in contrasto con le nuove indicazioni sono nulle a decorrere dalla medesima data (art. 2 co. 3 del DL 223/2006).

### **7 REDDITO DERIVANTE DALL'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE IN FORMA ASSOCIATA E SOCIETARIA**

Ai sensi dell'art. 53 co. 1 del TUIR, è considerato reddito di lavoro autonomo anche quello derivante dall'esercizio di arti e professioni in forma associata.

Il reddito:

- è determinato in capo all'associazione professionale *ex art.* 54 del TUIR;
- viene imputato ai soci in base al principio di trasparenza (art. 5 co. 3 lett. c) del TUIR).

#### **7.1 ESERCIZIO IN FORMA ASSOCIATA - TIPOLOGIE**

In merito alla identificazione delle possibili tipologie di esercizio della professione in forma associata, il disposto normativo sembra fare riferimento alla forma associativa "tipica" dello studio associato di cui all'art. 1 della L. 1815/39, anche costituito in forma di società semplice.

L'art. 5 co. 3 lett. c) del TUIR si limita a precisare che rientrano nella previsione normativa le associazioni senza personalità giuridica agli effetti fiscali (diverse da quelle dell'art. 73 co. 2 del TUIR). Si ritiene, inoltre, che il legislatore non abbia inteso riferirsi:

- alle associazioni in partecipazione di cui all'art. 2549 c.c. (nota Min. Finanze 31.12.77 n. 8/1250);
- alle mere associazioni interne tra più professionisti ai fini della ripartizione delle spese di gestione dello studio;
- alle ipotesi di collaborazione "limitata all'opera", qualora l'incarico professionale venga assunto, disgiuntamente o congiuntamente, da più professionisti.

<sup>60</sup> Circolare del Consiglio Nazionale Forense 4.9.2006 n. 22-C/2006 (§ 8).

L'esercizio di arti e professioni in forma societaria, di tipo personale o di capitali, comporta la qualificazione del reddito come reddito d'impresa<sup>61</sup>.

## 7.2 IMPUTAZIONE AI SOCI DEI REDDITI DELL'ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE

Le associazioni costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici:

- i redditi sono imputati ai soci indipendentemente dall'effettiva distribuzione, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili;
- le quote di partecipazione agli utili si presumono uguali se non risultano determinate diversamente con atto pubblico o scrittura privata autenticata;
- l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata che fissa le quote di partecipazione agli utili può essere redatto (o variato) fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione.

Nella stessa proporzione sono ripartite tra i soci anche le ritenute d'acconto subite dall'associazione.

## 7.3 ACQUISTO DI IMMOBILI STRUMENTALI

La ris. Agenzia delle Entrate 15.2.2008, n. 48 ha precisato che l'acquisto di un immobile strumentale da parte di uno studio associato comporta, ai fini delle imposte dirette:

- la possibilità di dedurre le relative quote di ammortamento (ai sensi dell'art. 54 co. 2 del TUIR), a condizione che l'immobile risulti iscritto nei pubblici registri immobiliari "*a nome dei partecipanti all'associazione*" e sia "*utilizzato come bene strumentale per l'esercizio della professione*";
- l'imponibilità della plusvalenza conseguente ad un'eventuale atto di realizzo (es. cessione) dell'immobile stesso (ai sensi dell'art. 54 co. 1-bis del TUIR), sempre che l'immobile risulti acquistato nel triennio 2007-2009;
- la necessità di iscrivere il bene nel registro dei beni ammortizzabili ai sensi dell'art. 19 co. 2 del DPR 600/73 (salva la possibilità di eseguire l'annotazione sul registro IVA acquisti).

Ai fini IVA, invece, l'acquisto in oggetto comporta:

- il diritto alla detrazione dell'imposta assolta, al ricorrere delle condizioni di cui all'art. 19 e ss. del DPR 633/72;
- in caso di cessione intervenuta dopo 10 anni dall'acquisto, l'esclusione della necessità di effettuare la rettifica della detrazione IVA (ex art. 19-bis2 del DPR 633/72).

## 7.4 PERDITE

Anche le perdite delle associazioni professionali sono deducibili dal reddito complessivo di ciascun socio o associato in proporzione alla quota di partecipazione agli utili, ai sensi dell'art. 8 co. 2 del TUIR.

<sup>61</sup> Società di progettazione industriale, di revisione, di mezzi o di servizi, ecc.

## L'esercizio delle professioni "protette" in forma associata

### 7.5 SOCIETÀ TRA AVVOCATI

Qualche problema si è posto con riguardo alla qualificazione fiscale del reddito della società tra avvocati di cui al DLgs. 96/2001.

In mancanza di regole in materia fiscale dettate dal richiamato decreto legislativo, non era chiaro se il rinvio operato dall'art. 16 co. 2 alle norme codicistiche in materia di società in nome collettivo comportasse "automaticamente" la qualificazione del reddito della società tra avvocati come reddito d'impresa ovvero se rilevasse la natura oggettivamente professionale dell'attività svolta.

Sul punto, la dottrina ha osservato che la disciplina del DLgs. 96/2001 – e il richiamo residuale alle norme della snc – non poteva giustificare la qualificazione del reddito della società tra avvocati come reddito d'impresa, in quanto in contrasto con la natura oggettivamente professionale dell'attività svolta dalla società<sup>62</sup>.

Tale impostazione è stata confermata dall'Agenzia delle Entrate, con la ris. 28.5.2003 n. 118. Rispondendo ad un'istanza di interpello inoltrata ai sensi dell'art. 11 della L. 27.7.2000 n. 212, l'Agenzia ha chiarito che l'esercizio in forma associata dell'attività di avvocato ai sensi del DLgs. 96/2001 deve essere ricondotto nell'ambito del lavoro autonomo; infatti:

- il modello societario della società tra avvocati risulta del tutto peculiare rispetto allo schema societario, in virtù del rilievo che assume la prestazione professionale dei soci rispetto all'incidenza del capitale;
- il rinvio alle disposizioni della snc "*opera ai soli fini civilistici, mentre ai fini fiscali, per ragioni di coerenza del sistema impositivo, occorre dare risalto al reale contenuto professionale dell'attività svolta*".

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 associata di arti e professioni di cui all'art. 5 co. 3 lett. c) del TUIR.

I compensi corrisposti alla società tra avvocati sono, inoltre, soggetti a ritenuta d'acconto ex art. 25 del DPR 600/73.

### 7.6 ASSOCIAZIONE MEDICA ESERCENTE LA MEDICINA DI GRUPPO

L'Agenzia delle Entrate, con la ris. 13.12.2007 n. 369, ha illustrato la natura

<sup>62</sup> In tal senso, Schiavolin R. "Prime riflessioni sul trattamento della «neonata» società tra avvocati ai fini delle imposte sui redditi", *Rivista diritto tributario*, 2001, p. 1014-1015 e 1020. Nello stesso senso Ferlazzo Natoli L. "Il regime fiscale delle società tra avvocati alla luce del D.LGS. 2/2/2001, N. 96", *Bollettino tributario*, 2001, p. 1525. Si veda anche Donella D. "Società tra avvocati: previdenza e fisco", *La Previdenza Forense*, 2001, p. 164; Brignolo G. "I profili fiscali", *Le Società*, 2001, p. 1186; Busani A. "Società «minima» agli avvocati", *Il Sole - 24 Ore*, 4.2.2001, p. 9; Roscini Vitali F. "La vera svolta dalla cassa alla competenza", *Il Sole - 24 Ore*, 4.2.2001, p. 9; Gheido M.R. "Legali, società al nodo-redditi. La Stp è equiparata per la deontologia al singolo, ma in base al Tuir i proventi sono d'impresa", *Il Sole - 24 Ore*, 10.2.2001, p. 21.

## I professionisti

giuridica e la conseguente disciplina fiscale di un'associazione medica esercente l'attività di medicina generale convenzionata nel lavoro di gruppo, come previsto dall'art. 40 co. 3 lett. a) del DPR 270/2000. In via di estrema sintesi, si ricorda che tale provvedimento regola il rapporto di lavoro autonomo che si instaura tra le Aziende sanitarie locali e i medici di medicina generale, individuando, inoltre, i principi a cui i medici di medicina generale devono ispirarsi nel concordare e nel realizzare tra di loro forme di lavoro associativo per l'espletamento dell'attività di assistenza primaria, al fine di migliorare le modalità organizzative del lavoro e di favorire la condivisione funzionale delle strutture di più professionisti.

In particolare, nel caso di specie:

- i compensi erogati dall'Azienda sanitaria locale vengono corrisposti direttamente ai singoli medici e non sono riversati all'associazione;
- l'associazione può acquisire a qualunque titolo e gestire beni mobili ed immobili, servizi, compiere operazioni mobiliari, immobiliari e finanziarie, prestare e ricevere servizi, procurarsi mezzi finanziari necessari allo svolgimento della propria attività, contrarre mutui, aprire conti correnti e compiere ogni altra operazione di finanziamento con privati o istituti di credito.

Per quanto sopra, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, lo studio medico in oggetto assume la veste di una società di servizi o di mezzi, nata con lo scopo di mettere a disposizione dei singoli associati strutture e servizi, differenziandosi sia dall'associazione tra professionisti, sia dall'istituto della medicina di gruppo.

Ne deriva che:

- le operazioni fornite dalla società devono essere considerate imponibili ai fini IVA, per cui l'associazione è tenuta a richiedere l'attribuzione della partita IVA;
- al fine di ripartire le spese comuni per il mantenimento e l'organizzazione dello studio medico, l'associazione dovrà emettere fatture imponibili nei confronti degli associati.

### 7.7 GEIE

Anche la disciplina fiscale del GEIE si fonda sul principio di trasparenza.

I redditi e le perdite del GEIE sono imputati ai partecipanti in proporzione alle quote previste dal contratto (o, in mancanza, in parti uguali), indipendentemente dalla percezione.

Il GEIE è soggetto passivo ai soli fini dell'accertamento. La tassazione ai fini IRPEF o IRES e IRAP si applica in capo a ciascun membro.

## 8 ATTIVITÀ PROFESSIONALE SVOLTA CON ORGANIZZAZIONE D'IMPRESA

La giurisprudenza della Cassazione<sup>63</sup> ha operato una distinzione tra studi associati e società di professionisti, da un lato, e società di mezzi e società di

<sup>63</sup> Si vedano, tra le altre, Cass. 14.2.2001 n. 2028 (in Ced Cassazione) e Cass. 13.5.92 n. 5656 in *Giur. Comm.*, 1994, II, 73.

### L'esercizio delle professioni "protette" in forma associata

servizi costituite tra professionisti, dall'altro, qualificando queste ultime come società la cui prestazione consiste in servizi che trascendono l'oggetto delle professioni "protette".

E ancora, tra prestazione intellettuale di consulenza, propria del professionista, e attività di organizzazione dei mezzi tecnici posti a servizio dei professionisti e dei terzi.

Le società di servizi offrono sul mercato servizi strumentali o complementari rispetto all'attività professionale vera e propria, mentre le società di mezzi hanno ad oggetto la fornitura di beni strumentali e servizi accessori che consentono o facilitano l'esercizio della professione<sup>64</sup>.

#### 8.1 SOCIETÀ DI SERVIZI

Anche il giudice amministrativo<sup>65</sup> ha di fatto legittimato la libera prestazione di attività "meramente esecutive" e di supporto all'attività professionale, limitandola però all'attività di prestazione di servizi non strettamente professionali, per i quali non sono previste "esclusive"<sup>66</sup>.

Si tratta di servizi che non implicano l'uso di conoscenza e di esperienza tecnico-giuridica che possono essere resi dal personale dello studio professionale direttamente al cliente, senza concreto intervento del professionista<sup>67, 68</sup>.

<sup>64</sup> Da un punto di vista fiscale, trovano applicazione le norme degli artt. 6 co. 3 e 73 co. 1 del TUIR, a seconda che si tratti di società di persone (snc o sas) o di società di capitali (srl, spa o società cooperative). I redditi sono considerati in ogni caso d'impresa e determinati in base alla disciplina del reddito d'impresa.

<sup>65</sup> Parere del Consiglio di Stato 17.5.93 n. 358 (in *Boll. trib.*, 1993, p. 1326). Il parere conferma la sentenza del TAR della Lombardia 17.4.89 n. 159, in materia di revisione da parte della Camera di Commercio di Milano del ruolo dei periti ed esperti tributari.

<sup>66</sup> Nel caso di specie, in materia contabile e tributaria.

<sup>67</sup> Il parere del Consiglio di Stato 17.5.93 n. 358 (*cit.*) ha osservato che, in materia di tributi, "per la complessità della materia e per le conseguenze che ne possono derivare al contribuente", l'attività professionale deve essere riservata agli iscritti negli albi professionali. La residua attività "meramente esecutiva o di supporto dell'attività intellettuale" può essere esplicitata "liberamente a prescindere dall'inclusione in un apposito elenco degli esperti della camera di commercio"; "la tenuta delle scritture contabili, la relazione e presentazione della dichiarazione dei redditi e la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto implicano l'esplicazione di funzioni non di carattere essenzialmente pratico, in quanto non consistono nella mera compilazione di stampati, o nella sola riproduzione di semplici notizie anagrafiche o comunque deducibili da dati certi ed obiettivi forniti dal soggetto d'imposta, ma al contrario richiedono un'attività preventiva di individuazione, interpretazione ed applicazione di una normativa quale quella fiscale, complessa, di difficile interpretazione, molto articolata e spesso contraddittoria".

<sup>68</sup> Sempre con riferimento ai servizi contabili e fiscali, il Tribunale di Milano, con sentenza del 16.5.91, ha rilevato che "l'aggiornamento della contabilità ... non è necessariamente attività professionale, nella parte in cui ha implicato la semplice (ed elementare) immissione di dati forniti dalla cliente negli elaboratori gestiti dalla società mandataria per il fine della materiale tenuta della contabilità. Essa, tuttavia, configura attività riservata ai professionisti nella parte in



---

**I professionisti**

---

I servizi di cui sopra normalmente hanno carattere strumentale o complementare rispetto all'attività professionale vera e propria<sup>69</sup>. Quando tali servizi assumano una rilevanza prevalente nell'ambito dell'attività complessiva dello studio, sembra consigliabile scindere l'attività di servizi dall'attività di consulenza e concentrarla in apposita società a carattere d'impresa.

La Corte di Cassazione, nella sentenza 18.4.2007 n. 9237, ha stabilito che deve considerarsi nullo il contratto stipulato da una società di servizi che, oltre all'attività di elaborazione dati, fatturi anche importi per consulenza e assistenza in materia legale e tributaria, prestazioni che possono essere svolte soltanto da professionisti iscritti in Albi professionali.

In particolare, la Suprema Corte, ribadendo un suo precedente orientamento (cfr. Cass. 8.9.99 n. 9507) ha rilevato che la nullità di un contratto per violazione del divieto di costituzione di società di capitali aventi ad oggetto l'espletamento di professioni intellettuali protette (art. 2 della L. 1815/39) si produce per il solo fatto che l'attività oggetto del contratto consista in una prestazione interamente ricompresa nell'attività tipica della professione protetta (in modo tale che, contrattualmente, tale prestazione sia imputabile in via diretta alla società e non ai professionisti che alla stessa facciano capo), senza che assuma rilievo la circostanza che la prestazione sia stata, in concreto, effettuata da un professionista iscritto all'Albo.

Per quanto riguarda la forma societaria, sono da evitare le società di persone per il divieto posto da taluni ordinamenti professionali ai singoli professionisti di esercitare attività d'impresa ed essere soci illimitatamente responsabili. Una società a responsabilità limitata può risultare idonea, specie se si intende nominare amministratori a tempo indeterminato, limitare la trasferibilità delle quote, prevedere prestazioni accessorie per i soci. Tale impostazione può presentare altri vantaggi operativi: la società può essere costituita tra gli stessi soci dello studio professionale o anche con terzi, con previsione di idonei compensi agli amministratori.

Quanto agli eventuali utili, questi saranno assoggettati a tassazione in capo ai soci solo in caso di distribuzione. Da ultimo, la società potrà essere intestataria di beni per svolgere la propria attività e potrà inquadrare collaboratori esterni, anche non professionisti.

## 8.2 SOCIETÀ DI MEZZI

*Nulla quaestio* in ordine alla legittimità delle società di mezzi, con cui i professionisti ripartiscono le spese o disciplinano l'utilizzazione in comune dei beni

---

*cui ... ha riguardato la classificazione dei documenti e dei dati secondo le norme giuridiche civili e fiscali e con l'uso di nozioni e criteri creati dalla dottrina ragionieristica in materia di contabilità e di bilancio, e in quella che ha richiesto il controllo e la riconciliazione dei conti, o, a maggior ragione, la predisposizione delle dichiarazioni annuali IVA e dei sostituti d'imposta".*

<sup>69</sup> Si pensi ai servizi contabili e fiscali già richiamati.

### **L'esercizio delle professioni "protette" in forma associata**

strumentali per l'esercizio della professione – quali, ad esempio, l'acquisto o la locazione di locali necessari all'esercizio della professione, l'acquisto o la locazione di mobili, arredi e macchine, l'aggiornamento di una biblioteca, l'assunzione di personale, la stipula di contratti con consulenti – avendo questi accordi rilevanza solo interna<sup>70</sup>.

È, infatti, perfettamente lecito il contratto atipico che intercorre tra uno o più professionisti e una società di capitali che abbia ad oggetto la fornitura di beni strumentali e di servizi accessori che consentono o facilitano l'esercizio della professione.

La società si pone come soggetto terzo e autonomo nei confronti dei professionisti e dei fornitori; sostiene i costi per i mezzi utilizzati dai professionisti e provvede a riaddebitare i corrispettivi dei servizi. I beni strumentali vengono, in tal modo, attribuiti alla titolarità di un diverso soggetto, la società di mezzi.

È invece esclusa alla società ogni attività riservata agli iscritti ad albi professionali; pertanto i soci continueranno ad esercitare la professione individualmente o in forma associata o societaria, nel rispetto della L. 1815/39.

### **9 CONTRATTI PER LA DIVISIONE DELLE SPESE RELATIVE A BENI E SERVIZI UTILIZZATI IN COMUNE**

Nella realtà operativa quotidiana si assiste all'esercizio della professione negli stessi locali da parte di più professionisti individuali.

Si tratta di "mere associazioni interne" tra professionisti ai fini della ripartizione delle spese di gestione dello studio in parti uguali o secondo quote di partecipazione che tengano conto della differente misura di utilizzo dei locali e dei servizi<sup>71</sup>.

In tali casi:

<sup>70</sup> Il Trib. Milano 16.5.91 (in *Le Società*, 11, 1991, p. 1546) precisa che il disposto dell'art. 1 della L. 1815/39 non opera qualora la società non abbia come oggetto l'esecuzione di compiti propri di professioni "protette", ma si limiti a porre a disposizione dei professionisti (soci o terzi) un apparato di strutture e di mezzi che possa facilitare lo svolgimento della prestazione senza intaccare il rapporto fiduciario che si instaura tra il cliente ed il professionista, in modo che la prestazione gli sia direttamente imputabile.

In tema di legittimità, Cass. 13.5.92 n. 5656 (in *Giur. it.*, 1993, I, 1, p. 354) rileva come non trovino applicazione i divieti di cui alla L. 1815/39 qualora la società "... abbia ad oggetto soltanto la realizzazione e la gestione di mezzi strumentali per l'esercizio di una attività professionale ancorché protetta (immobili, arredamenti, macchinari, servizi ausiliari), che resti però nettamente separata e distinta dalla organizzazione dei beni di cui si serve, anche sul piano contabile".

<sup>71</sup> Per approfondimenti circa i contratti per la divisione delle spese dei beni e dei servizi utilizzati in comune si rimanda alla relazione del Gruppo di lavoro dell'Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti coordinato da Michelotti F., presentata al Convegno nazionale di Noto (settembre 1992) e riportata in AA.VV. "Manuale del professionista. Obblighi civilistici e adempimenti fiscali", Milano, 1997, p. 395 - 405 e 521 - 546; si veda anche Forte N. "Il reddito dei professionisti", Milano, 2001, p. 66 - 86.

---

**I professionisti**

---

- i professionisti continuano a svolgere l'attività professionale individualmente;
- si pone il problema della ripartizione delle spese comuni<sup>72</sup>; di regola, uno dei professionisti è intestatario delle forniture dei servizi comuni e provvede a ripartire le spese *pro quota* tra gli altri professionisti.

In caso di apporto di nuovi beni, occorrerà procedere alla ripartizione delle relative spese pro-quota tra gli altri professionisti.

In caso di ingresso nei locali di un nuovo professionista, ci si limiterà a riattribuire le quote di spese comuni relative a contratti e utenze.

**Profili fiscali**

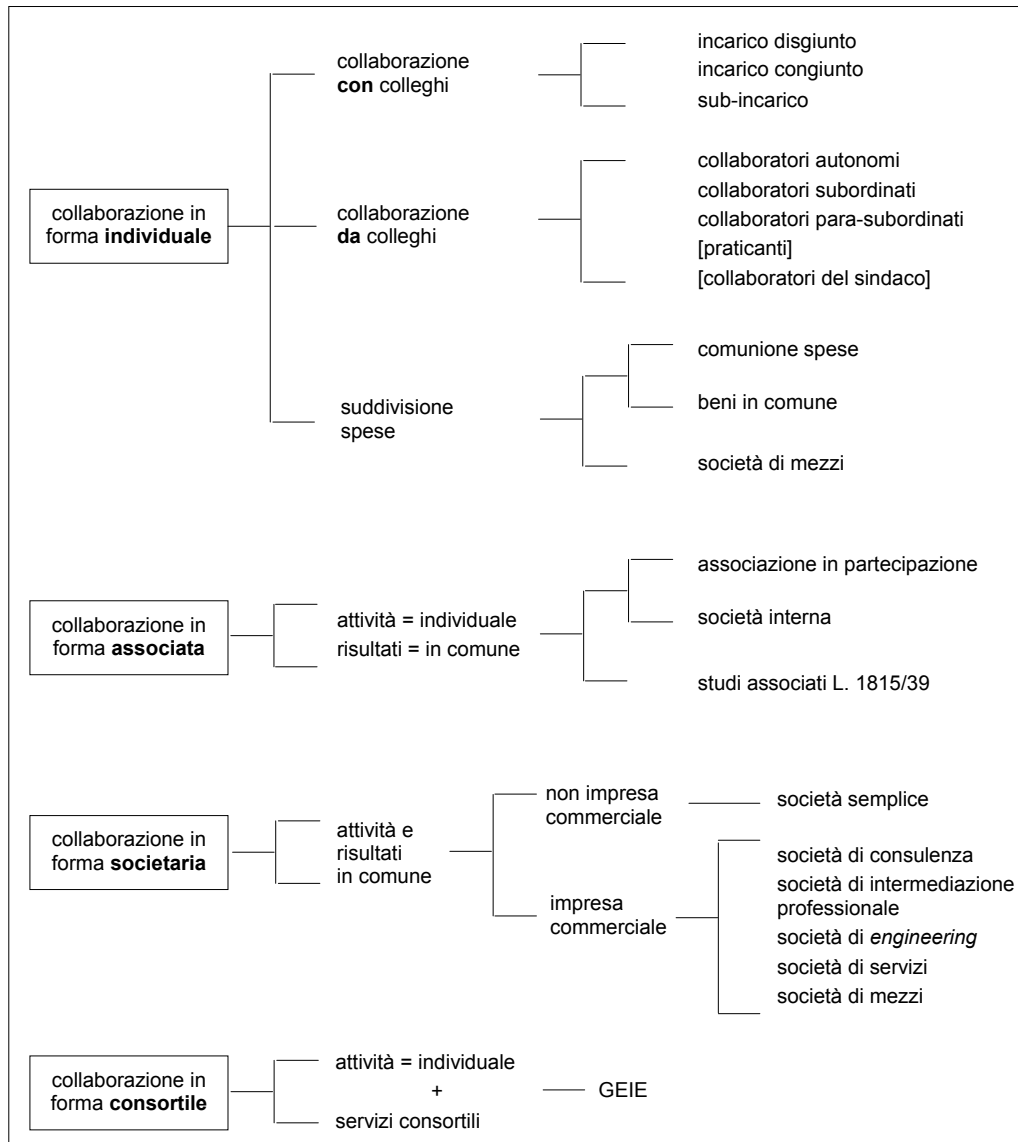
La circ. Agenzia Entrate 18.6.2001 n. 58/E (§ 2.3), in risposta ad un quesito posto nel corso di una videoconferenza, ha chiarito che *“il riaddebito, da parte di un professionista, delle spese comuni dello studio utilizzato da più professionisti non costituiti in associazione professionale, da lui sostenute, deve essere realizzato attraverso l'emissione di fattura assoggettata ad IVA. Ai fini reddituali, le somme rimborsate dagli altri utilizzatori comportano una riclassificazione in diminuzione del costo sostenuto dal professionista intestatario dell'utenza”*<sup>73</sup>.

---

<sup>72</sup> Relative a beni strumentali, beni di consumo, servizi inerenti i beni o l'attività professionale.

<sup>73</sup> Si segnala che la norma di comportamento n. 93 del maggio 1987, predisposta dalla Associazione dei Dottori Commercialisti di Milano (in Norme di comportamento in materia tributaria, Milano, 1993) aveva precisato che *“i riaddebiti di spese che l'esercente arti e professioni titolare di studio, ed intestatario di specifici documenti di costo, effettua nei confronti di altri esercenti arti e professioni che utilizzano promiscuamente servizi ed utenze non rientrano nel campo applicativo IVA. È ben vero che sotto il profilo oggettivo tali operazioni, anche se effettuate al puro costo, costituiscono prestazioni di servizi resi ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Ma per quanto riguarda invece il profilo soggettivo l'effettuazione delle stesse da parte dell'esercente arti e professioni non rientra nell'ambito dell'esercizio dell'attività artistica e professionale, con conseguente mancanza del presupposto soggettivo identificato nell'art. 5 del citato D.P.R. n. 633. Pertanto, per la mancata concomitanza dei due presupposti, oggettivo e soggettivo, l'operazione risulta estranea al campo applicativo dell'IVA”*. Per approfondimenti si rimanda a Forte N. *“Il reddito dei professionisti”*, Milano, 2001, p. 66 - 86 e a Fanelli R. *“L'addebito di spese ai fini IVA per i servizi utilizzati in «comune»”*, *Corriere.Tributario*, 1990, p. 1543.

### L'esercizio delle professioni "protette" in forma associata



**Fig. 1 - Forme di collaborazione tra professionisti - Quadro riepilogativo**

**CAPITOLO II**  
**STUDIO PROFESSIONALE:**  
**ESEMPIO DI ATTO COSTITUTIVO E STATUTO<sup>1</sup>**

*Nel presente capitolo si intende fornire una traccia di tipo pratico di un atto costitutivo – con relativo statuto – di uno studio associato o società tra professionisti<sup>2</sup>.*

*Per ogni articolo dello statuto vengono indicati:*

- un testo base;*
- alcune possibili varianti e/o clausole accessorie;*
- un breve commento riferito ad aspetti pratici.*

*La necessità di proporre varianti e/o clausole accessorie scaturisce dalla possibilità di recepire nella traccia di statuto le regole proprie delle società semplici e, più in generale, delle società di persone.*

*La bozza di statuto fornita può essere utilizzata anche per la costituzione di società tra avvocati, con i limiti che il DLgs. 96/2001 espressamente prevede per questo nuovo tipo sociale.*

<sup>1</sup> Si tratta di un aggiornamento e di una rivisitazione dell'Atto costitutivo e dello Statuto predisposti dal Gruppo di Studio - Eutekne pubblicati in Bauco C., Frezza G., Valente G. "Le società di professionisti", Milano, 2002.

<sup>2</sup> Per un esame della disciplina in materia di studi associati e di società tra professionisti, si rimanda al cap. VIII, Parte I.

**ATTO COSTITUTIVO**

Con la presente scrittura, i signori:

..., nato a ... il..., residente in ..., via ..., di professione ..., iscritto all'Albo ..., cittadino italiano, C.F. ... (1);

..., nato a ... il ..., residente in ..., via ..., di professione ..., iscritto all'Albo ..., cittadino italiano, C.F. ...;

...

in appresso indicati per brevità come: "gli associati",

[premesse che ... ] (2)

convengono di associarsi per svolgere insieme la propria attività professionale, costituendo a tal fine tra di essi uno Studio associato (3).

Salvo diversi accordi, da assumere nei modi previsti dall'art. 18 dello statuto, l'attività professionale svolta in forma associata viene regolata dai patti sociali contenuti nel seguente statuto (4) (5).

Le spese di questo atto e conseguenti sono a carico dello Studio.

(data)

(firme)

**Varianti - Clausole accessorie**

- (1) elettivamente domiciliato ai fini della presente in ... .
- (2) premesso: che il dott. X attualmente ... e il dottor Y attualmente ..., che le parti intendono ..., tutto ciò premesso come parte integrante del presente atto ... .
- (3) una società semplice tra professionisti.
- (4) nonché dalle norme del c.c. richiamate dal successivo art. 28 dello Statuto,
- (5) nonché dal regolamento previsto al successivo art. 6 dello Statuto.

**Commento***Atto - Statuto - Regolamento*

Le disposizioni che regolano il rapporto associativo possono essere riunite in un unico atto, oppure essere tenute separate.

Il fatto di tenere separato il regolamento interno può risultare opportuno in quanto il regolamento raccoglie disposizioni a carattere esecutivo e come tali soggette a frequenti cambiamenti e approfondimenti.

*Forma dell'atto costitutivo*

La legge non richiede una forma particolare per la costituzione di uno studio associato; per cui, teoricamente, ci si potrebbe limitare a un accordo verbale. Di fatto la costituzione mediante accordo verbale risulterebbe poco pratica e inopportuna in quanto:

- si dovrebbero comunque formalizzare i dati necessari per effettuare le comunicazioni obbligatorie;
- sul piano operativo è indispensabile stabilire tra gli associati patti ben chiari e completi, per prevenire controversie future (per amministrazione, assegnazione di incarichi, riparto di utili e di PN, entrata o uscita di associati, mansioni, ...);

**Studio professionale: esempio di atto costitutivo e statuto****I professionisti**

- ai fini dei rapporti con i terzi, l'atto scritto, meglio se pubblico, può servire per intestare beni/rapporti contrattuali allo studio; potrebbe (forse) servire anche ai fini della limitazione della responsabilità degli associati ai sensi dell'art. 2267 c.c.

*Premesse all'atto*

Può essere utile, ai fini delle future interpretazioni e applicazioni dell'atto, chiarire nell'atto, in premessa:

- l'attuale situazione di ognuna delle parti - esempio:
  - "che il dott. X attualmente esercita la professione ...";
  - "che i dottori Y e Z sono attualmente associati nello Studio Y e Z";
- le intenzioni delle parti - esempio:
  - "che le parti intendono far entrare X nello Studio Y e Z";
  - "che il dott. X apporterà la propria attività, con esclusione ...";
  - "che, nel primo anno, le parti potranno risolvere ...";
- con quali contratti/clausole le parti si propongono di realizzare tali loro intendimenti - esempio: "che per realizzare tali intendimenti le parti hanno convenuto che, in un primo tempo ...; successivamente ...";
- che la premessa costituisce parte integrante del contratto associativo, che verrà disciplinato e interpretato in funzione degli intendimenti esposti in premessa: "tutto ciò premesso, come parte integrante del presente atto ...".

## STATUTO

### ART. 1 - DENOMINAZIONE

Lo Studio associato come sopra costituito (in appresso indicato per brevità come “lo Studio”) viene denominato: “Studio ...”) (1), (2), (3).

#### Varianti - Clausole accessorie

- (1) che potrà abbreviarsi in “...”, seguito, se e in quanto necessario o opportuno, dal cognome ed eventualmente dal nome di uno o più degli associati.
- (2) L’indicazione della denominazione deve essere riportata negli atti e nella corrispondenza dello Studio e dei singoli associati quando operino nell’ambito dello Studio.
- (3) È consentita l’indicazione delle specializzazioni (settori di attività o specialistici, nell’ambito delle varie professioni, per i quali gli associati o alcuni di essi svolgono preva-lentemente la propria opera).

#### Commento

##### *Contenuto obbligatorio della denominazione*

Attualmente l’art. 1 della L. 1815/39 prevede che la denominazione deve contenere:

- la dizione: “Studio tecnico, legale ...”;
- il nome, il cognome e i titoli professionali di tutti gli associati.

##### *Uso della denominazione negli atti e nella corrispondenza*

Attualmente la legge non prevede deroghe; quindi in tutti gli atti e nella corrispondenza si dovrebbe riportare l’esatta e completa denominazione.

##### *Indicazione della specializzazione dei singoli associati*

Ad oggi potrebbe dubitarsi se sia possibile una tale indicazione.

Non sembra che l’indicazione della specializzazione possa essere considerata forma di pubblicità; e anzi può considerarsi utile per i terzi, in quanto può servire a indicare ai clienti i settori specialistici dei vari associati.

Dal punto di vista legale e deontologico bisognerebbe se mai preoccuparsi di eventuali abusi che possano nuocere ai terzi: indicazione di specializzazione non esistente (violazione della L. 262/58).

Più grave l’ipotesi di indicazione di specialità esistente (titolo accademico o professionale previsto dall’ordinamento vigente) ma non spettante a quel soggetto. In tal caso potrebbe configurarsi l’ipotesi di violazione dell’art. 498 c.p.

##### *Nomi di fantasia*

E quanto meno dubbio che si possa indicare nella denominazione “nomi di fantasia”.

Tale possibilità sembra preclusa dall’avverbio “esclusivamente ...” di cui all’art. 1 della L. 1815/39.



**Studio professionale: esempio di atto costitutivo e statuto****I professionisti****ART. 2 - SEDE**

Lo Studio ha sede in ..., in via ..., n. ... (1), (2).

**Varianti - Clausole accessorie**

- (1) L'indirizzo può essere modificato all'interno del Comune anche con semplice delibera degli associati amministratori.
- (2) Gli associati (l'assemblea) potranno istituire sedi secondarie, uffici e recapiti in Italia e all'estero.

**Commento***Definizione - Individuazione*

La legge non dà una definizione della "sede" dello studio associato: applicando le regole generali (artt. 16, 46, 2197, 2295 c.c.) si può ritenere che la sede corrisponda al luogo (ufficio) dove è situato il "centro principale" dell'attività.

Qualche problema si pone quando esistono più uffici, con più contitolari, ubicati in città diverse. In tal caso la scelta spetta agli associati, che sono liberi di determinare la sede, purché la scelta sia fondata e non fatta allo scopo di aggirare una norma di legge.

*Necessità di individuare la sede*

Pur nel silenzio della attuale legge riteniamo che:

- la sede deve essere una e individuata; gli altri locali costituiranno sedi secondarie, uffici, recapiti;
- l'indicazione della sede è necessaria, almeno ai fini pratici (non foss'altro che per le notificazioni, la residenza, il domicilio fiscale, la determinazione della competenza giudiziaria).

Teoricamente potrebbe verificarsi l'ipotesi di uno studio associato senza uffici: alcuni professionisti individuali si associano per svolgere in comune solo le pratiche di particolari settori (esempio: operazioni straordinarie in materia societaria, perizie, ...) mentre per il resto la loro attività prosegue individualmente.

Anche in tale caso occorrerà individuare una "sede" (ad esempio: presso uno degli associati).

**ART. 3 - OGGETTO SOCIALE**

Lo Studio ha per oggetto:

- lo svolgimento in forma associata della professione degli associati [e quindi la fornitura a terzi di prestazioni di lavoro autonomo in genere e in particolare di opera intellettuale rientranti nell'ambito della professione degli associati o ad essa funzionalmente connesse],
- il coordinamento di prestazioni intellettuali, anche proprie di abilitazioni diverse (1).

Lo Studio può compiere tutto quanto necessario e utile al raggiungimento dello scopo sociale e quindi:

- acquisire a qualunque titolo e gestire beni, mobili e immobili, e servizi;
- compiere operazioni mobiliari, immobiliari, finanziarie, ecc.;
- prestare e ricevere servizi funzionalmente connessi alla realizzazione del predetto scopo sociale.

Restano comunque escluse dall'oggetto sociale e precluse allo Studio l'attività di impresa nonché ogni altra attività vietata dalla legge agli associati [credito, assicurazione, ...].

Lo Studio può procurarsi i mezzi finanziari necessari allo svolgimento della propria attività in ogni forma prevista dalla legge, e quindi anche contrarre mutui, aprire conti correnti e compiere ogni altra operazione di finanziamento, con privati o istituti di credito (2).

**Varianti - Clausole accessorie**

- (1) Lo Studio ha altresì per oggetto [in via sussidiaria] l'acquisizione e la gestione dei mezzi necessari o utili per lo svolgimento dell'attività professionale dei soci, al fine di contenere i costi dei beni e servizi comuni e di ripartire tra gli associati le spese relative alla loro professione.
- (2) Lo Studio non potrà rilasciare fidejussioni o garanzie a favore di terzi, né ...

**Commento***Attività rientranti nell'oggetto sociale*

Gli associati si associano per svolgere insieme la propria attività professionale, coordinando l'attività di più professionisti. Tale scopo è legittimo ed è tutelato dalla legge. Possono quindi rientrare nell'oggetto sociale tutte le attività rientranti nell'ambito della professione degli associati: tutte le attività professionali che il singolo può svolgere individualmente. Le competenze delle singole professioni sono desumibili dai rispettivi ordinamenti professionali: leggi istitutive, tariffe, ecc.

*Autolimitazione dell'oggetto*

Nulla vieta che gli associati limitino il proprio oggetto a specifiche attività.

Le attività sopra elencate possono rientrare nell'oggetto dei costituendi studi associati, ma non è detto che debbano rientrarvi.

In fase di realizzazione i professionisti potranno:

- escludere dall'ambito del proprio oggetto alcune attività, per tutti gli associati;
- prevedere che alcune attività vengano escluse dall'ambito dello studio, limitatamente ad alcuni associati.

In tali casi, sarà bene chiarire anche se i singoli potranno esercitare individualmente le attività escluse dallo studio (si veda sotto l'art. 5 del presente Statuto).

*Attività escluse (impresa, assicurazioni, ...)*

Le attività che (a titolo esemplificativo) abbiamo indicato come escluse (impresa, assicurazione, ...) sono da considerarsi escluse non per l'oggetto dell'attività in sé, ma per il fatto di essere svolte in un determinato modo: in forma di impresa commerciale.

*Divieto di investimenti*

Allo stato attuale la legge non vieta gli investimenti in beni mobili o immobili non strettamente utilizzati nell'attività professionale o comunque non finalizzati allo svolgimento di attività compatibili con gli ordinamenti professionali di appartenenza dei singoli associati.

Occorre tuttavia specificare che tale attività semplicemente esula dallo svolgimento di quella professionale, unico possibile oggetto degli studi associati.

Quindi gli associati possono farlo, ma a titolo personale, oppure creando appositi strumenti a latere (società).

*Partecipazioni*

Vale quanto detto per gli investimenti. Allo stato attuale non sembra possibile assumere partecipazioni, nemmeno in altri studi o società professionali.

Oggi lo studio associato è strumento per svolgere esclusivamente contratti d'opera intellettuale.

Tale visione può sembrare anacronistica: le partecipazioni reciproche fra studi, e fra questi

**Studio professionale: esempio di atto costitutivo e statuto****I professionisti**

e società di servizi e di mezzi costituiti in comune tra diversi soggetti, potrebbero costituire le basi per la creazione di una rete di professionisti in grado di fornire al cliente un “servizio globale”.

Comunque ad oggi è bene impostare le eventuali “partecipazioni” considerandole partecipazioni a titolo personale e non rientranti nell’ambito professionale.

*Società di servizi o di mezzi*

Allo stato attuale, volendo impostare strutture professionali più complesse, cioè in grado di fornire in blocco:

- servizi tipici di consulenza e assistenza ai clienti,
- servizi ausiliari (tenuta contabilità, *software*, assistenza nel settore finanziario, revisione, ...) sia ai clienti che ai colleghi,
- mezzi per la professione (uffici, segreteria, biblioteca e ricerche), si corre il rischio di incappare nell’attività di impresa.

È quindi consigliabile, a oggi, tenere distinte:

- l’attività professionale in senso stretto: studio associato (opera intellettuale);
- le strutture complesse di beni e servizi: società di mezzi e di servizi (attività di impresa).

*Società interprofessionali*

L’art. 2 co. 1 lett. c) del DL 223/2006, convertito nella L. 248/2006, consente di fornire all’utenza servizi professionali di tipo interdisciplinare da parte di società di persone o associazioni tra professionisti. Tale possibilità è subordinata alle seguenti condizioni:

- l’oggetto sociale relativo all’attività libero professionale deve essere esclusivo;
- il medesimo professionista non deve partecipare a più di una società;
- la specifica prestazione deve essere resa da uno o più soci professionisti previamente indicati, sotto la propria personale responsabilità.

**ART. 4 - ASSOCIATI - REQUISITI**

Gli associati dello Studio devono possedere i requisiti previsti dalla legge per l’esercizio della loro professione (1), (2), (3), (4). Nei limiti e nei modi previsti dalla legge possono essere ammessi a collaborare, all’interno dello Studio, praticanti e altri collaboratori anche non subordinati. I collaboratori interni non possono svolgere attività riservata dalla legge ai professionisti iscritti (5), (6), (7).

**Varianti - Clausole accessorie**

(1) Possono essere associati a tutti gli effetti esclusivamente persone fisiche iscritte all’Ordine dei ... di ..., [nonché all’Ordine / Collegio ...].

(2) Categorie di associati

Sono previste le seguenti categorie di associati:

- associati fondatori: sono coloro che hanno preso parte all’atto costitutivo;

**Studio professionale: esempio di atto costitutivo e statuto****I professionisti**

- associati *senior*: sono coloro che, avendo prima rivestito la qualifica di associati ordinari per almeno cinque anni, sono divenuti tali per deliberazione dell'assemblea;
- associati ordinari: sono coloro che vengono ammessi come associati per deliberazione dell'assemblea.

In merito al diritto di voto in assemblea e alle ripartizioni degli utili le tre categorie di soci potrebbero acquisire facoltà differenziate.

**(3) Trasferimento delle quote di partecipazione**

Le quote di partecipazione allo studio hanno carattere strettamente personale e non possono essere oggetto di concessione di diritti di godimento o garanzia a terzi.

È vietato il compimento degli atti diversi dalla vendita che comportino il trasferimento della proprietà, dell'usufrutto e del diritto di voto delle quote, quali le dazioni in pagamento, le permuta, le donazioni, i conferimenti in società, ecc.

Le quote di partecipazione allo studio sono trasferibili in proprietà a terzi nel rispetto delle seguenti condizioni.

Agli Associati è riservato il diritto di prelazione nell'acquisto delle quote poste in vendita, in proporzione alle quote di partecipazione agli utili.

Conseguentemente l'Associato che intende vendere la quota di sua proprietà dovrà comunicare per iscritto a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento il suo intendimento di vendita al Consiglio di amministrazione e ad ogni Associato, indicando altresì il nominativo dell'acquirente, il prezzo e le altre condizioni di vendita.

Nel caso in cui uno o più Associati non esercitino il diritto di prelazione entro trenta giorni dalla data di ricevimento della raccomandata, tale diritto si estenderà automaticamente ai soli Associati fondatori e Associati *senior* che abbiano esercitato il diritto di prelazione a loro spettante; nei successivi trenta giorni dalla scadenza del primo termine questi ultimi potranno esercitare il diritto di prelazione per l'intera quota offerta in vendita.

Se, entro i termini sopra indicati l'Associato proponente non avrà ricevuto alcuna dichiarazione della volontà di esercitare il diritto di prelazione per l'intera quota offerta in vendita, il proponente sarà libero, per il periodo di sei mesi, di cedere la quota oggetto di comunicazione all'acquirente, per il prezzo e con le altre condizioni indicate nella comunicazione, purché consti l'assenso unanime di tutti gli Associati fondatori e Associati *senior*, manifestato con qualsiasi modalità purché per iscritto.

In caso di trasferimento della proprietà di quote l'Associato cedente non avrà diritto ad alcuna liquidazione, né nei confronti dello Studio, né nei confronti dei singoli Associati.

**(4) Ammissione di nuovi associati**

Gli Associati si danno atto della loro comune volontà che l'associazione possa essere estesa anche ad altri professionisti, anche appartenenti ad altre professioni intellettuali, purché di provata moralità e capacità professionale, anche allo scopo di creare specializzazioni all'interno dello Studio stesso.

L'ammissione di nuovi Associati nello Studio sarà possibile soltanto con decisione dell'Assemblea degli Associati. Con la delibera d'ammissione l'assemblea determinerà altresì la qualità dell'Associato fra quelle previste nello Statuto, nonché l'entità della partecipazione del nuovo Associato agli Utili.

**(5) Collaboratori interni - Disciplina:**

[partecipazione dei collaboratori interni alle decisioni in materia di ...]

[partecipazione dei collaboratori interni agli utili ...]

**Studio professionale: esempio di atto costitutivo e statuto****I professionisti**

[partecipazione dei collaboratori interni al patrimonio/agli incrementi patrimoniali].

**(6) Ingresso di nuovi associati - Specializzazione**

Gli associati si danno atto che non appena possibile la compagine sociale dello Studio dovrà essere estesa ad altri professionisti, purché di provata moralità e capacità professionale, anche allo scopo di creare specializzazioni all'interno dello Studio stesso.

L'ingresso di nuovi associati verrà deliberato secondo quanto previsto al successivo art. ...

**(7) Numero massimo di associati:** nello Studio possono partecipare associati in numero non superiore a ...

**Commento***Requisiti degli associati - Iscrizione ad albi diversi*

I professionisti che si associano devono essere iscritti ad albo. Possono essere associati anche professionisti iscritti:

- ad albi di altre città;
- ad albi diversi.

È bene che in statuto venga chiarito quali albi sono ammessi. Nulla vieta che gli associati adottino limitazioni consensuali.

Ad oggi la L. 1815/39 richiede soltanto l'iscrizione ad albo. Quindi sembra possibile l'associazione anche tra iscritti ad albi diversi; non è nemmeno prescritto che debba trattarsi di albi complementari. Certo è difficile ipotizzare uno studio associato tra professioni fondamentalmente diverse.

È invece espressamente esclusa la possibilità di associazione tra notai ed altri professionisti.

*Iscrizione ad albo - Carattere inderogabile*

Attualmente l'iscrizione ad albo professionale è da considerarsi requisito inderogabile per gli associati.

Tale regola deriva dal fatto che gli incarichi professionali possono essere assunti solo dal professionista, e questi deve perciò avere il titolo necessario per assumere l'incarico.

*Altri collaboratori non iscritti*

Può presentarsi il problema pratico di come inquadrare la posizione dei soggetti non iscritti:

- per loro natura, perché operanti in settori complementari per i quali non esiste albo;
- perché non ancora in possesso del titolo (esempio: praticanti) che intendono collaborare con lo studio, in posizione non subordinata, in settori non riservati dalla legge.

Consideriamo di seguito le seguenti configurazioni:

- collaboratori esterni;
- collaboratori interni;
- soci interni.

*Collaboratori esterni*

La collaborazione esterna non crea problemi di compatibilità. Ogni soggetto è indipendente e fattura le proprie prestazioni.

*Collaboratori interni*

Diversa è la posizione per i collaboratori interni. Se il professionista intende avvalersi di

**Studio professionale: esempio di atto costitutivo e statuto****I professionisti**

collaboratori, può farlo, però nei limiti dell'art. 2232 c.c. Non sembra sia necessario che tali collaboratori abbiano i requisiti per l'esercizio della professione.

Pertanto i soggetti non iscritti possono collaborare come collaboratori interni e la loro opera fa capo ai professionisti, unici titolari e responsabili degli incarichi verso i terzi.

Resta il problema di come inquadrare giuridicamente il rapporto con i collaboratori interni. Non ci sembra si possa indicare una regola unica e assoluta. Il rapporto deve configurarsi in base alla situazione effettiva, da valutarsi caso per caso.

*Numero massimo di soci*

Attualmente la legge non prevede alcun limite massimo per gli associati degli studi.

**ART. 5 - ATTIVITÀ DEGLI ASSOCIATI E DELLO STUDIO**

Gli associati svolgono la propria attività professionale [esclusivamente] nell'ambito dello Studio (1), conferendovi il risultato economico della propria opera salvo quanto previsto all'art. 7.

Le prestazioni d'opera degli associati devono essere compiute personalmente dagli associati. Quando ciò sia previsto dall'ordinamento professionale o dagli usi e non sia in contrasto con l'oggetto della prestazione né con quanto specificamente precisato nell'incarico, ciascun associato può affidare incarico di sostituzione ad altro professionista anche non associato.

I doveri di segreto e di riservatezza si estendono a tutti gli associati, i quali devono adoperarsi per farli osservare anche dai collaboratori, dagli ausiliari e dai dipendenti dello Studio.

Il risultato economico dell'attività professionale svolta dagli associati nell'ambito dello Studio fa capo allo Studio. Gli onorari relativi sono perciò automaticamente acquisiti dallo Studio e sono fatturati direttamente dallo Studio a proprio nome.

Viceversa e parallelamente, tutti i costi, sostenuti direttamente dallo Studio o dai singoli associati, inerenti all'attività professionale svolta nell'ambito dello Studio, sono a carico dello Studio e vengono rimborsati dallo Studio ai singoli associati che li abbiano sostenuti.

**Varianti - Clausole accessorie**

(1) Gli associati possono svolgere la propria attività professionale anche al di fuori dello Studio, individualmente o presso altri studi.

**Commento***Obbligo di esclusiva a favore dello studio*

Attualmente non esistono limiti espressi: comunque è bene che tale punto risulti chiarito nello statuto.

È possibile prevedere diverse soluzioni alternative:

- divieto di operare fuori dallo studio;
- libertà di operare fuori dallo studio;

**Studio professionale: esempio di atto costitutivo e statuto****I professionisti**

- possibilità di operare fuori dallo studio, però solo:
  - per determinati casi prefissati
  - negli altri casi su autorizzazione.

È possibile prevedere una disciplina differenziata per i diversi associati.

*Apporti degli associati - Incarico professionale*

Gli associati apportano il risultato economico della loro attività; però:

- l'opera riguarda i terzi (clienti);
- l'opera deve essere svolta personalmente dal professionista che assume l'incarico (o dai professionisti, se si tratta di incarico disgiunto o collegiale). Si noti che la disciplina dell'apporto degli associati e quella dei rapporti con i clienti sono intrinsecamente connesse.

*Effetti del conferimento*

Il conferimento dei risultati economici dell'opera comporta l'imputazione dei costi e ricavi del professionista direttamente allo studio. Notiamo che non si tratta di un trasferimento dei costi e ricavi; questi sorgono direttamente in capo allo studio.

*Rimborso dei costi sostenuti dal singolo*

La disciplina dei rimborsi è conseguente a quella del conferimento dell'opera e dei relativi costi e ricavi.

Agli effetti fiscali bisogna fare attenzione alla esatta intestazione dei documenti di rimborso (nota spese/fatturazione) che deve uniformarsi a quanto previsto nelle diverse clausole del rapporto associativo.

**ART. 6 - REGOLAMENTO**

Per quanto non espressamente previsto dal presente Statuto, l'attività degli associati e dello Studio (1) può essere disciplinata mediante un apposito Regolamento, approvato dall'assemblea degli associati [degli amministratori] ai sensi dell'art. 12 del presente Statuto (2), (3). In caso di variazione del regolamento, gli associati dissenzienti possono recedere ai sensi dell'art. 19 dello Statuto con un preavviso di ... mesi.

**Varianti - Clausole accessorie**

- (1) Nonché le norme per il funzionamento dell'assemblea e del consiglio di amministrazione dello Studio.
- (2) Il regolamento può essere variato con semplice successiva delibera dell'assemblea, senza che la variazione costituisca modifica dello Statuto.
- (3) Il regolamento e le relative variazioni verranno riportati sull'apposito libro previsto all'art. 15 dello Statuto.

**Commento***Regolamento - Opportunità - Facoltatività*

Il regolamento non è, ad oggi, previsto dalla legge. Non è quindi necessario prevederlo.



**Studio professionale: esempio di atto costitutivo e statuto****I professionisti**

È però possibile prevedere in statuto la possibilità di istituire il regolamento, come evento facoltativo/astratto; e poi realizzarlo solo se e quando se ne ravvisi l'opportunità concreta. Il fatto di spostare parte delle norme disciplinanti l'attività dello studio dallo statuto al regolamento, può essere tanto più opportuno quanto maggiore è il numero degli associati.

*Contenuto - Disciplina*

Trattandosi di materia pattizia e atipica, è necessario che la relativa disciplina sia dettagliata e completa. Quanto meno è necessario stabilire chi è competente alla sua formazione, altrimenti in caso di controversia resterà dubbia quale sia la disciplina applicabile.

Nel regolamento, se impostato come atto ad efficacia interna/esecutiva, bisogna evitare di comprendere elementi essenziali dell'atto costitutivo o patti a efficacia esterna.

**ART. 7 - ATTIVITÀ ESCLUSE DAL RAPPORTO ASSOCIATIVO**

Gli associati [non] possono svolgere attività attinente alla loro professione al di fuori dello Studio, [eccezion fatta per le seguenti attività:

- amministratore di società ed enti;
- sindaco di società ed enti;
- perizie giudiziarie e stragiudiziali;
- attività didattica, studi e ricerche, pubblicazioni in materia di ...;
- le altre attività che verranno consensualmente determinate volta per volta, con delibera presa ...].

Le attività escluse dallo Studio restano attività professionali individuali, riferibili economicamente e giuridicamente al singolo associato; i relativi compensi sono parcellati, incassati e gestiti individualmente, a proprio nome e rischio dai singoli associati (1), (2), (3), (4).

**Varianti - Clausole accessorie**

- (1) Gli associati possono svolgere la propria attività professionale anche al di fuori dello Studio, individualmente o presso altri studi.
- (2) Nello svolgimento di tali attività individuali gli associati [non] possono usare i mezzi e i servizi dello Studio a titolo gratuito o di comodato.
- (3) Nell'ipotesi in cui gli associati svolgessero attività professionale individuale anche al di fuori dello Studio, i ricavi, i costi e le responsabilità relativi all'attività individuale restano di esclusiva competenza del professionista stesso.
- (4) Partecipazione ad altri studi: gli associati [non] possono esercitare la propria attività nell'ambito di altri studi associati.

**Commento***Divieto di attività al di fuori dallo studio*

L'esclusione può riguardare: singoli incarichi, singoli clienti o singoli settori.

Se nulla è previsto in statuto, è dubbio se il singolo possa svolgere attività personale fuori dallo studio.

**Studio professionale: esempio di atto costitutivo e statuto****I professionisti**

L'art. 2301 c.c. prevede il divieto di svolgere attività concorrente senza il consenso degli altri soci. Tale norma è prevista per le snc, quindi non è chiaro se sia applicabile per gli studi associati. D'altra parte si tratta di principio a carattere generale. Per evitare dubbi e contestazioni è meglio chiarire il punto in statuto. Così pure, ove sia prevista la possibilità di svolgere attività esterna, è bene precisare se sia possibile farlo anche partecipando ad altri studi associati. È anche importante che la scelta venga fatta sin dall'inizio dagli associati fondatori, tenendo conto dei futuri possibili ingressi di nuovi *partners*.

**ART. 8 - BENI E SERVIZI SOCIALI**

I beni e servizi destinati all'attività professionale vengono acquisiti dallo Studio e sono a disposizione degli associati per l'attività professionale comune.

L'associato non può servirsi, senza il consenso degli amministratori [di tutti gli altri associati], dei beni e servizi dello Studio per fini estranei a quelli dello Studio (1), (2), (3).

**Varianti - Clausole accessorie**

(1) Il consenso degli associati può essere manifestato con qualsiasi forma e anche in modo tacito.

(2) Beni e rapporti esclusi dal rapporto associativo.

In deroga a quanto sopra previsto, sono esclusi dal rapporto associativo e fanno capo individualmente ai singoli professionisti i seguenti beni e rapporti:

- gli automezzi;
- i libri e le riviste in materia di ... acquistati personalmente;
- gli arredi relativi alla stanza ...;
- i beni indicati come tali nell'apposito elenco/registro previsto al successivo art. 15;
- il contratto di affitto ...;
- il rapporto di lavoro subordinato di ... addetto/a a ...

Quando i beni e rapporti di cui sopra vengono usati nello Studio o per lo Studio, si intendranno conferiti in uso gratuito, salvo addebito delle relative spese dall'associato intestatario allo Studio.

(3) Eventuali spese di trasferta sostenute dai singoli con propri automezzi per trasferte effettuate per conto dello Studio o di clienti dello Studio verranno rimborsate al singolo professionista sulla base di appositi fogli di trasferta.

**Commento***Uso dei beni dello studio per finalità estranee*

In linea di massima riteniamo sia opportuno escludere la possibilità di usare i mezzi dello studio per finalità personali o comunque estranee alla professione.

La previsione "del consenso tacito" [riportata nella clausola (1)] è da considerare con cautela. Tale possibilità può servire per gli studi di pochi associati, specie se a carattere familiare.

**Studio professionale: esempio di atto costitutivo e statuto****I professionisti**

Avvertiamo che la terminologia usata per la clausola (2) ha carattere indicativo.

Nel redigere i singoli statuti, anziché “esclusi” sarà bene indicare il titolo esatto relativo ai singoli beni/rapporti. Tale clausola è da adottare quando:

- sia previsto che l’associato operi anche individualmente e i costi relativi all’attività individuale siano a suo carico;
- lo studio sia dotato di mezzi in parte acquistati dallo studio, in parte personali di uno o più associati (ipotesi frequente nel caso di studi individuali, in cui viene associato un giovane, che a volte – in un primo tempo – può partecipare agli utili e non anche al patrimonio);
- in caso di scioglimento del rapporto si intenda tenere distinti una parte dei beni/rapporti che si desidera restino comunque di competenza di uno degli associati.

**ART. 9 - RAPPORTI CON I TERZI**

Per quanto si riferisce ai rapporti con i terzi, di regola i rapporti intercorrono direttamente tra lo Studio e i terzi, eccezion fatta per i rapporti d’opera professionale che intercorrono tra i clienti e il singolo professionista associato, che risponde personalmente e professionalmente del proprio operato; agli effetti economici e patrimoniali, l’attività fa capo allo Studio [e vale quindi la responsabilità diretta dello Studio, e solo sussidiariamente quella personale e solidale degli associati ai sensi dell’art. 2267 c.c. (1)].

In caso di controversia con i clienti le conseguenze economiche, comprese le spese di difesa e il risarcimento dei danni per illeciti civili e penali, sono a carico dello Studio il quale potrà rivalersi sull’associato.

Lo Studio stipula a proprie spese adeguato contratto di assicurazione per la copertura dei rischi professionali per l’attività svolta dai singoli e rientrante nello Studio.

Nello svolgimento degli incarichi professionali gli associati devono rendere nota la loro appartenenza allo Studio; nei rapporti professionali intrattenuti a titolo individuale l’associato deve rendere nota al cliente l’estraneità del rapporto rispetto allo Studio.

Ogni associato deve segnalare immediatamente agli associati e ai terzi interessati eventuali situazioni di incompatibilità o di conflitto di interessi relative all’assunzione e all’espletamento di incarichi (2).

**Varianti - Clausole accessorie**

(1) Per le obbligazioni sociali rispondono, personalmente e solidalmente con lo Studio, gli associati che hanno agito in nome e per conto dello Studio, con esclusione di ogni responsabilità per gli altri associati.

(2) Qualora il professionista, nello svolgimento dell’incarico intenda avvalersi di sostituti, praticanti o altri collaboratori dovrà darne notizia al cliente e riceverne autorizzazione.

**Commento***Responsabilità civile dello studio*

Il rapporto intercorre tra professionista e cliente, quindi:

- esiste una responsabilità civile del professionista;
- le conseguenze patrimoniali dell'operato degli associati, e quindi anche la responsabilità, fanno capo allo studio in seguito al conferimento dei risultati economici dell'opera.

Coesistono quindi due responsabilità: quella del professionista e quella dello studio. In dottrina si discute sulla natura e sui rapporti tra le due responsabilità.

*Responsabilità del professionista*

Il professionista risponde direttamente nei confronti del cliente:

- di regola per colpa anche lieve;
- quando le prestazioni implicano la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà solo in caso di dolo o colpa grave (art. 2236 c.c.).

In sede pratica i confini tra le diverse fattispecie sono difficili da individuare (e costituisce perciò possibile causa di controversia). Quindi è bene chiarire in statuto in quali casi la società potrà rivalersi sul professionista.

*Responsabilità penale*

Il professionista può essere chiamato a rispondere penalmente a titolo di concorso con il cliente sia per quanto riguarda le fattispecie dolose, sia per quanto riguarda le fattispecie colpose, sia per quanto concerne le condotte omissive, sia per quelle commissive.

La colpa del professionista può manifestarsi attraverso un parere che viola la norma (dovuto a negligenza o imperizia del professionista) o attraverso l'adempimento dell'incarico con negligenza o imperizia.

La responsabilità penale è personale: nel caso di esercizio associato in uno studio, il professionista che si è assunto l'incarico sarà responsabile dell'esecuzione della prestazione; non è chiaro come si applicherà la responsabilità penale in futuro quando l'incarico sarà affidato alla società e non al singolo professionista.

*Regola pratica*

In ogni caso, sia agli effetti della responsabilità civile e penale, sia agli effetti organizzativi dello studio, è importante stabilire la regola per cui ogni pratica è affidata a un responsabile, cui spetta l'iniziativa, il coordinamento e il controllo.

*Responsabilità del nuovo associato*

Ai sensi dell'art. 2269 c.c., "chi entra a far parte di una società già costituita risponde con gli altri soci per le obbligazioni sociali anteriori all'acquisto della qualità di socio".

Tale previsione potrebbe risultare applicabile agli studi associati, anche se non espressamente prevista in statuto.

A meno che non risulti applicabile la limitazione della responsabilità ex art. 2267 c.c.

*Patto di esonero dalla responsabilità*

Di regola i patti interni che tendono a limitare la responsabilità, addossandola a chi ha effettivamente agito, hanno efficacia interna e non sono opponibili ai terzi (clienti).

L'art. 2267 c.c. prevede però la possibilità di limitare la responsabilità:

- alla società;
- ai soci che hanno agito in nome e per conto della società, escludendola per gli altri soci.

Tale patto potrebbe valere anche per gli studi associati; ma per valere nei confronti dei terzi deve essere portato a loro conoscenza con mezzi idonei.

Il che non è facile da realizzare in pratica. Occorrerebbe:

- prevederlo in statuto, possibilmente redatto per atto pubblico;
- farlo risultare in sede di incarico professionale.

#### *Copertura assicurativa*

La migliore risposta pratica resta quella di fronteggiare il rischio con adeguate polizze assicurative.

### **ART. 10 - DETERMINAZIONE DEI CORRISPETTIVI**

Di regola le prestazioni effettuate nell'ambito dello Studio sono a titolo oneroso e il valore dei corrispettivi viene determinato dal professionista che effettua la singola prestazione nel rispetto della tariffa a lui applicabile (1).

#### **Varianti - Clausole accessorie**

(1) Il valore dei corrispettivi viene determinato:

- di comune accordo fra tutti gli associati;
- [dagli amministratori, sentiti i singoli professionisti prestatori].

#### **Commento**

##### *Determinazione dei corrispettivi*

Per quanto riguarda i criteri oggettivi applicabili per la determinazione dei compensi, rinviamo all'art. 2233 c.c.

Per quanto riguarda invece la determinazione dei compensi all'interno dello studio, osserviamo che si tratta di un aspetto pratico che è bene chiarire in statuto, potendo dar luogo a incomprensioni e discussioni tra gli associati.

Di regola la valorizzazione delle prestazioni può/deve essere fatta da chi presta l'opera; però è bene prevedere che la determinazione non sia del tutto unilaterale.

In sede pratica, per prevenire questioni, è opportuno prevedere che:

- ogni professionista valorizza le prestazioni (bozze di parcelle) con frequenza periodica (es. trimestrale, semestrale o al massimo annuale);
- le bozze di parcella o la situazione del lavoro svolto vengono esaminate collegialmente dagli associati.

Trattandosi di norma interna, a carattere esecutivo, la norma si presta ad essere inserita nel regolamento.

La determinazione dei corrispettivi rimessa agli amministratori è difficilmente conciliabile con il carattere personale della prestazione, oltre che inopportuna. Può essere utile l'esame del lavoro svolto fatto collegialmente dagli associati.

**ART. 11 - AMMINISTRAZIONE E RAPPRESENTANZA**

L'amministrazione e la rappresentanza dello Studio spettano disgiuntamente a ciascuno degli associati [ai seguenti associati ...], secondo quanto previsto agli artt. 2257 e 2266 c.c., salvo quanto appresso specificato (1). In caso di opposizione a operazioni, ai sensi del 2° comma dell'art. 2257 c.c., decide la maggioranza degli associati determinata in base ... (2), (3) (4), (5), (6), (7).

**Varianti - Clausole accessorie**

(1) Ad ogni amministratore spetta il diritto di veto di cui all'art. 2257 c.c. per tutti gli atti di amministrazione dello Studio.

Per quanto invece attiene alla gestione delle pratiche, essa spetta al professionista incaricato, salva la possibilità di esame collegiale da parte degli associati, in conformità a quanto previsto all'uopo dal regolamento.

(2) L'amministrazione spetta congiuntamente, ai sensi dell'art. 2258 co. 1 c.c., ai seguenti associati ...

(3) L'amministrazione spetta a un consiglio composto dai seguenti associati ... [nominato dall'assemblea di cui al successivo articolo dello statuto]:

- il consiglio delibera a maggioranza ai sensi dell'art. 2258 co. 1 c.c.;
- al consiglio si applicano le disposizioni previste dagli artt. 2380 e seguenti c.c.;
- le norme relative al funzionamento del consiglio vengono determinate con delibera ... [nel regolamento previsto all'art. 6 del presente Statuto].

(4) In deroga a quanto sopra previsto si richiede la firma congiunta di tutti gli associati [il consenso di tanti associati che rappresentino il ...] per il compimento di operazioni di straordinaria amministrazione [che comportino l'assunzione di obbligazioni passive di importo superiore a euro ...].

(5) Nella determinazione della quota di utili spettanti agli amministratori si tiene conto dell'opera da essi prestata a favore dello Studio, per cui ad essi non spetta nessun ulteriore compenso [nel corso o alla cessazione dell'incarico].

(6) I compensi agli amministratori per l'opera da essi prestata a favore dello Studio vengono determinati dall'assemblea di cui al successivo articolo dello Statuto.

(7) La legale rappresentanza spetta a ...

**Commento***Amministrazione- Clausole alternative*

Se nulla è detto in statuto, l'amministrazione spetta disgiuntamente tutti gli associati (ex art. 2257 c.c., applicabile anche senza espresso richiamo).

Le clausole (1), (2), (3), (4), (5) e (6) propongono alcune possibili soluzioni alternative. Gli associati possono adottare una di queste clausole o altre.

Se si adottano forme atipiche, non previste espressamente dalla legge per la società semplice, è importante disciplinarne dettagliatamente il funzionamento. Così, ad esempio,

adottando la soluzione del Consiglio di amministrazione, non è detto che possano/debbero applicarsi le norme in materia di consiglio previste per le spa o per le srl.

#### *Compensi agli amministratori*

Di regola l'opera degli amministratori deve essere remunerata. Però nelle società di persone esistono quote differenziate di partecipazione agli utili; tali quote dovrebbero corrispondere a tutto quanto conferito da ogni associato (per capitale, lavoro, amministrazione, *know how*, ...). Si può invece prevedere una distinta remunerazione.

#### *Diritto di veto*

Nel caso di amministrazione disgiunta, è bene tener presente il diritto di veto previsto dall'art. 2257 co. 2 c.c., spettante a ogni amministratore. Tale diritto vale per gli aspetti che attengono alla amministrazione dello studio, e non anche per l'attività professionale.

Questa deve essere lasciata al singolo professionista, salvo facoltà di coordinamento collettivo, da disciplinare in sede di regolamento.

#### *Legale rappresentanza*

Salvo diversa pattuizione, la legale rappresentanza spetta agli amministratori. Però è possibile differenziare i compiti e assegnare solo ad alcuni la legale rappresentanza.

### **ART. 12 - ASSEMBLEA**

Le delibere aventi ad oggetto:

- l'approvazione del rendiconto;
- [la nomina e la sostituzione degli amministratori];
- [i seguenti atti di straordinaria amministrazione ...];
- l'ammissione di nuovi associati;
- l'esclusione e il recesso degli associati;
- le modifiche in genere dello Statuto [o del regolamento]

vengono prese da tutti gli associati [assemblea] con delibera presa all'unanimità [a maggioranza, determinata secondo le quote di partecipazione agli utili al capitale ...] (1), (2), (3), (4), (5).

#### **Varianti - Clausole accessorie**

- (1) La volontà dell'assemblea viene presa senza formalità di convocazione, mediante delibera sottoscritta dagli associati che la approvano.
- (2) L'assemblea viene convocata presso la sede, su richiesta ... mediante ... Le delibere dell'assemblea risulteranno da apposito verbale trascritto ...
- (3) Per quanto non disposto si applicano le disposizioni degli artt. ... c.c.
- (4) Con il parere favorevole di ... associati su ...
- (5) Con il parere favorevole di tanti associati che rappresentino la maggioranza, per numero di votanti e per quote di utili.

**Commento***Assemblea - Organo improprio*

Nelle società di persone non è prevista l'assemblea come organo collegiale.

Nelle società di persone, la volontà dei soci è la volontà della società. La formazione della volontà prescinde da una vera e propria assemblea; non occorre quindi formale convocazione, delibera, verbalizzazione ...

Se negli studi si intende disciplinare la formazione della volontà degli associati sul modello dell'assemblea, si possono adottare singole disposizioni, modellate liberamente sulla falsariga di quelle della spa (o meglio della srl); ma occorre prevedere espressamente le singole disposizioni che si vuole rendere applicabili: materie, convocazione, delibera, verbalizzazione ...

*Maggioranze*

Eventuali maggioranze devono essere previste e disciplinate. Nel farlo bisogna anche tener conto del fatto che nelle società di persone le quote di partecipazione agli utili e quelle di partecipazione al capitale (patrimonio) possono non coincidere.

Le maggioranze possono essere determinate:

- per quote di utili;
- per quote di capitale;
- per numero di associati (esempio: almeno tre associati su quattro);
- con sistemi misti.

Nel determinare le maggioranze (*quorum* deliberativo) è anche possibile (e consigliabile) prevedere percentuali differenziate a seconda delle materie (bilancio, modifiche statuto, recesso, ...), tenendo conto che non si è vincolati alla tipologia della spa: "assemblea ordinaria, straordinaria").

**ART. 13 - ESERCIZIO SOCIALE E BILANCIO**

L'esercizio sociale coincide con l'anno solare.

Al termine di ogni esercizio viene redatto a cura degli amministratori, entro ... mesi dalla chiusura di ogni esercizio, il rendiconto della gestione dello Studio, redatto secondo le norme vigenti *pro tempore* in materia contabile e fiscale (1), (2), (3).

Il rendiconto indica in calce le quote di utili spettanti ai singoli associati e le ritenute di loro competenza.

**Varianti - Clausole accessorie**

(1) Indicando la situazione patrimoniale, nonché il conto degli incassi e dei pagamenti determinati secondo il criterio di cassa.

(2) Gli amministratori provvederanno altresì a redigere il conto economico, redatto secondo il criterio della competenza, sulla base delle prestazioni svolte.

(3) La firma apposta in calce al rendiconto col piano di riparto, o la mancata contestazione scritta degli stessi entro quindici giorni dalla sua comunicazione, viene considerata



come approvazione ed esclude la possibilità di qualsiasi contestazione sulle risultanze dei medesimi.

*Approvazione del rendiconto*

Se è prevista l'assemblea, il rendiconto sarà approvato nel corso della relativa assemblea. In mancanza può essere opportuno, a scanso di future controversie, prevedere la clausola *sub* (3).

**ART. 14 - UTILI E PERDITE**

Gli utili vengono ripartiti annualmente fra gli associati nelle seguenti proporzioni:

- al dottor ... il ... %
- al dottor ... il ... % (1), (2), (3).

In egual misura i professionisti rispondono dei costi e delle eventuali perdite. In sede di approvazione del rendiconto vengono determinati gli utili da distribuire e quelli da riportare a nuovo, tenuto conto della situazione finanziaria e dei programmi di sviluppo dello Studio. Nel corso degli esercizi possono essere distribuiti acconti di utili, sulla base degli incassi dello Studio e della situazione finanziaria.

**Varianti - Clausole accessorie**

- (1) Gli utili vengono ripartiti ... sulla base di quanto effettivamente apportato dai singoli associati allo Studio; le quote possono perciò essere variate di anno in anno sulla base del consuntivo, quale determinato e approvato ai sensi dell'articolo precedente.
- (2) Gli utili vengono ripartiti ... sulla base di quanto effettivamente apportato dai singoli allo Studio; le quote annuali vengono determinate attribuendo a ogni professionista:
- una quota proporzionata al lavoro specificatamente attribuibile al singolo per le prestazioni specifiche;
  - una quota corrispondente al lavoro attribuibile indistintamente allo Studio, per prestazioni generiche, da imputarsi agli associati nelle seguenti proporzioni ...;
  - una quota corrispondente agli altri apporti dei singoli associati. (3)
- (3) Al dottor ... in quanto fondatore dello Studio spetta una quota di ...

**Commento**

*Quote di partecipazione agli utili - Criteri per la determinazione*

In materia di società di persone le quote di partecipazione agli utili vengono determinate dall'atto costitutivo, e sono liberamente determinabili:

- salvo il divieto del patto leonino (art. 2265 c.c.);
- anche in misura diversa rispetto alle quote degli altri diritti proporzionali dei soci (quote di conferimento, quote di patrimonio in caso di scioglimento del rapporto, quote deliberative in sede di delibera ...).

Solo se manca espressa previsione interviene una doppia presunzione:

**Studio professionale: esempio di atto costitutivo e statuto****I professionisti**

- le quote di partecipazione agli utili sono proporzionali ai conferimenti;
- i conferimenti si presumono uguali se non diversamente specificato.

In pratica, la quantificazione del valore di quanto conferito è molto opinabile. Quindi:

- quando si tratti di studi piccoli, o di recente costituzione dove è difficile fare previsioni, o dove comunque i rapporti tra associati non creano problemi, si può prevedere la determinazione a fine anno sulla base dei conferimenti. È opportuno comunque prevedere alcuni accordi di massima (anche extrastatutari) sui principi di valutazione dei conferimenti, tenendo conto sia:
  - del lavoro svolto nel corso dell'anno (direttamente per singole pratiche, o indirettamente a favore dello studio e dei suoi associati);
  - degli apporti patrimoniali e immateriali (per beni materiali, per *know how*, esperienza, clientela, anzianità ...);
- in ogni altro caso è bene prevedere percentuali di massima, rivedibili a fine anno sulla base dei risultati conseguiti, tenendo conto degli elementi sopra accennati. La revisione di fine anno può riguardare le quote di utili dell'anno stesso, oppure quelle dell'anno successivo.

*Distribuzione o rinvio a nuovo degli utili*

In materia di società di persone, salvo patto contrario, ogni socio ha diritto di percepire la sua parte di utili dopo l'approvazione del rendiconto (art. 2262 c.c.). Poiché non sempre è possibile o opportuno distribuire tutti gli utili, a causa degli impegni o programmi dello studio, è bene prevedere la possibilità di limitare, a maggioranza, in tutto o in parte, la distribuzione degli utili.

*Acconti di utili*

Clausola pratica, da introdurre negli studi in cui si prevede che gli associati abbiano bisogno di prelevare acconti in corso d'anno.

**ART. 15 - LIBRI SOCIALI**

Oltre alle scritture previste dalle norme civili e fiscali vigenti, lo Studio tiene:

- il libro delle delibere [sul quale vengono riportate le delibere dell'assemblea e degli amministratori] [e il regolamento]
- i registri, anche a schede mobili, dei beni degli associati o di terzi in uso presso lo Studio e dei beni dello Studio in uso presso terzi.

**Commento***Altri libri*

Oltre ai libri obbligatori per legge, è opportuno prevedere almeno:

- il libro delle delibere (e del regolamento se esistente);
- il registro dei beni di terzi o presso terzi.

*Forma per la tenuta*

Trattandosi di libri non obbligatori, non è necessario adottare forme particolari.

Può essere utile ricorrere a vidimazioni periodiche, al fine di attribuire data certa a determinate annotazioni.

#### **ART. 16 - PATRIMONIO NETTO E FINANZIAMENTI DEI PROFESSIONISTI**

Il patrimonio netto è composto dagli apporti degli associati e dagli utili maturati e non ancora distribuiti.

Gli associati provvedono ai fabbisogni dello Studio mediante apporti di denaro e/o mezzi [proporzionali alle loro quote di partecipazione ...].

Salvo diversa delibera, gli apporti dei professionisti sono effettuati a titolo di capitale e sono infruttiferi di interessi.

Gli associati partecipano al patrimonio netto nelle seguenti misure: ... (1), (2). In ogni caso di scioglimento del rapporto sociale limitatamente a un associato o per scioglimento dello Studio, la liquidazione della quota spettante ai singoli associati tiene conto delle diverse quote di partecipazione al patrimonio netto.

Le quote di partecipazione allo Studio hanno carattere strettamente personale e non sono trasferibili, in tutto o in parte, in proprietà, godimento o garanzia (3).

#### **Varianti - Clausole accessorie**

(1) Gli associati partecipano al patrimonio netto in misura corrispondente ai loro conferimenti di patrimonio.

(2) Gli associati partecipano al patrimonio netto in misura pari alle loro quote di partecipazione agli utili.

(3) Salvo diversa delibera, presa ...

#### **Commento**

##### *Apporti degli associati e finanziamenti*

È opportuno specificare in quale misura gli associati devono contribuirvi, tenuto conto delle diverse quote di capitale o di utili.

##### *Carattere infruttifero dei finanziamenti*

Quando non si tratti di somme aventi natura di patrimonio netto, se nulla è specificato i finanziamenti si presumono fruttiferi.

##### *Quote di partecipazione al patrimonio*

Se le quote non sono uguali, è indispensabile precisarlo in statuto.

Per la determinazione delle quote spettanti, che sono soggette a variazione con il variare dei conferimenti, è possibile e opportuno rinviare ad apposita situazione del patrimonio e delle quote di conferimento, da redigersi periodicamente (in statuto si farà riferimento alla “ultima situazione approvata”) (vedi oltre art. 22 dello Statuto).

##### *Trasferibilità e intrasferibilità della quota*

La clausola di intrasferibilità della quota ha certamente efficacia tra le parti.

Dovrebbe valere anche nei confronti dei terzi, stante il carattere del rapporto d’opera intellettuale e della quota.

Nel caso di studio associato, il diritto/dovere fondamentale facente capo all’associato è la colla-

**Studio professionale: esempio di atto costitutivo e statuto****I professionisti**

borazione reciproca nello svolgimento dell'attività professionale, attività considerata squisitamente personale e infungibile. Il "trasferimento" di quota comporterebbe sostituzione soggettiva in tale tipo di rapporti.

*Liquidazione della quota a richiesta del creditore particolare*

L'art. 2270 c.c. prevede che il creditore particolare del socio possa chiedere la liquidazione della quota.

Non è chiaro se tale possibilità sia applicabile agli studi associati. Il caso è forse più teorico che pratico, posto che generalmente la quota patrimoniale dell'associato ha valore limitato rispetto a quella degli utili derivanti dall'attività lavorativa.

**ART. 17 - IMPOSTE E RITENUTE**

Le imposte, tasse e contributi relativi all'attività professionale svolta in forma associata sono a carico dello Studio; le imposte e i contributi personali degli associati restano a loro carico.

Le ritenute vengono imputate ai singoli associati in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili (1).

**Varianti - Clausole accessorie**

(1) Gli associati terranno conto dell'effettiva incidenza economica delle imposte e delle ritenute in sede di determinazione delle rispettive quote di partecipazione agli utili.

**ART. 18 - DURATA - MODIFICAZIONI STATUTARIE**

Il presente accordo è stipulato a tempo indeterminato (1). I patti sociali possono essere variati e lo Studio può essere sciolto [con il consenso di tutti gli associati] (2), (3), (4).

Ogni variazione della compagine dello Studio deve essere resa nota ai terzi contraenti con mezzi idonei.

**Varianti - Clausole accessorie**

(1) La durata dello Studio è stabilita sino al 31 dicembre ..., salvo proroga o anticipato scioglimento.

(2) Con delibera della maggioranza degli associati, determinata secondo le quote di partecipazione agli utili [al patrimonio].

(3) Con delibera dell'assemblea prevista all'art. 12 dello Statuto.

(4) Con delibera approvata da almeno ... associati.

**Commento***Contratto a tempo determinato o indeterminato*

In materia di società semplici, la durata può essere prevista a tempo determinato o indeterminato:

- se a tempo determinato: al decorso del termine lo studio si scioglie, salvo diversa delibera e salvo proroga, anche tacita (a tempo indeterminato) (*ex art. 2273 c.c.*);
- se a tempo indeterminato: ogni socio può recedere *ex art. 2285 c.c.*

Tale disciplina si può estendere allo studio associato, scegliendo tra le diverse soluzioni a seconda delle esigenze specifiche; così ad esempio:

- negli studi di nuova costituzione, può andar meglio la soluzione del tempo indeterminato, con facoltà di recesso con congruo preavviso;
- nel caso di studio preesistente, che associa uno o più giovani, la soluzione del tempo determinato (con durata breve) può servire a consentire una fase sperimentale.

*Modifiche del contratto sociale*

Di regola il contratto sociale può essere modificato soltanto con il consenso di tutti i soci, salvo patto contrario.

Tale regola, prevista dall'art. 2252 c.c. per le società semplici, sembra applicabile anche se non espressamente richiamata. Quindi se si desidera che il contratto sia modificabile a maggioranza, è necessario prevederlo, specificando come vada determinata la maggioranza (per capi o per quote, di utili o di capitali); si veda la clausola (2).

Salvo diversa previsione, la manifestazione del consenso della maggioranza non è soggetta a requisiti di forma.

*Comunicazione della variazione della compagine sociale*

La comunicazione ai terzi della variazione della compagine sociale risponde:

- ad esigenze deontologiche verso i clienti;
- all'opportunità di limitare la responsabilità.

Più difficile è identificare nella pratica i "mezzi idonei"; può servire:

- una apposita comunicazione ai clienti;
- l'atto redatto in forma pubblica;
- il cambiamento della carta intestata.

**ART. 19 - RECESSO**

Ogni associato può recedere dallo Studio dandone comunicazione [mediante lettera raccomandata] agli altri associati con preavviso di ... mesi (1), (2), (3). Durante il periodo di preavviso l'associato recedente deve portare a termine le singole prestazioni in corso; nonché, ove possibile e il cliente acconsenta, trasmettere le pratiche dal medesimo trattate, senza indugio e comunque in modo da non arrecare danno alla clientela.

**Varianti - Clausole accessorie**

(1) Il recesso deve essere comunicato entro il ... dell'anno in corso, e avrà effetto al 31.12 dell'anno stesso.

**Studio professionale: esempio di atto costitutivo e statuto****I professionisti**

- (2) Il preavviso è ridotto a ... mesi nei seguenti casi:
- ingresso/uscita di associati;
  - modifica dello statuto;
  - comportamento non conforme a deontologia da parte di altri associati;
  - disaccordo sulla conduzione delle pratiche, sulla determinazione dei corrispettivi
  - sul riparto degli utili;
  - altra giusta causa.
- (3) Gli associati possono recedere, ai sensi dell'art. 2285 c.c., per giusta causa e nei seguenti casi ...

**Commento***Cause di recesso*

La clausola suggerita è impostata nel senso di consentire il recesso ogni qualvolta un associato lo desidera.

Nel caso di contratto associativo stipulato a tempo indeterminato, la clausola è conforme all'art. 2285 co. 1 c.c.

Nel caso di contratto associativo stipulato a tempo determinato, la clausola potrebbe essere modificata secondo le esigenze specifiche.

Volendo limitare i casi di possibile recesso, si può adottare la clausola alternativa (3), specificando le ipotesi consentite.

Le ipotesi previste dalla clausola (2) hanno carattere indicativo; ognuno potrà limitarle o ampliarle.

Le stesse ipotesi possono poi servire a configurare i casi di possibile recesso per la clausola (3).

*Preavviso*

Nei casi in cui lo studio sia stato costituito a tempo indeterminato o per tutta la vita di uno degli associati, l'art. 2285 c.c. prevede un termine generale di 3 mesi per il preavviso.

*Obbligo di ultimazione delle prestazioni in corso*

Qualsiasi cambiamento di *dominus* della pratica deve avvenire con il consenso del cliente. Oltre che conforme a buon senso e deontologia, la clausola è necessaria per poter rispettare l'art. 2237 co. 2 c.c., che prevede la possibilità di recesso da parte del prestatore d'opera solo per giusta causa.

Nel caso di incarichi di una certa rilevanza assunti congiuntamente da più professionisti associati può essere opportuno prevedere in sede di incarico professionale la risoluzione del rapporto per l'ipotesi di scioglimento del rapporto associativo.

**ART. 20 - ESCLUSIONE E SOSPENSIONE**

Gli associati possono essere esclusi dallo Studio ai sensi degli artt. 2286 e 2288 c.c. (1), (2).

La sospensione di un associato dall'esercizio della professione comporta la sospensione dei suoi diritti (3) connessi al rapporto associativo.

**Varianti - Clausole accessorie**

- (1) L'associato può essere escluso di diritto in caso di cancellazione o di radiazione

dall'albo ovvero per sopravvenuta incompatibilità all'esercizio.

(2) In caso di inadempienza delle obbligazioni derivanti dalla legge o da contratto associativo, la valutazione della gravità verrà demandata all'assemblea; in caso di controversie si applicherà la clausola arbitrale di cui al successivo art. 29.

(3) ... scioglimento dei diritti di partecipare agli utili, in misura corrispondente al periodo di sospensione dell'attività. L'associato sospeso conserva il diritto di voto ... per le delibere in materia di ...

### Commento

#### *Esclusione*

In materia di società l'esclusione è disciplinata dall'art. 2286 c.c.

L'ipotesi della inidoneità a conferire l'opera (art. 2286 co. 2 c.c.) viene sviluppata nel successivo articolo del presente Statuto (art. 21).

#### *Valutazione della gravità dell'inadempienza*

Trattandosi di materia estremamente delicata, nella clausola (2) si demanda all'assemblea ed eventualmente agli arbitri la valutazione dell'inadempienza.

#### *Sospensione*

L'attuale normativa della società semplice non prevede la sospensione dei diritti del socio connessi al rapporto sociale.

Allo stato attuale, se non prevista nello statuto, non è chiaro come operi la sospensione (ad es. in caso di sospensione disciplinare di un associato ...).

È consigliabile disciplinare tale istituto analiticamente (vedi clausola (3)) chiarendo quali sono i diritti:

- che vengono sospesi;
- che permangono in capo all'associato.

### ART. 21 - INABILITÀ - MORTE

In caso di morte di uno degli associati gli altri devono liquidare la quota agli eredi.

Oltre alla ipotesi di cui sopra, il rapporto sociale si scioglie limitatamente ad un associato nei seguenti casi:

per raggiungimento dell'età di anni ...

in caso di inabilità permanente allo svolgimento dell'attività professionale;

in caso di inidoneità temporanea o malattia che comporti un'assenza dallo

Studio superiore a ... mesi.

In caso di inidoneità temporanea a svolgere l'attività professionale per un periodo superiore a ... giorni, verrà temporaneamente rettificata la quota di partecipazione agli utili, con delibera approvata ...

Lo scioglimento del rapporto previsto nelle ipotesi di cui sopra avverrà per delibera degli associati presa con la maggioranza ...

**Commento***Morte dell'associato*

In materia di società di persone, in caso di morte l'art. 2284 c.c. prevede come regola la liquidazione della quota, salvo scioglimento della società o continuazione con gli eredi.

Tenuto conto del carattere personale del rapporto nello studio associato, la possibilità di continuare con gli eredi sembra di regola da escludere (salvo diverso accordo).

**ART. 22 - LIQUIDAZIONE DELLA QUOTA**

In caso di scioglimento del rapporto limitatamente a uno o più associati, all'associato uscente verranno liquidate:

- la quota di utili di sua spettanza sulle base delle prestazioni effettuate e dei costi di competenza dello Studio sino alla data di uscita (1) [criterio di competenza] (2);
- la quota di patrimonio netto di spettanza dell'associato, sulla base della sua quota di partecipazione al patrimonio.

A tal fine verrà al più presto redatta e sottoscritta apposita situazione patrimoniale ed economica dello Studio alla data di effetto dello scioglimento del rapporto; in mancanza di accordo sulla determinazione dei valori, questi verranno determinati mediante arbitrato ai sensi dell'art. 29 del presente Statuto.

Per i rapporti in corso alla data dello scioglimento si applica il successivo art. 23.

I beni e i diritti di cui è titolare lo Studio sono da valutare in base al valore corrente (3), (4).

La liquidazione della quota all'associato è a carico dello Studio (5) che provvederà al pagamento del proprio debito nei confronti dell'associato o dei suoi eredi entro ... mesi dalla data di scioglimento.

**Varianti - Clausole accessorie**

(1) Tenendo conto unicamente dei ricavi incassati e dei costi sostenuti sino alla data di uscita [criterio di cassa].

(2) Determinata forfetariamente sulla base degli utili medi degli ultimi due [n] anni, ragguagliati al periodo intercorso dal 1° gennaio alla data di scioglimento.

(3) [valore storico], [valore di riacquisto] ...

(4) I conferimenti non aventi per oggetto somme di denaro vengono valutati ...

(5) La liquidazione della quota all'associato è a carico degli associati residui dello Studio.

**Commento***Determinazione del valore della quota - Necessità di coordinamento con le altre disposizioni*

La determinazione del valore della "quota" dell'associato uscente pone problemi molto delicati, che sono risolvibili solo se chiaramente previsti nello statuto.

Purtroppo è difficile prevedere tutti i casi particolari. Abbiamo cercato di prevedere quelli più comuni, con le clausole degli artt. 22, 23, 25, 26 e 27.



In particolare è bene ricordare che l'art. 2289 c.c. prevede che, di regola, al socio/suoi eredi spetta solo una somma di denaro che rappresenti il valore della quota.

#### *Utili maturati allo scioglimento - Cassa o competenza*

Il primo e più delicato problema è quello di stabilire la quota di utili maturata per effetto delle operazioni compiute sino alla data in cui ha effetto la causa di scioglimento.

Si possono ipotizzare due impostazioni:

- determinazione dei ricavi e costi secondo *competenza* (sulla base delle prestazioni effettuate e dei costi relativi);
- determinazione dei ricavi e costi per *cassa* (sulla base degli incassi realizzati e delle spese sostenute).

Riteniamo che entrambe le soluzioni siano possibili. Nella scelta fra i due criteri si deve tener presente che ugual criterio dovrebbe adottarsi all'ingresso di nuovi associati.

Se si adotta la soluzione per cassa, la determinazione del valore della quota è più facile e rapida, però può risultare fortemente penalizzante in presenza di forti volumi di lavoro svolto o in corso, e non incassato o ancora da parcellare.

La soluzione per competenza è più equa, ma richiede conteggi e un'analisi più complessa (lavoro svolto) e tempi lunghi per la liquidazione.

Nel caso si opti per tale impostazione, si applicherà la clausola dell'art. 27.

#### *Determinazione forfetaria della quota da liquidare*

Si possono ipotizzare anche soluzioni intermedie (es. liquidazione sulla base del lavoro già fatturato) o transattive (determinazione forfetaria di una quota stimata sulla base dei presumibili incassi futuri, oppure sulla base degli incassi medi degli ultimi anni, ragguagliati al periodo intercorso tra il 1° gennaio e la data di effetto dello scioglimento).

Parimenti si può tener conto forfetariamente, sulla base di parametri prefissati, del "maggior valore" attribuibile all'associato uscente, a saldo e stralcio di ogni sua spettanza, risolvendo così anticipatamente ogni discussione sull'esistenza o meno di avviamento, clientela ...

#### *Situazione patrimoniale ed economica*

L'art. 2289 co. 2 c.c. prevede che la liquidazione della quota è fatta in base alla situazione patrimoniale della società nel giorno in cui si verifica lo scioglimento.

È opportuno che, appena si verifica lo scioglimento, si provveda a redigere la situazione patrimoniale e quella economica, valorizzate secondo i criteri previsti dallo statuto per determinare il valore della quota spettante all'associato (cassa o competenza).

Appena redatta la situazione, è bene che questa venga approvata da tutti gli interessati, per evitare controversie successive.

Qualora le parti fossero in disaccordo per la determinazione dei valori, questi verranno determinati mediante arbitrato ai sensi dell'art. 29 del presente Statuto.

#### *Soggetto obbligato al pagamento della quota*

È argomento molto discusso in dottrina e in giurisprudenza; coesistono due tesi:

- obbligato al pagamento è la società/studio: in tal caso la liquidazione si traduce in una riduzione degli utili e del patrimonio netto della società/studio;
- obbligati sono gli associati superstiti: in tal caso il patrimonio netto della società/studio resta intatto; la quota liquidata in pratica si accresce in quella degli associati superstiti, che provvedono al pagamento.

**Studio professionale: esempio di atto costitutivo e statuto****I professionisti**

Osserviamo che la tesi che considera obbligati i soci fa riferimento all'art. 2284 c.c. Questo articolo prevede espressamente “*salvo contraria disposizione del contratto sociale*”. Sembra quindi che sia comunque possibile disporre in merito in statuto. È importante quindi provvedere a disciplinare tale punto nello statuto, scegliendo una delle due soluzioni. La soluzione adottata ha effetti anche fiscali.

**ART. 23 - RESPONSABILITÀ DEL SOCIO USCITO E DEI SUOI EREDI**

In caso di scioglimento del rapporto sociale limitatamente a un associato, l'associato uscente e i suoi eredi risponderanno per le obbligazioni sociali sino al giorno in cui si verifica lo scioglimento ai sensi dell'art. 2290 c.c.

**Commento***Responsabilità dell'associato uscente*

La responsabilità del socio uscente sino al giorno in cui si verifica lo scioglimento è prevista dall'art. 2290 c.c.

La disposizione sembra applicabile agli studi associati, anche se non espressamente richiamata in statuto; ma è bene chiarirlo.

*Limitazione della responsabilità*

Per le operazioni successive allo scioglimento l'associato uscente è esonerato dalla responsabilità solo se lo scioglimento è portato a conoscenza dei terzi con mezzi idonei (v. sopra art. 18 dello Statuto).

Se per la costituzione dello studio si è adottato l'atto pubblico, parimenti occorrerà l'atto pubblico per l'atto di scioglimento del rapporto.

**ART. 24 - SCIOGLIMENTO E  
LIQUIDAZIONE**

Lo Studio si scioglie:

- per volontà degli associati, determinata ...
- per mancanza della pluralità degli associati se nel termine dei 6 mesi questa non viene ricostituita,
- per ... [altre eventuali clausole preconcordate].

Al verificarsi di una causa di scioglimento gli associati si accorderanno sul modo di liquidare il patrimonio dello Studio, anche senza ricorrere a procedimento formale di liquidazione; in mancanza di accordo, la liquidazione verrà effettuata da uno o più liquidatori. La carica di liquidatore verrà assunta dagli amministratori, ovvero da altra persona nominata dalla maggioranza degli associati. In mancanza di accordo la designazione verrà effettuata mediante arbitrato *ex art. 29* del presente Statuto.

**Commento***Scioglimento e liquidazione*

Lo scioglimento e la liquidazione sono disciplinati dagli artt. 2272 e seguenti.

Nella clausola suggerita è stata prevista la possibilità di scioglimento senza liquidazione, possibilità ammessa dalla giurisprudenza in materia di società semplice; alcune disposizioni particolari sono riportate ai successivi artt. 25 e 27.

Per quant'altro non previsto espressamente si applicheranno le regole degli artt. 2272 e seguenti c.c., in forza del richiamo di cui al successivo art. 28.

**ART. 25 - ALTRE CLAUSOLE IN CASO DI SCIOGLIMENTO**

In ogni caso di scioglimento del rapporto associativo, sia dell'intero Studio, sia limitatamente a un singolo associato, viene espressamente convenuto che:

- i professionisti si impegnano a non far nulla che possa turbare la libertà di scelta dei clienti di continuare il rapporto professionale con il professionista che il cliente preferirà;
- i beni di proprietà dei singoli associati, in uso allo Studio, verranno restituiti al proprietario;
- i beni e i rapporti contrattuali conferiti dagli associati uscenti verranno assegnati ai conferenti, su loro richiesta;
- i seguenti beni e rapporti verranno assegnati come segue:
  - al dottor ... i libri e le riviste in materia di ..., eccezion fatta per i libri e le riviste ...
  - il contratto di locazione dei locali dell'ufficio potrà essere proseguito dal dott. ...

Ogni professionista uscente potrà liberamente utilizzare per la propria attività professionale i testi, le procedure di lavoro, i programmi e ogni altra forma di *know how* in possesso dello Studio alla data di uscita, con espresso divieto di cederli o darli in uso a terzi per attività e in forme diverse da quelle relative all'esercizio della propria professione (1).

**Varianti - Clausole accessorie**

(1) Dopo lo scioglimento del rapporto associativo limitatamente a uno o più associati, questi non potranno svolgere attività in concorrenza allo Studio per un periodo di ... anni, limitatamente a ...

**Commento***Altre clausole in caso di scioglimento*

L'art. 25 contiene alcune clausole non necessarie, ma che ci sembrano opportune per risolvere alcuni casi pratici che possono presentarsi in caso di scioglimento:

- un impegno a non turbare la libertà di scelta dei clienti per la eventuale prosecuzione degli incarichi professionali;

**Studio professionale: esempio di atto costitutivo e statuto****I professionisti**

- una serie di previsioni pratiche per l'assegnazione di determinati beni/rapporti a singoli associati. Tali previsioni sono molto importanti nella pratica, per evitare di dover ricostruire anni di appunti, raccolte di libri specialistici (magari non più reperibili);
- la possibilità per tutti gli associati di usare il *know how* dello studio per proprio uso personale (risponde allo stesso scopo della clausola precedente).

*Patto di non concorrenza*

Sembra possibile prevedere un patto di non concorrenza dopo la cessazione della collaborazione, ai sensi dell'art. 2596 c.c., per un periodo non superiore a 5 anni, se pattuito per scritto, e per zona o attività limitata.

**ART. 26 - RAPPORTI TRANSITORI AL MOMENTO DELL'INGRESSO NELLO STUDIO**

Al momento dell'ingresso di ogni associato nello Studio viene redatto un elenco dei beni e dei rapporti contrattuali in corso a nome dell'associato che vengono trasferiti allo Studio, in proprietà o in godimento, e di quelli che restano di competenza esclusiva dell'associato. Viene data notizia a tutti i terzi contraenti (clienti e fornitori) dell'avvenuto ingresso dell'associato nello Studio.

Per i rapporti contrattuali in corso che si intende trasferire allo Studio ma che non possono essere trasferiti immediatamente (es: affitti, abbonamenti, assicurazioni, canoni, incarichi personali ...) i rapporti continuano in capo al nuovo associato sino al momento in cui sarà possibile effettuare la voltura o nuovo contratto; però tutti gli effetti economici del rapporto stesso passano allo Studio e verranno addebitati/accreditati tra il singolo e lo Studio.

Per i beni e rapporti personali dei singoli associati che restano di competenza di un singolo associato ma vengano utilizzati nello Studio o per lo Studio, l'utilizzo si intende a titolo gratuito e il titolare potrà chiedere unicamente il rimborso delle relative spese, anche di manutenzione e riparazione, conseguenti all'utilizzo del bene/rapporto nello Studio o per lo Studio.

Il lavoro svolto prima dell'ingresso nello Studio da parte di un nuovo associato resta di competenza dell'associato, con relativi compensi, costi e rischi (1), (2).

**Varianti - Clausole accessorie**

(1) Il lavoro svolto prima dell'ingresso nello Studio da parte di un associato e non ancora fatturato viene acquisito allo Studio.

(2) A partire dalla data di decorrenza dell'atto tutti i compensi verranno patrimonialmente automaticamente acquisiti allo Studio; e viceversa tutti i costi faranno patrimonialmente automaticamente capo allo Studio e verranno rimborsati ai singoli professionisti. Tutto ciò secondo il criterio di cassa e non per competenza.

**Commento**

Le clausole previste agli artt. 26 e 27 sono atipiche e proposte a titolo indicativo; ognuno

dovrà formularle caso per caso, tenuto conto della propria situazione specifica e delle esigenze dei singoli contraenti.

Con esse si intende richiamare l'attenzione sulla necessità di chiarire i rapporti transitori, onde prevenire possibili controversie.

In proposito ricordiamo che trattandosi di rapporto atipico demandato alla disciplina contrattuale dei singoli, quanto convenuto civilisticamente è opponibile anche al Fisco, purché sia:

- dimostrabile (occorre forma scritta e possibilmente data certa);
- non contrario a norme imperative.

L'ultima parte dell'art. 26 ripropone la disciplina dei rapporti in corso, con le due soluzioni, per cassa o per competenza (v. sopra art. 22).

#### **ART. 27 - RAPPORTI TRANSITORI AL MOMENTO DELL'USCITA DALLO STUDIO**

Al momento dell'uscita di un associato dallo Studio, si procederà alla formazione di una situazione patrimoniale ed economica dello Studio, riferita al momento in cui ha effetto l'uscita, distinguendo la quota di patrimonio da quella degli utili maturati; inoltre verrà redatto un elenco dei beni e dei rapporti contrattuali in corso a nome dello Studio da restituire all'associato perché di sua proprietà o da trasferire a lui come assegnazione in natura in conto liquidazione della quota.

Verrà data notizia a tutti i terzi contraenti (clienti e fornitori) dell'avvenuta uscita dell'associato dallo Studio, procedendo in modo analogo, ma inverso, a quanto sopra descritto per l'ingresso degli associati.

Il lavoro svolto sino al momento dell'uscita resta di competenza dello Studio, con relativi compensi, costi e rischi e verrà ripartito alla fine di ogni anno successivo tra tutti gli associati, compresi quelli cessati, tenendo conto delle quote di partecipazione in vigore al momento in cui il lavoro viene svolto, e della quota spettante all'associato cessato.

L'associato cessato, pur non prestando più la sua opera all'interno dello Studio continuerà, sino a esaurimento dei rapporti pendenti, a partecipare agli utili dello Studio, limitatamente alla sua quota relativa al lavoro svolto sino al momento dell'uscita ma incassato successivamente.

È però data facoltà alle parti di convenire la liquidazione della quota spettante all'associato uscito in modo forfetario e transattivo, sulla base della situazione patrimoniale ed economica dello Studio al momento dell'uscita, tenuto adeguato conto dei rischi e dei tempi occorrenti per il normale incasso.

#### **Commento**

##### *Rapporti transitori*

Vale quanto sopra detto per l'art. 26.

Se si imposta l'ingresso degli associati con un certo criterio, lo stesso criterio dovrebbe essere seguito per la loro uscita.

*Liquidazione della quota - Liquidazione dei diversi diritti dell'associato*

Comunemente si parla di quota e di liquidazione della quota.

Sarebbe meglio invece parlare di “diritti/doveri spettanti all'associato” e di liquidazione dei vari “diritti/doveri relativi alla partecipazione”, distinguendo:

- utili relativi al lavoro svolto sino alla cessazione;
- utili pregressi non distribuiti;
- beni a suo tempo conferiti e ora restituiti - patrimonio conferito;
- incrementi patrimoniali.

Eventuali diritti derivanti da fatti successivi alla cessazione (es: prestazioni effettuate dopo tale data) vanno trattati a parte.

Ad ognuno di tali diritti corrisponderà un diverso titolo, che oltre tutto può essere liquidato in momenti diversi.

*Partecipazione agli utili dopo la cessazione della collaborazione*

Parlando di cessazione, occorre distinguere due momenti:

- cessazione della collaborazione: momento in cui il professionista smette di prestare la sua opera all'interno dello studio;
- cessazione della partecipazione: momento in cui al professionista viene liquidata ogni diversa spettanza derivante dal rapporto associativo preesistente (v. paragrafo precedente).

I due momenti possono coincidere, se la “quota” viene liquidata immediatamente alla cessazione della collaborazione.

Normalmente però i due momenti differiscono, anche per un periodo molto lungo, se gli associati restanti non intendono anticipare all'associato uscente la quota a questi spettante sul lavoro svolto sino alla cessazione della collaborazione e pagata dai clienti successivamente.

È quindi normale che un associato:

- esca dallo studio come collaboratore;
- resti nello studio come partecipante ai diritti patrimoniali spettantigli per i conferimenti e la collaborazione precedentemente svolta.

Nel periodo transitorio il professionista non potrà figurare nella denominazione e sulla carta intestata, in quanto non più prestatore d'opera all'interno dello studio.

Nella compagine sociale invece resterà come socio cessato avente diritto alla liquidazione delle sue spettanze (per utili e patrimonio).

La clausola dell'art. 27 serve a disciplinare tale ipotesi. Una simile interpretazione ci pare perfettamente normale e legittima e quindi valida anche fiscalmente.

Per poter essere opponibile al Fisco deve però risultare da atto con data certa e quindi occorre che:

- il fatto risulti dallo statuto;
- l'uscita del socio risulti da atto di variazione dello statuto.

**ART. 28 - RINVIO ALLE DISPOSIZIONI DEL CODICE CIVILE**

Per quanto non espressamente previsto dai patti sociali o da diversi accordi, gli associati convengono che i rapporti connessi al rapporto associativo vengano disciplinati dalla normativa vigente in materia di professioni intellettuali e di società semplice.

**Commento**

*Clausola di richiamo alle leggi che si desidera applicare al rapporto associativo*

È bene che venga espressa.

Si aggiunge a vari richiami formulati nelle precedenti clausole, per specifici istituti (esempio: in materia di assemblea, ...).

**ART. 29 - CLAUSOLA ARBITRALE**

Qualsiasi controversia inerente o conseguente al presente Statuto, agli accordi sociali e ai rapporti che ne derivano sarà deferita al giudizio di un arbitro unico, il quale deciderà la controversia secondo equità in contraddittorio delle parti o loro aventi causa, irrisolvibile e inappellabilmente senza formalità di procedura.

L'arbitro, salvo diversa unanime designazione, verrà designato dal Consiglio dell'Ordine ... nella cui circoscrizione lo Studio ha la sede, a richiesta della parte più diligente (1).

**Varianti - Clausole  
accessorie**

(1) Le controversie che dovessero insorgere tra gli associati e/o tra questi e lo Studio direttamente o indirettamente derivanti dall'interpretazione e applicazione del presente contratto e dall'attività nello Studio, saranno sottoposte ad un Arbitro scelto di comune accordo tra le parti o, in mancanza di accordo per la designazione, a un Collegio Arbitrale, composto da tanti membri quanti sono le parti, nominati uno da ciascuna delle parti più uno designato dai primi o, in mancanza, dal Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di ..., su istanza della parte più diligente. Gli arbitri giudicheranno *ex bono* ed *ex aequo*, senza formalità di procedura, con giudizio inappellabile e con ampi poteri transattivi.



## **Tesserino di iscrizione**





*Ente pubblico non economico*

## TESSERINO DI ISCRIZIONE ALL'ORDINE

Il Consiglio dell'Ordine dispone d'ufficio il rilascio gratuito, ai neo Iscritti nell'Albo e nell'Elenco Speciale - Sezioni A. e B. - del tesserino di iscrizione all'Ordine.

Tale tesserino, tra l'altro, consente l'accesso ai Tribunali di Torino e di Ivrea attraverso i varchi riservati.

Ovviamente il tesserino di iscrizione è strettamente personale e, pertanto, non ne è consentito l'utilizzo a Tirocinanti e Collaboratori.

Infatti:

1. il tesserino attesta l'iscrizione all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nella Sezione "A" e nella Sezione "B" - Albo Ordinario ed Elenco Speciale.

In caso di cancellazione, trasferimento ad altro Ordine, il tesserino va reso alla Segreteria dell'Ordine.

2. In caso di variazione dei dati anagrafici, la Segreteria ha cura di disporre il rilascio di neo tesserino, richiedendo all'interessato la restituzione della tessera originaria.

3. In ipotesi di furto o smarrimento del tesserino, l'Iscritto effettua relativa denuncia all'Autorità competente, producendone copia - unitamente ad istanza di rilascio di duplicato - alla Segreteria dell'Ordine per gli adempimenti del caso.

4. In eventualità di deterioramento del tesserino, la Segreteria dispone, su richiesta dell'interessato, relativo duplicato, previa resa della tessera originaria.

I costi di rilascio del tesserino - e di eventuali duplicati - sono a carico dell'Ordine Professionale.

---



**Distintivo di Categoria  
Gemelli  
Orecchini**



*Ente pubblico non economico*

### **DISTINTIVO DI CATEGORIA/GEMELLI/ORECCHINI**

E' possibile richiedere il distintivo in oro o argento, gemelli e orecchini, raffigurante il logo del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili:

- distintivo in oro: € 94,00 IVA inclusa;
- distintivo in argento: € 45,00 IVA inclusa;
- gemelli per camicia in argento dorati smaltati blu: € 105,00 IVA inclusa;
- gemelli per camicia in argento traforati e dorati: € 120,00 IVA inclusa;
- orecchini in argento traforati e dorati: € 90,00 IVA inclusa;

Coloro che fossero interessati, possono trasmettere alla Segreteria dell'Ordine il modulo di ordinazione reperibile al link: [www.odcec.torino.it/modulistica](http://www.odcec.torino.it/modulistica), alla Segreteria dell'Ordine, a mezzo telefax (011 812.19.58).

Non appena sarà disponibile (tempistica prevista: 15 giorni circa), la Segreteria provvederà a contattarvi per il relativo ritiro, che avverrà in Sede.

In tale occasione verrà disposto il versamento del corrispettivo, a fronte del ritiro della relativa fattura.

---





## **Diploma di iscrizione**



*Ente pubblico non economico*

## DIPLOMA DI ISCRIZIONE

E' possibile richiedere l'attestato di iscrizione all'Ordine su pergamena (rilascio gratuito).

Coloro che fossero interessati, possono trasmettere alla Segreteria dell'Ordine il modulo di ordinazione reperibile al link: [www.odcec.torino.it/modulistica](http://www.odcec.torino.it/modulistica), alla Segreteria dell'Ordine, a mezzo telefax (011 812.19.58).

Non appena l'attestato sarà disponibile (tempistica prevista: 15 giorni circa), la Segreteria provvederà a contattarvi per il relativo ritiro, che avverrà in Sede.

---



**Logo ODCEC**

IL LOGO DELL'ODCEC  
DI TORINO IN  
FORMATO JPG,  
si trova come  
documento a parte  
nella chiavetta in  
vostra dotazione.

ALLEGATO A

## LOGO DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI di Torino

Di seguito trovate il logo del nostro Ordine.

Al fine di rafforzare lo spirito di Categoria, il nostro Consiglio ha disposto che il logo possa essere tacitamente utilizzato dagli Iscritti all'Ordine, ovviamente nel rispetto delle norme di deontologica professionale e per finalità esclusivamente attinenti l'esercizio dell'attività professionale del Dottore Commercialista, del Ragioniere Commercialista, dell'Esperto Contabile.







**CSN**

Carta nazionale dei servizi

**Business Key**



*Ente pubblico non economico*

## RILASCIO CNS CON RUOLO, BUSINESS KEY con certificato di ruolo e certificato CNS

Il nostro Consiglio ha rinnovato la convenzione con OPEN Dot Com, finalizzata al rilascio:

- della **Carta Nazionale dei Servizi - la cosiddetta CNS con RUOLO**: si tratta di una smart card nella quale risiede il “certificato di sottoscrizione con ruolo”, che consiste in una firma digitale “evoluta”, con l’attestazione della qualifica professionale (Dottore Commercialista, Ragioniere Commercialista, Esperto Contabile).  
A mezzo di tale card è altresì possibile accedere ai servizi già abilitati online della Pubblica Amministrazione, su tutto il territorio nazionale.  
Segnaliamo inoltre che, all’atto della richiesta, è altresì possibile associare la CNS ad una casella di PEC, arricchendola così delle funzioni di firma e crittografia delle e-mail in uscita, garantendo il destinatario sull’effettiva paternità e/o riservatezza del messaggio;
- della **Business Key con certificato di ruolo e certificato CNS**: ha lo stesso valore della firma digitale con ruolo e della CNS, con l’ulteriore peculiarità di potere essere utilizzata su qualunque PC, senza la necessità del lettore di smart card.

**E’ attiva la procedura di richiesta on line della firma digitale con ruolo** accessibile dal sito [www.opendotcom.it](http://www.opendotcom.it) - Soluzioni - Firma digitale e marche temporali - Acquista. Nella sezione “Certificato di ruolo, CNS (Carta nazionale dei Servizi) e tesserini d’iscrizione” potete:

- avere tutte le informazioni sui diversi supporti;
- richiedere la firma digitale con ruolo;
- verificare lo stato di lavorazione della propria richiesta attraverso l’area riservata.

La documentazione che verrà generata in automatico dalla procedura dovrà essere firmata dal Professionista (lasciando in bianco lo spazio dedicato all’incaricato alla registrazione) ed inviata a [segreteria@odcec.torino.it](mailto:segreteria@odcec.torino.it), unitamente a copia del documento d’identità ed alla contabile di avvento pagamento.

La Segreteria dell’Ordine, nel confermare la corretta ricezione dell’istanza, provvederà a trasmetterla ad Open (gli originali della richiesta andranno successivamente trasmessi alla Segreteria dell’Ordine). Si precisa che la firma digitale ordinata verrà inviata, da Open, direttamente al richiedente, a mezzo spedizionario.

Salvo straordinarietà, la tempistica di lavorazione dell’istanza è mediamente di 2 giorni lavorativi, cui andranno ad aggiungersi i tempi di consegna.

Vi rimandiamo al sito [www.opendotcom.it](http://www.opendotcom.it) per la verifica dei relativi costi.



## **Tavoli di lavoro e Sportelli Istituzionali al servizio dei Colleghi**



*Ente pubblico non economico*

## TAVOLI DI LAVORO:

### Tavolo Giustizia

Si tratta di un Tavolo di lavoro interdisciplinare, partecipato dai vertici della Magistratura e dalla Presidenza dell'Ordine degli Avvocati, del Consiglio Notarile e del nostro Ordine.

In occasione degli incontri, di cadenza mensile, vengono esaminate istanze di collettivo interesse, altresì legate allo svolgimento delle attività professionali, qui rappresentate, nell'ambito dell'Amministrazione Giudiziaria.

---

### Tavolo di lavoro per i rapporti con la Direzione Regionale delle Entrate

Curato dai Referenti **Luca ASVISIO, Guido BERARDO, Massimo BOIDI, Rosanna CHIESA, Federico LOZZI e Salvatore REGALBUTO** promuove, di concerto con la Direzione Regionale delle Entrate, l'organizzazione di incontri formativi, in via prioritaria in occasione dell'introduzione di neo adempimenti fiscali e tributari.

Ha disposto l'attivazione di Tavoli tematici - rammentiamo, a titolo esemplificativo, quelli in materia di voluntary disclosure, di non profit, di associazionismo sportivo, di verifica dei requisiti di ammissione nell'elenco dei soggetti abilitati al rilascio del visto - di cui si auspica la continuità - così come è già stato assicurato - a seguito dell'avvenuto rinnovo al vertice della Direzione Regionale.

Inoltre, per il tramite della Segreteria dell'Ordine, che funge da collettore, vengono rappresentate, alla Direzione Regionale, criticità di portata generale, ai fini dell'individuazione delle soluzioni perseguibili.

In occasione di recente incontro istituzionale è stato sollecitato il prosieguo dell'attività con la VD bis nonché l'attivazione di Tavolo dedicato alla materia della patent box.

---

### Tavolo di lavoro per i rapporti con Agenzia delle Entrate - Riscossione

Curato dai Referenti **Luca ASVISIO, Guido BERARDO e Roberto D'AMICO** promuove, di concerto con Agenzia delle Entrate - Riscossione, l'organizzazione di incontri formativi.

Si occupa altresì della verifica circa l'andamento degli accessi agli sportelli dedicati, in Torino, Ivrea e Pinerolo.

Inoltre, per il tramite della Segreteria dell'Ordine, vengono rappresentate, alla Direzione dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione, criticità di portata generale, ai fini dell'individuazione delle possibili soluzioni.

---

### Tavolo di lavoro per i rapporti con **SORIS S.p.A.**

Curato dai Referenti **Luca ASVISIO, Guido BERARDO e Roberto D'AMICO** promuove, di concerto con Soris S.p.A., l'organizzazione di incontri formativi.

Per il tramite della Segreteria dell'Ordine, vengono rappresentate, alla direzione, criticità di portata generale, ai fini dell'individuazione delle possibili soluzioni.

---

### Tavolo di lavoro per i rapporti con le Corti di Giustizia di Primo e Secondo Grado

Curato dai Referenti **Luca ASVISIO, Guido BERARDO e Roberto D'AMICO** promuove, di concerto con la Presidenza delle Commissioni Tributarie, l'organizzazione di incontri formativi.

Si occupa altresì, con il supporto dei Collegi aderenti al Gruppo di Lavoro, della redazione delle massime, ai fini della pubblicazione nei relativi Massimari annuali.

---

### Tavolo di lavoro per i rapporti con il Registro Imprese della **C.C.I.A.A.**

Curato dai Referenti **Rosanna CHIESA, Giuseppe SCOLARO e Luca TARDITI** promuove, di concerto con il Registro delle Imprese locale, l'organizzazione di incontri formativi, di taglio operativo, rivolti ai Professionisti ed ai Collaboratori, in relazione agli adempimenti camerali.

Al fine di rendere disponibili, in forma continuativa, le indicazioni pratiche, relative alla predisposizione delle più ricorrenti pratiche camerali, il nostro Consiglio sta lavorando alla registrazione di pillole filmate monotematiche, che saranno rese disponibili, online, attraverso il nostro portale, entro il mese di maggio.

Inoltre, per il tramite della Segreteria dell'Ordine, vengono rappresentate, al Conservatore, criticità di portata generale, ai fini dell'individuazione delle possibili soluzioni.

---

### Tavolo di lavoro per i rapporti con gli Enti previdenziali ed assistenziali

Curato dai Referenti **Gianluca BUDRONI, Luisella FONTANELLA, Rachele GATTO, Andrea GRASSEDONIO - INPS - e Laura DEMARIA - INAIL** - ha lo scopo di adeguatamente evidenziare, anche agli addetti ai lavori, la figura del Commercialista del Lavoro. Opera prioritariamente attraverso l'interlocuzione con le Direzioni Regionale e Provinciale INPS, la Direzione Regionale INAIL oltre che con la DPL.

Promuove, di concerto con gli Enti previdenziali ed assistenziali di riferimento, l'organizzazione di incontri formativi, di taglio operativo, rivolti ai Professionisti ed ai Collaboratori. Cura la redazione della circolare giuslavoristica, di cadenzialità quindicinale, nonché la divulgazione, in tempo reale, ai Professionisti interessati, delle informative Inps Hermes. Inoltre, per il tramite della Segreteria dell'Ordine, vengono rappresentate, agli Enti, criticità di portata generale, ai fini dell'individuazione delle possibili soluzioni.

---

### Tavolo di lavoro provinciale Consulta delle Professioni

La Consulta delle Professioni riunisce tutti gli Ordini Professionali, distinti in area legale, tecnica e sanitaria, operanti sul territorio provinciale.

Il nostro Referente è il Collega **Davide BARBERIS**.

Organizza incontri itineranti e finalizzati a promuovere la conoscenza del ruolo dei Professionisti nella società civile.

---

### Tavolo di lavoro Privacy - GDPR negli studi professionali

A partire dal 25 maggio 2018 diventerà definitivamente applicabile il regolamento UE 2016/679, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali nonché alla libera circolazione di tali dati.

Il nostro Ordine, unitamente all'Ordine degli Avvocati ed all'Ordine degli Ingegneri, ha attivato un supporto concreto in materia.

Siede al tavolo, in rappresentanza del nostro Ordine, la Collega **Paola ZAMBON**.

---

### Tavolo di lavoro Società di Revisione sul territorio/ODCEC di Torino

Partecipato da Rappresentanti di primarie Società di Revisione sul territorio, ha la finalità di approfondire e condividere tematiche di collettivo interesse, legate, tra l'altro, alla revisione legale, favorendo altresì la colleganza tra Colleghi appartenenti al medesimo mondo ordinistico. I Referenti del nostro Ordine sono i Colleghi **Luca ASVISIO, Massimo BOIDI, Eugenio PUDDU**.

---

### Tavolo di lavoro interprofessionale in materia di segreto professionale

Il Tavolo di lavoro ha matrice interprofessionale poiché è partecipato da Avvocati - **Alessandro BAUDINO, Stefano COMELLINI, Alberto DE SANCTIS, Michela MALERBA** - e da Dottori Commercialisti - **Luca ASVISIO, Massimo BOIDI, Piera BRAJA, Roberto FRASCINELLI, Paolo VERNERO, Paola ZAMBON**. Ha la finalità di fornire ai Colleghi indicazioni operative circa il ricorso al segreto professionale - altresì previsto dall'art. 5 del D. Lgs. 139/2005 - nonché alla puntuale osservanza della normativa vigente in materia di privacy.

---

### Tavolo di lavoro per i rapporti con il SUAP

Il Tavolo di lavoro è coordinato dal Referente **Luigi SICA** ed è partecipato dal Comune di Torino. Si pone l'obiettivo di approfondire, attraverso incontri operativi rivolti altresì al personale degli Studi Professionali, tematiche per specifici settori merceologici attinenti le comunicazioni SUAP.

---

### Osservatorio permanente in materia di accesso al credito

L'Osservatorio vede il coinvolgimento del Dipartimento di Management dell'Università degli Studi di Torino, di ABI Regionale e dell'Unione Industriale.

E' coordinato dalla Referente **Rosanna CHIESA** ed ha inteso rappresentare, attraverso la propria attività, un punto di raccordo tra il mondo imprenditoriale e quello bancario, laddove il trait d'union è rappresentato dai Professionisti. Ha prodotto due e-book dedicati all'accesso al credito, con l'obiettivo di predisporre un prodotto facilmente approcciabile, anche nel linguaggio, per tutti gli attori ed utile ad uniformare istanze e procedure proprie del mondo bancario, cui sono chiamati a far fronte i Professionisti. Sempre con tale intento sono in via di registrazione interventi video tematici, che verranno resi disponibili, non appena confezionati, sul portale di Categoria.

---

### Osservatorio in materia quo compenso

L'Osservatorio vede il coinvolgimento di Consiglieri dell'Ordine - **Davide BARBERIS, Emanuela BARRERI, Piera BRAJA, Mario Matteo BUSSO, Claudio DURANDO, Sergio GIBELLI, Patrizia Rosanna GOFFI, Simone NEPOTE** - di Rappresentanti dell'UGDCEC di Torino - **Stefano CARPANETO** - e dell'Associazione Commercialisti Piemonte e Valle D'Aosta - **Mario TREVISANUTTO**.

Traendo impulso dalla necessità di riconoscimento dell'equo compenso a fronte dello svolgimento di attività professionali, in carenza di tariffe, ormai abrogate, si pone i seguenti obiettivi:

- invio di informative agli Iscritti finalizzate a sensibilizzarli ad un comportamento etico, evitando di svilire la Categoria con una corsa al ribasso infruttuosa che, nel medio termine, porta alla perdita di fette di mercato a danno della Professione tutta;
- sensibilizzazione del CNDCEC affinché si faccia promotore di tale istanza in tutte le sedi competenti;
- colleganza, in materia, con altri Ordini Professionali promotori di iniziative analoghe.

---

#### Tavolo Orientamento Scuola Lavoro

Il Tavolo di lavoro è coordinato dalle Colleghe **Emanuela BARRERI**, **Rosanna CHIESA**, **Luisella FONTANELLA**, **Tiziana LAGANA'** e **Carmela SCANDIZZO** ed ha la finalità di collegare il mondo professionale al progetto di formazione operativa che interessa gli alunni delle Scuole Medie Superiori.

---



*Ente pubblico non economico*

## SPORTELLI AL SERVIZIO DEI COLLEGGHI:

### Sportello a cura del Presidente del Consiglio dell'Ordine

Il Presidente, **Luca ASVISIO**, sarà a disposizione, presso la Sede dell'Ordine, dei Colleghi interessati a proporre istanze e confronti, o per quanto di ulteriore necessità, previa prenotazione telefonica presso la Segreteria dell'Ordine (tel. 011 812.18.73).

### Sportello di verifica di fattispecie di incompatibilità ex art. 4 del D.Lgs. 139/2005

Le Referenti **Emanuela BARRERI** e **Piera BRAJA** forniscono riscontri ai quesiti pervenuti all'indirizzo e-mail: [segreteria@odcec.torino.it](mailto:segreteria@odcec.torino.it)

### Sportello in materia di formazione professionale continua

La nostra Segreteria cura, con il coordinamento dei Consiglieri di riferimento, uno sportello permanente, finalizzato a fornire, agli Iscritti, riscontro a quesiti in materia di formazione professionale continua.

Le istanze possono essere indirizzate:

- per iscritto, a mezzo posta elettronica, all'indirizzo e-mail: [fpc@odcec.torino.it](mailto:fpc@odcec.torino.it);
- verbalmente, rivolgendosi al personale della Segreteria, in occasione del presidio agli eventi formativi svolti in Sede o in sale esterne.

### Sportello in materia antiriciclaggio

I Referenti **Michela BOIDI**, **Roberto FRASCINELLI** e **Federico LOZZI**, supportati dai Colleghi **Fabio RAPELLI** e **Simone NEPOTE**, forniscono riscontro ai quesiti pervenuti all'indirizzo e-mail: [antiriciclaggio@odcec.torino.it](mailto:antiriciclaggio@odcec.torino.it)

### Sportello in materia di sicurezza sul lavoro

Il Consulente dell'Ordine per gli adempimenti in materia extra professionali è a disposizione per informative di primo livello all'indirizzo e-mail: [sicurezza@odcec.torino.it](mailto:sicurezza@odcec.torino.it).

### Sportello in materia previdenziale Dottori Commercialisti

Curato dai Delegati **Piercarlo BAUSOLA**, **Giuseppe CHIAPPERO**, **Luisella FONTANELLA**, **Luca QUER** e **Massimo STRIGLIA**, per la presentazione di quesiti di natura previdenziale.



E' possibile prenotare il proprio appuntamento individuale contattando la Segreteria dell'Ordine (Tel. 011/812.18.73).

---

#### Sportello in materia previdenziale Ragionieri Commercialisti ed Esperti Contabili

Curato dai Delegati **Giuseppe GARIGLIO**, **Marina MELELLA**, **Giovanni Battista PALMISANO** e **Luca VATTEONE**, per la presentazione di quesiti di natura previdenziale.

E' possibile prenotare il proprio appuntamento individuale contattando la Segreteria dell'Ordine (Tel. 011/812.18.73).

---

#### Sportello in materia compensi professionali

Curato dai Consiglieri componenti la Commissione "Liquidazione Parcelle e rilascio Parere di Conguità" del nostro Ordine, **Patrizia Rosanna GOFFI (Presidente)**, **Alessandro CONTE (Vice Presidente)** per la presentazione di quesiti e di istanze relativi ai compensi professionali.

Istanze a: [sportellotariffario@odcec.torino.it](mailto:sportellotariffario@odcec.torino.it)

---

#### Sportello in materia di lavoro e previdenza

I Referenti **Gianluca BUDRONI**, **Laura DEMARIA**, **Luisella FONTANELLA**, **Rachele GATTO** e **Andrea GRASEDONIO** e forniscono riscontro ai quesiti pervenuti all'indirizzo e-mail: [grupproblematichelavoro@odcec.torino.it](mailto:grupproblematichelavoro@odcec.torino.it)

---

#### Sportello a supporto dei neo Iscritti per l'avvio alla Professione

I Consiglieri **Paola AGLIETTA**, **Davide BARBERIS** e **Paolo Mario MOISO** forniscono riscontro ai quesiti pervenuti all'indirizzo e-mail: [segreteria@odcec.torino.it](mailto:segreteria@odcec.torino.it)

---

#### Sportello di accesso al credito agevolato

I Referenti **Davide BARBERIS**, **Roberto RAPELLI** e **Michelangelo SCORDAMAGLIA**, in collaborazione con FINPIEMONTE, fornisce indicazioni di indirizzo ed operative circa la presentazione di istanze a seguito della pubblicazione di bandi per la fruizione di contributi pubblici.

L'attività di sportello si è arricchita del servizio di circolarizzazione settimanale - con riepilogo mensile - delle notizie e bandi di interesse per i Colleghi o per i loro Clienti nonché di assistenza nella redazione e presentazione delle relative istanze di accesso ai contributi.

Per quesiti: [segreteria@odcec.torino.it](mailto:segreteria@odcec.torino.it)

---



## **Gruppi di Lavoro**

- ▶ **Regolamentazione**
- ▶ **Elencazioni di Gruppi di Lavoro**
- ▶ **Modulo per l'adesione ai  
Gruppi di Lavoro**



## REGOLAMENTO DI FUNZIONAMENTO DEI GRUPPI DI LAVORO



## SOMMARIO

### REGOLAMENTO DI FUNZIONAMENTO DEI GRUPPI DI LAVORO

1. Funzioni e competenze **pag 2**
2. Nomina - Composizione - Durata **pag 2**
3. Comunicazione della nomina del Referente e del Comitato Operativo - Dimissioni **pag 3**
4. Compiti del Referente e del Comitato Operativo **pag 3**
5. Riunioni **pag 4**
6. Norme deontologiche **pag 4**
7. Spese di funzionamento **pag 5**
8. Proprietà ed utilizzazione dei pareri, degli elaborati, delle trattazioni e delle opere **pag 5**

#### *Premessa*

*Il presente regolamento vuole unicamente rappresentare uno strumento di indirizzo per la migliore organizzazione delle attività istituzionali.*

**Articolo 1**  
**FUNZIONI E**  
**COMPETENZE**

I Gruppi di Lavoro sono aggregazioni spontanee di Iscritti, cultori di specifica materia di interesse professionale, generale e collettivo, cui è intitolato il Gruppo; sono istituiti dal Consiglio dell'Ordine, di propria iniziativa ovvero su istanza di più Colleghi. I Gruppi fungono da riferimento tecnico e scientifico nella materia di propria competenza.

Essi si sostanziano in commissioni di studio, dedicate all'autoformazione, alla formazione, all'aggiornamento, all'approfondimento, all'informazione ed allo scambio e condivisione "da Collega a Collega".

I Gruppi sono altresì chiamati all'analisi ed allo studio della nuova normativa nelle materie di propria spettanza, anche al fine di predisporre linee guida, carte di lavoro ed elaborati a supporto dell'attività dei Colleghi e di proporre, al Consiglio dell'Ordine, l'organizzazione di eventi informativi e di aggiornamento.

Attraverso i propri Referenti sono parte degli Osservatori istituzionali tematici, cui compete coordinare l'opera e la programmazione dei Gruppi della medesima area disciplinare, armonizzando ed ottimizzando sforzi ed impegno.

**Articolo 2**  
**NOMINA -**  
**COMPOSIZIONE -**  
**DURATA**

Sono Componenti del Gruppo di Lavoro: i Referenti, il Comitato Operativo e gli Aderenti.

I Referenti del Gruppo (da un minimo di uno ad un massimo di tre, salvo diverse esigenze) vengono nominati, tra gli Aderenti, dal Consiglio dell'Ordine, a proprio insindacabile giudizio; tale investitura è ispirata ad inderogabili criteri di competenza, professionalità, onorabilità e meritocrazia.

Il Comitato Operativo (i cui Componenti sono individuati da un minimo di tre ad un massimo di cinque, salvo diverse esigenze) è nominato dal Consiglio dell'Ordine, a proprio insindacabile giudizio, su autocandidatura degli interessati; tale investitura è ispirata ad inderogabili criteri di competenza, professionalità, onorabilità e meritocrazia.

L'ammissione degli Aderenti, in autocandidatura, è tacitamente confermata dal Consiglio Ordine, salvo propria diversa comunicazione.

Possono aderire al Gruppo gli Iscritti nell'Albo Ordinario e nell'Elenco Speciale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino – Sezioni A. e B.

I Referenti ed i Componenti del Comitato Operativo, all'accettazione della nomina, sono tenuti a: produrre proprio curriculum vitae; avere assolto all'obbligo formativo professionale nell'ultimo triennio concluso; essere in regola con il versamento della quota annuale di iscrizione all'Ordine; non avere riportato sanzioni disciplinari nell'ultimo triennio.

I Gruppi possono avvalersi del supporto, continuativo o su specifica richiesta, di Esperti esterni, designati dal Consiglio dell'Ordine anche su istanza dei Referenti.

**Articolo 3**  
**COMUNICAZIONE**  
**DELLA NOMINA**  
**DEL REFERENTE**  
**E DEL COMITATO**  
**OPERATIVO -**  
**DIMISSIONI**

Tutti gli incarichi sono svolti a titolo gratuito.

I Gruppi rimangono in carica sino al termine del mandato del Consiglio che ne ha disposto la nomina, fatti salvi i casi in cui esauriscano, in via anticipata, il proprio programma di lavoro. Decorso tale termine, e salvo diversa statuizione del Consiglio dell'Ordine, essi operano comunque in prorogatio, senza soluzione di continuità e sino a neo designazione o rinnovo.

La nomina a Referente ed a Componente del Comitato Operativo deve essere comunicata all'interessato a mezzo posta elettronica certificata, a firma del Presidente del Consiglio dell'Ordine.

L'accettazione deve pervenire, per posta elettronica certificata, alla Segreteria dell'Ordine, entro il termine di dieci giorni dalla data di invio, onde consentire al Consiglio dell'Ordine di procedere tempestivamente alla reintegrazione degli eventuali rinunciari.

Nella riunione di insediamento va sottoscritta, per formale adesione, dai Referenti e dai Componenti del Comitato Operativo, una copia del presente regolamento, da custodire presso la Segreteria dell'Ordine.

Con tale adesione gli interessati si impegnano a porre la massima diligenza nell'espletamento del proprio mandato, consci della fiducia insita nella designazione.

La composizione del Comitato Operativo è oggetto di aggiornamento almeno annuale da parte del Consiglio dell'Ordine, al fine di dare seguito alle eventuali ulteriori autocandidature nel mentre pervenute.

Le dimissioni dall'incarico di Referente o di Componente del Comitato Operativo devono essere rassegnate per iscritto e la relativa comunicazione deve essere inviata, mediante posta elettronica certificata, al Consiglio dell'Ordine, per la relativa valutazione.

Qualora le dimissioni vengano accettate dal Consiglio dell'Ordine, e quest'ultimo non stabilisca una loro diversa decorrenza, esse hanno effetto dal momento in cui colui che le ha rassegnate riceve formale comunicazione della loro accettazione da parte del Consiglio, mediante posta elettronica certificata.

**Articolo 4**  
**COMPITI DEL**  
**REFERENTE E**  
**DEL COMITATO**  
**OPERATIVO**

I Referenti sono responsabili dei lavori del Gruppo. Di concerto con il Comitato Operativo, del quale promuovono e coordinano l'opera:

- a. formulano un piano generale annuale dei lavori, in armonia con gli orientamenti del Consiglio dell'Ordine e dell'Osservatorio di cui è parte;
- b. propongono i Relatori per la trattazione degli specifici argomenti del programma formativo;
- c. definiscono e condividono con gli Aderenti il calendario delle riunioni (almeno in numero di quattro nel corso dell'anno solare);
- d. si occupano della convocazione del Gruppo;

- e. presiedono le riunioni e moderano la discussione;
- f. propongono l'acquisizione di pareri di Esperti o l'effettuazione di particolari studi e ricerche;
- g. curano la redazione dell'elaborato annuale dei lavori del Gruppo, al fine del relativo inserimento nella Relazione Morale dell'Ordine e sul portale di Categoria;
- h. all'occorrenza, predispongono periodicamente un report sulle criticità emerse nell'ambito della materia trattata, da segnalare al Consiglio dell'Ordine ed all'Osservatorio di cui il Gruppo è parte;
- i. organizzano, su appuntamento, incontri di "sportello", di confronto ed approfondimento, a beneficio degli Iscritti, presso la Sede dell'Ordine oppure in modalità in remoto;
- j. forniscono, a mero contributo da "Collega a Collega", riscontro ai quesiti tematici proposti dagli Iscritti i quali, nel rappresentarli, producono una propria analisi e valutazione della casistica. Le risposte più rilevanti possono essere raccolte e pubblicate sul sito dell'Ordine.

## Articolo 5 RIUNIONI

I Gruppi di Lavoro si convocano con periodicità tale da garantirne il regolare funzionamento, sotto la responsabilità dei Referenti, e, comunque, almeno quattro volte nell'anno solare.

Essi si riuniscono, di regola, in presenza, presso la Sede dell'Ordine, preferibilmente nell'ordinario orario di apertura al pubblico degli uffici, secondo il calendario concordato con il Direttore e comunicato tempestivamente a tutti i partecipanti al Gruppo, mediante convocazione scritta a cura della Segreteria dell'Ordine. E' consentita l'adunanza in modalità in remoto.

Per ogni riunione viene compilato, dal Referente, un foglio di presenza che viene consegnato alla Segreteria dell'Ordine per la relativa custodia e per il riconoscimento dei crediti formativi professionali.

## Articolo 6 NORME DEONTOLOGICHE

I Referenti ed i Componenti del Comitato Operativo che non partecipino alle riunioni, in assenza di giustificato motivo, per tre volte nel corso dell'anno solare, decadono dall'incarico.

Sono altresì causa di Loro decadenza: il mancato assolvimento dell'obbligo formativo professionale nell'ultimo triennio concluso; non essere in regola con il versamento della quota annuale di iscrizione all'Ordine; avere riportato sanzioni disciplinari nell'ultimo triennio.

La decadenza è accertata dal Presidente su comunicazione della Segreteria dell'Ordine; viene pronunciata dal Consiglio nella prima seduta utile e comunicata all'interessato a mezzo posta elettronica certificata. A richiesta, il Consiglio può esaminare i motivi che potrebbero giustificare la reintegrazione.

## REGOLAMENTO DI FUNZIONAMENTO DEI GRUPPI DI LAVORO

Alla sostituzione dei Referenti e dei Componenti decaduti, o che sono venuti a mancare per dimissioni o altra causa, può provvedere il Consiglio con nomina integrativa.

Nell'espletamento del proprio incarico, gli Iscritti devono osservare le norme deontologiche emanate dal Consiglio Nazionale di Categoria.

Non è consentito far menzione dell'incarico di Referente o Componente del Comitato Operativo per finalità meramente pubblicitarie, su carta intestata o biglietti da visita, ferma restando la possibilità di indicarlo nei curricula personali.

L'incarico di Referente o Componente del Comitato Operativo non va invocato per sollecitare l'affidamento di incarichi professionali.

Le presentazioni di documenti nel corso di eventi formativi, nonché le pubblicazioni istituzionali, non possono contenere l'indicazione dello studio professionale di appartenenza ma unicamente dell'Autore, del Gruppo di Lavoro competente e dell'ODCEC di Torino; nel caso di utilizzo a cura di terzi, tale documentazione deve riportare altresì le indicazioni dell'autorizzazione all'uso da parte dell'Autore e dell'ODCEC di Torino.

Il Referente è tenuto a far osservare tali disposizioni regolamentari ed a segnalare gli eventuali abusi al Direttore di Segreteria per i provvedimenti di competenza del Consiglio dell'Ordine e del Consiglio di Disciplina.

### Articolo 7

#### SPESE DI FUNZIONAMENTO

Le spese per l'ordinario funzionamento dei Gruppi di Lavoro sono a carico dell'Ordine.

In linea generale l'attività svolta dai Gruppi non deve comportare oneri a carico del bilancio dell'Ordine, fatta salva la possibilità di sottoporre, sempre e comunque per iscritto, al Consiglio dell'Ordine, richieste specifiche e motivate di autorizzazione preventiva al sostenimento di spese nell'esecuzione delle attività demandate.

### Articolo 8

#### PROPRIETÀ ED UTILIZZAZIONE DEI PARERI, DEGLI ELABORATI, DELLE TRATTAZIONI E DELLE OPERE

I pareri, gli elaborati, le trattazioni e le opere comunque denominate, redatte e curate dai Gruppi di Lavoro sono, ad ogni fine, di esclusiva proprietà degli Autori e dell'Ordine.

La decisione se e con quali modalità effettuare la diffusione, la pubblicazione o la comunicazione a terzi, o di farne ogni altro utilizzo opportuno, nell'interesse della Categoria, spetta esclusivamente al Consiglio dell'Ordine.

Il Consiglio dell'Ordine ha facoltà di utilizzare, anche parzialmente, il testo originale, senza che possano essere avanzate pretese o diritti da parte degli Autori.

In caso di pubblicazione dovrà essere fatta menzione dei nomi di tutti i partecipanti ai lavori appartenenti al Gruppo, con eventuale specifica indicazione del nome di ogni singolo Autore, se l'elaborato è composto di parti diverse.



*I Referenti ed i Componenti del Comitato Operativo, con la sottoscrizione del presente regolamento, autorizzano il trattamento dei dati personali, ai sensi della normativa vigente.*

*I Referenti ed i Componenti del Comitato Operativo si impegnano a mantenere la riservatezza sulle notizie di cui dovessero venire a conoscenza per effetto della loro appartenenza al Gruppo o partecipazione ai lavori nonché ad informare il Consiglio dell'Ordine in merito ad eventuali conflitti di interessi che dovessero palesarsi.*

*Il presente regolamento è approvato dal Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino nella seduta del 27 luglio 2022.*

## REGOLAMENTO DI FUNZIONAMENTO DEI GRUPPI DI LAVORO

Alla sostituzione dei Referenti e dei Componenti decaduti, o che sono venuti a mancare per dimissioni o altra causa, può provvedere il Consiglio con nomina integrativa.

Nell'espletamento del proprio incarico, gli Iscritti devono osservare le norme deontologiche emanate dal Consiglio Nazionale di Categoria.

Non è consentito far menzione dell'incarico di Referente o Componente del Comitato Operativo per finalità meramente pubblicitarie, su carta intestata o biglietti da visita, ferma restando la possibilità di indicarlo nei curricula personali.

L'incarico di Referente o Componente del Comitato Operativo non va invocato per sollecitare l'affidamento di incarichi professionali.

Le presentazioni di documenti nel corso di eventi formativi, nonché le pubblicazioni istituzionali, non possono contenere l'indicazione dello studio professionale di appartenenza ma unicamente dell'Autore, del Gruppo di Lavoro competente e dell'ODCEC di Torino; nel caso di utilizzo a cura di terzi, tale documentazione deve riportare altresì le indicazioni dell'autorizzazione all'uso da parte dell'Autore e dell'ODCEC di Torino.

Il Referente è tenuto a far osservare tali disposizioni regolamentari ed a segnalare gli eventuali abusi al Direttore di Segreteria per i provvedimenti di competenza del Consiglio dell'Ordine e del Consiglio di Disciplina.

### Articolo 7

#### SPESE DI FUNZIONAMENTO

Le spese per l'ordinario funzionamento dei Gruppi di Lavoro sono a carico dell'Ordine.

In linea generale l'attività svolta dai Gruppi non deve comportare oneri a carico del bilancio dell'Ordine, fatta salva la possibilità di sottoporre, sempre e comunque per iscritto, al Consiglio dell'Ordine, richieste specifiche e motivate di autorizzazione preventiva al sostenimento di spese nell'esecuzione delle attività demandate.

### Articolo 8

#### PROPRIETÀ ED UTILIZZAZIONE DEI PARERI, DEGLI ELABORATI, DELLE TRATTAZIONI E DELLE OPERE

I pareri, gli elaborati, le trattazioni e le opere comunque denominate, redatte e curate dai Gruppi di Lavoro sono, ad ogni fine, di esclusiva proprietà degli Autori e dell'Ordine.

La decisione se e con quali modalità effettuare la diffusione, la pubblicazione o la comunicazione a terzi, o di farne ogni altro utilizzo opportuno, nell'interesse della Categoria, spetta esclusivamente al Consiglio dell'Ordine.

Il Consiglio dell'Ordine ha facoltà di utilizzare, anche parzialmente, il testo originale, senza che possano essere avanzate pretese o diritti da parte degli Autori.

In caso di pubblicazione dovrà essere fatta menzione dei nomi di tutti i partecipanti ai lavori appartenenti al Gruppo, con eventuale specifica indicazione del nome di ogni singolo Autore, se l'elaborato è composto di parti diverse.

**I GRUPPI DI LAVORO - I REFERENTI****Bilancio e OIC:**

Dott. Fabrizio BAVA, *Referente*  
Dott.ssa Donatella BUSSO, *Referente*  
Dott. Luca DEUSEBIO, *Referente*  
Dott. Alain DEVALLE, *Referente*

**Fiscalità immobiliare:**

Dott. Stefano Alessandro SPINA, *Referente*

**Fiscalità immobiliare - sottogruppo Comunità energetiche:**

Dott.ssa Paola AGLIETTA, *Referente*

**Fiscalità immobiliare - sottogruppo Fotovoltaico:**

Dott.ssa Fabiana MORANO, *Referente*

**Fiscalità agenzia di viaggio:**

Dott.ssa Maria Carmela SCANDIZZO, *Referente*

**Aziende agricole:**

Dott. Stefano BRANCA, *Referente*  
Dott. Stefano RANGONI, *Referente*  
Dott.ssa Marta REVELLO, *Referente*  
Dott. Luigi VICO, *Referente*

**Reddito d'impresa e incentivi fiscali per le imprese:**

Dott.ssa Manuela PICCALUGA, *Referente*  
Dott.ssa Veronica PIGNATTA, *Referente*  
Dott. Franco VERNASSA, *Referente*

**Reti di Impresa:**

Dott. Maurizio CISI, *Referente*  
Dott. Pier Vittorio VIETTI, *Referente*

**Holding:**

Dott.ssa Elisa BAUCHIERO, *Referente*  
Dott. Luigi NANI, *Referente*

**Forensics integrity & compliance:**

Dott. Massimiliano GIOACCHIN, *Referente*  
Dott.ssa Maria Chiara VIETTI, *Referente*

**Sistema dei controlli nelle società ed enti e D.Lgs. 231/2001:**

Dott. Roberto FRASCINELLI, *Referente*  
Dott. Paolo VERNERO, *Referente*

**Business Plan e Valutazioni di aziende:**

Dott. Piermario CROCE, *Referente*  
Dott. Roberto FRASCINELLI, *Referente*  
Dott. Franco MARTINO, *Referente*  
Dott.ssa Luciana ZAMPROGNA, *Referente*

**Antiriciclaggio:**

Dott.ssa Michela BOIDI, *Referente*  
Dott. Federico LOZZI, *Referente*  
Dott. Simone NEPOTE, *Referente*  
Dott. Fabio RAPELLI, *Referente*

**Bilancio Sociale e di Sostenibilità:**

Dott. Giuseppe CHIAPPERO, *Referente*

**Economia Circolare - Opportunità Professionali:**

Dott.ssa Emanuela BARRERI, *Referente*

**Pratica e Diritto Collaborativo:**

Dott.ssa Piera BRAJA, *Referente*  
Dott.ssa Silvia CORNAGLIA, *Referente*  
Dott.ssa Nicoletta PARACCHINI, *Referente*  
Dott.ssa Beatrice RAMASCO, *Referente*

**Enti Pubblici e Locali:**

Rag. Anna Maria MANGIAPELO, *Referente*  
Dott.ssa Antonella PUTRINO, *Referente*  
Dott. Marco SIGAUDDO, *Referente*

**Società partecipate da Enti Pubblici:**

Dott. Roberto FRASCINELLI, *Referente*

**Società e Enti Finanziari:**

Dott. Pier Vittorio VIETTI, *Referente*

**Finanza alternativa per le PMI:**

Dott. Luca MALFATTI, *Referente*  
Dott. Maurizio ORCO, *Referente*

**Consulenza Finanziaria Autonoma (Indipendente):**

Dott. Andrea ARCIDIACONO, *Referente*  
Dott. Federico LOZZI, *Referente*  
Rag. Luca RIZZI, *Referente*  
Dott. Umberto TERZUOLO, *Referente*

**Finanza Agevolata:**

Dott. Roberto RAPELLI, *Referente*  
Dott. Michelangelo SCORDAMAGLIA, *Referente*

**Fiscalità degli strumenti finanziari:**

Dott. Adriano IPPOLITO, *Referente*

**Auditing Terzo Settore:**

Dott.ssa Anna ARCOZZI-MASINO, *Referente*  
Dott. Mario MONTALCINI, *Referente*

**Disciplinare Tecnico C.C.I.A.A. di Torino:**

Dott. Davide BARBERIS, *Referente*  
Dott. Stefano BATTAGLIA, *Referente*  
Dott. Giuseppe BUONOCORE, *Referente*  
Dott.ssa Paola Candida MICHELI, *Referente*

**Bilancio e OIC:**

Dott. Fabrizio BAVA, *Referente*  
Dott.ssa Donatella BUSSO, *Referente*  
Dott. Luca DEUSEBIO, *Referente*  
Dott. Alain DEVALLE, *Referente*

**Fiscalità immobiliare:**

Dott. Stefano Alessandro SPINA, *Referente*

**Fiscalità immobiliare - sottogruppo Comunità energetiche:**

Dott.ssa Paola AGLIETTA, *Referente*

**Fiscalità immobiliare - sottogruppo Fotovoltaico:**

Dott.ssa Fabiana MORANO, *Referente*

**Fiscalità agenzia di viaggio:**

Dott.ssa Maria Carmela SCANDIZZO, *Referente*

**Aziende agricole:**

Dott. Stefano BRANCA, *Referente*  
Dott. Stefano RANGONI, *Referente*  
Dott.ssa Marta REVELLO, *Referente*  
Dott. Luigi VICO, *Referente*

**Reddito d'impresa e incentivi fiscali per le imprese:**

Dott.ssa Manuela PICCALUGA, *Referente*  
Dott.ssa Veronica PIGNATTA, *Referente*  
Dott. Franco VERNASSA, *Referente*

**Reti di Impresa:**

Dott. Maurizio CISI, *Referente*  
Dott. Pier Vittorio VIETTI, *Referente*

**Holding:**

Dott.ssa Elisa BAUCHIERO, *Referente*  
Dott. Luigi NANI, *Referente*

**Forensics integrity & compliance:**

Dott. Massimiliano GIOACCHIN, *Referente*  
Dott.ssa Maria Chiara VIETTI, *Referente*

**Sistema dei controlli nelle società ed enti e D.Lgs. 231/2001:**

Dott. Roberto FRASCINELLI, *Referente*  
Dott. Paolo VERNERO, *Referente*

**Business Plan e Valutazioni di aziende:**

Dott. Piermario CROCE, *Referente*  
Dott. Roberto FRASCINELLI, *Referente*  
Dott. Franco MARTINO, *Referente*  
Dott.ssa Luciana ZAMPROGNA, *Referente*

**Esecuzioni immobiliari e mobiliari:**

Dott. Alessandro CONTE, *Referente*  
Dott. Piergiorgio MAZZA, *Referente*  
Rag. Raffaele PETRARULO, *Referente*  
Dott.ssa Vittoria ROSSOTTO, *Referente*

**Eredità giacenti:**

Dott. Alessandro CONTE, *Referente*  
Dott.ssa Patrizia Rosanna GOFFI, *Referente*

**Tutele e amministrazioni di sostegno:**

Dott. Davide BARBERIS, *Referente*  
Dott.ssa Patrizia Rosanna GOFFI, *Referente*

**Gestione crisi da Sovraindebitamento:**

Dott.ssa Patrizia Rosanna GOFFI, *Referente*  
Dott. Carlo REGIS, *Referente*

**Valutazione d'azienda:**

Dott. Federico LOZZI, *Referente*  
Dott. Luca MALFATTI, *Referente*

**E-Commerce ICT:**

Dott.ssa Paola ZAMBON, *Referente*

**Sport e Fisco:**

Dott. Andrea GIPPONE, *Referente*  
Dott. Enrico Maria VIDALI, *Referente*

**Valute virtuali, tecnologia blockchain e sistemi innovativi di pagamento:**

Dott.ssa Stefania BRANCA, *Referente*  
Dott. Federico MOINE, *Referente*  
Dott. Luca PIOVANO, *Referente*  
Dott. Michelangelo SCORDAMAGLIA, *Referente*

**Lavoro e previdenza:**

Dott. Gian Luca BUDRONI, *Referente*  
Dott.ssa Laura DEMARIA, *Referente*  
Dott.ssa Luisella FONTANELLA, *Referente*  
Dott.ssa Rachele GATTO, *Referente*  
Dott. Andrea GRASSEDONIO, *Referente*

**Microimpresa e nuova cittadinanza:**

Dott.ssa Leila FARFAN, *Referente*

**Operazioni doganali e intracomunitarie:**

Dott. Roberto RAMAZZOTTO, *Referente*

**Credito alle imprese e rapporti con i confidi:**

Dott. Massimo CASSAROTTO, *Referente*  
Dott.ssa Rosanna CHIESA, *Referente*  
Dott. Federico MOINE, *Referente*  
Dott. Vladimiro RAMBALDI, *Referente*

**Assicurazioni:**

Dott. Alessandro CIAN, *Referente*

**Start up e PMI innovative:**

Dott. Giuseppe BUONOCORE, *Referente*  
Dott. Massimo CASSAROTTO, *Referente*  
Dott. Federico CATTAROSSO, *Referente*  
Dott.ssa Rosanna CHIESA, *Referente*  
Dott. Mario MONTALCINI, *Referente*  
Dott. Alberto RIBALDONE, *Referente*

**Amministrazione di condomini:**

Dott. Marco ZICCARDI, *Referente*

**Gruppo di lavoro interdisciplinare del Canavese - Ciriè, Cuornè, Ivrea e Rivarolo:**

Dott. Gianni CELLEGHIN, *Referente*

**Sottogruppo di lavoro interdisciplinare di Ivrea:**

Dott. Corrado BORATTO, *Referente*  
Dott. Dario BORLA, *Referente*  
Dott. Gianni CELLEGHIN, *Referente*

**Sottogruppo di lavoro interdisciplinare di Cuornè e Rivarolo:**

Dott. Maurizio BOGGIO, *Referente*  
Dott. Giampaolo GIOANNINI, *Referente*  
Dott. Massimo SAVIO, *Referente*

**Sottogruppo di lavoro interdisciplinare di Ciriè:**

Dott.ssa Mariangela BRUNERO, *Referente*  
Dott. Paolo MOTTO, *Referente*  
Dott. Pierpaolo PERUCCA, *Referente*

**Gruppo di lavoro interdisciplinare del Pinerolese:**

Dott.ssa Giuliana BARRA, *Referente*  
Dott. Filippo CANALE, *Referente*  
Dott. Roberto FRASCINELLI, *Referente*  
Dott.ssa Paola MANASSERO, *Referente*

**Comitato Pari Opportunità:**

Dott. Luca ASVISIO, *Referente*  
Dott. Claudio BENEDETTO, *Referente*  
Dott.ssa Maria Carmela CERAVOLO, *Referente*  
Dott.ssa Cristina CHIANTIA, *Referente*  
Rag. Anna Maria MANGIAPELO, *Referente*  
Dott. Federico MOINE, *Referente*  
Dott.ssa Paola ZAMBON, *Referente*

**Persona e Professione:**

Dott. Davide BARBERIS, *Referente*  
Dott.ssa Emanuela BARRERI, *Referente*  
Dott. Carlo BAU', *Referente*  
Dott. Claudio BENEDETTO, *Referente*  
Dott.ssa Rosanna CHIESA, *Referente*  
Dott.ssa Silvia CORNAGLIA, *Referente*  
Dott. Filippo GIAMBARTINO, *Referente*  
Dott. Marco MANCINI, *Referente*  
Rag. Anna Maria MANGIAPELO, *Referente*  
Dott. Michelangelo SCORDAMAGLIA, *Referente*



## MODULO DI ADESIONE AI GRUPPI DI LAVORO

Spettabile  
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili  
di TORINO - *segreteria@odcec.torino.it*

Io sottoscritto *(nome e cognome)* \_\_\_\_\_  
iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino,

**CHIEDO**

di essere ammesso a fare parte del seguente Gruppo di Lavoro:

quale Componente del Comitato Operativo, con funzioni attive e propositive all'interno del Gruppo;

quale Aderente, con finalità informative e conoscitive circa l'attività svolta dal Gruppo.

Con la presente dichiaro di avere preso visione del regolamento di funzionamento dei Gruppi di Lavoro, che mi impegno ad osservare.

Autorizzo il trattamento dei miei dati personali nel rispetto delle normative vigenti.

In fede.

Data \_\_\_\_\_

Firma \_\_\_\_\_





## **Servizi agli Iscritti**

- ▶ **Supporto agli Iscritti in difficoltà**  
- Iniziativa istituzionale dalla  
Categoria alla Categoria
- ▶ **Accesso alle banche dati**
- ▶ **Convenzioni Istituzionali e non**
- ▶ **Guida all'utilizzo del portale  
dell'ODCEC di Torino**



*Ente pubblico non economico*

## SUPPORTO AGLI ISCRITTI IN DIFFICOLTA' - INIZIATIVA ISTITUZIONALE DALLA CATEGORIA ALLA CATEGORIA

### **Premessa**

Il Consiglio dell'Ordine, ben consapevole del periodo di difficoltà - con effetti di impatto sociale, relazionale ed economico - che stiamo attraversando, come Cittadini e come Professionisti, ha istituito, in via sperimentale, un servizio continuativo di supporto al Collega, orientando, per quanto possibile, tipologia e modalità di intervento sulla scorta della singola esigenza o criticità rappresentata dall'interessato, facendo ricorso alle forme di assistenza istituzionale a disposizione.

Come noto, anche con tale finalità, il Consiglio dell'Ordine ha attivato l'istituto della BANCA DEL TEMPO e stanziato un FONDO, nel proprio bilancio previsionale sin dal 2019.

Con il medesimo intento, anche grazie al supporto dei Delegati territoriali alle CASSE PREVIDENZIALI, intende promuovere la conoscenza delle forme di welfare già esistenti e di cui alle allegate schede.

### **La Commissione**

E' composta da:

*Luca Asvisio, Paola Aglietta, Davide Barberis e Mario Paolo Moiso*

Si occupa degli **incontri conoscitivi di ascolto con i richiedenti** e dell'istruttoria preliminare delle istanze, ai fini della eventuale successiva rappresentazione al Consiglio dell'Ordine e/o alle Casse Previdenziali per il tramite dei Delegati.

La Commissione, infatti, opera strettamente con i Delegati territoriali previdenziali, al fine di supportare il Collega nella comprensione delle tipologie di welfare già attivate dalle Casse di Previdenza e, qualora occorresse, nella predisposizione e rappresentazione delle domande agli organi competenti.

### **Chi ha diritto di accedere al servizio istituzionale**

Gli Iscritti nell'Albo Ordinario - Sezioni A e B - dell'ODCEC di Torino, indipendentemente da anzianità di iscrizione ed età anagrafica, nonché i relativi famigliari od eredi.

### **Elenco non esaustivo di casistiche di intervento**

A titolo esemplificativo rappresentiamo, di seguito, casistiche meritevoli di considerazione istituzionale, nel rispetto del Codice Deontologico ed a tutela della qualità della prestazione professionale e dei terzi interessati:

- impossibilità a svolgere l'ordinaria attività professionale per una tempistica variabile e non stimabile a causa di problematiche contingenti di natura psicofisica o personale del Collega, o di Componenti il nucleo famigliare, tali da pregiudicare il regolare operato professionale del Collega medesimo;
- decesso del Dominus in assenza di Colleghi associati o Collaboratori Professionisti;

- picchi di lavoro di straordinaria entità e di tempistica stimabile ai quali il Professionista non è in grado di fare fronte operativamente, garantendo la qualità della prestazione professionale;
- difficoltà economiche gravi e documentate, tali da non consentire al Professionista di onorare i doveri normativi del versamento della quota annuale di iscrizione all'Ordine e dei contributi previdenziali.

#### ***Come accedere al servizio istituzionale***

Il coinvolgimento dell'Ordine viene attivato su richiesta dell'interessato alla segreteria ([segreteria@odcec.torino.it](mailto:segreteria@odcec.torino.it) oppure 011 812.18.73); in questa fase, essa si sostanzia in una mera istanza di contatto, senza che venga rappresentata alcuna casistica o depositata alcuna documentazione.

La segreteria ha cura di programmare, nel termine di una settimana dalla domanda, un incontro/momento di ascolto del richiedente con almeno due Componenti la Commissione.

All'esito di tale incontro, la valutazione circa modalità ed entità dell'intervento istituzionale è demandata all'insindacabile giudizio del Consiglio dell'Ordine, sentiti i Componenti la Commissione che hanno istruito l'istanza.

Al di là dell'iter procedurale, ovviamente necessario, anche se in questa fase sperimentale non pregnante, ciò che ci sta a cuore evidenziare è la volontà del Consiglio dell'Ordine di mettersi concretamente a disposizione dei Colleghi: con l'ascolto, con la condivisione e con a messa a fattor comune di quanto istituzionalmente disponibile.

---



## LA BANCA DEL TEMPO

### Istituzione di progetto istituzionale - Regolamentazione

#### **Art. 1) Istituzione e scopi**

**1.1.** Si istituisce, presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino, la "Banca del Tempo", ad uso esclusivo degli Iscritti all'Ordine medesimo, consistente in un elenco di Colleghi e Colleghe, appartenenti al nostro Ordine, i quali mettono la propria professionalità a disposizione di altro Collega in temporanea difficoltà.

**1.2.** Scopo del progetto è:

- affiancare ed aiutare Colleghi che si trovano a far fronte a improvvisi, gravi ed urgenti necessità familiari - quali nascite, adozioni, problemi di salute propri e/o dei propri familiari; temporanei impegni di lavoro che superino la capacità strutturale dello studio o la sua struttura tecnologica; incontrino grosse difficoltà nello svolgimento del proprio lavoro quotidiano;
- supportare i familiari, nel caso di decesso del Professionista o di infermità/incapacità occorsa allo stesso, al fine di preservare il lavoro professionale del Collega sino alla ripresa dell'attività lavorativa da parte del Collega temporaneamente impossibilitato ovvero sino al passaggio di consegne al Professionista subentrante.

#### **Art. 2) Condizioni e modalità di accesso**

**2.1.** A mero titolo esemplificativo, costituiscono situazioni al verificarsi delle quali il Professionista, o chi per Lui, può richiedere l'intervento della Banca del Tempo:

- a) nascita di un figlio o sua adozione;
- b) improvvisa e grave malattia del Professionista e/o dei componenti della famiglia anagrafica e/o dei parenti e affini entro il 2° grado;
- c) decesso di una delle persone nominate al punto b);
- d) le situazioni che comportano un impegno particolare del Professionista nella cura o nell'assistenza delle persone di cui al punto b);
- e) particolari patologie acute o croniche che determinano temporanea o permanente riduzione o perdita dell'autonomia personale, e/o che richiedono assistenza continuativa o frequenti monitoraggi clinici;
- f) patologie acute o croniche che richiedono la partecipazione attiva del familiare nel trattamento sanitario;
- g) particolari patologie dell'infanzia e dell'età evolutiva aventi le caratteristiche sopra menzionate o per le quali il programma terapeutico e riabilitativo richiede il coinvolgimento dei genitori o del soggetto che esercita la potestà.
- h) carichi di lavoro imprevisi e temporanei che superino la struttura organizzativa dello studio.

I Colleghi che si trovino in tali fattispecie, di seguito denominati "Professionisti richiedenti", possono rivolgersi alla Banca del Tempo, tenuta presso l'Ordine, attraverso la quale individuare, tra coloro che vi hanno aderito, uno o più Professionisti, disposti a prestarsi a tale attività di supporto.

**2.2.** Il Collega, in temporanea difficoltà, dovrà inviare una richiesta a mezzo PEC indirizzata al Presidente dell'Ordine, indicando specificatamente l'ambito professionale per il quale richiede l'intervento dei Professionisti aderenti al progetto, nonché la durata del periodo durante il quale presume di avvalersi della Banca del Tempo.



**2.3.** Qualora il Professionista fosse temporaneamente incapace, la richiesta potrà essere inoltrata dal coniuge, dai familiari o da altra persona indicata, dagli aventi diritto, quale soggetto delegato.

**2.4.** La richiesta potrà essere effettuata anche da parte degli eredi di Colleghi deceduti per il periodo che va dal momento del decesso fino al passaggio di consegne ai neo gestori dello studio. Tale periodo transitorio non potrà avere durata superiore ai 3 mesi, salvo deroghe decise dal Consiglio dell'Ordine per particolari esigenze, valutabili caso per caso.

### **Art. 3) Iscrizione nell'elenco della "Banca del Tempo"**

**3.1.** La "Banca del tempo" consiste in un elenco di Colleghi iscritti all'Ordine di Torino che mettono la propria professionalità a disposizione di altro Collega, in temporanea difficoltà.

A tal fine, le comunicazioni di adesione dovranno pervenire per iscritto alla Segreteria dell'Ordine, a mezzo PEC corredata di documento di identità, e gli aspiranti Iscritti dovranno specificare l'ambito professionale dell'attività prestata (esempio, consulenza fiscale, consulenza societaria, contenzioso tributario, consulenze tecniche di parte e/o d'ufficio, . . .).

**3.2.** Le istanze dei Colleghi che offrono la propria disponibilità al progetto, esenti da procedimenti disciplinari in corso o da sanzioni disciplinari erogate negli ultimi 5 anni, verranno sottoposti all'apposita Commissione di cui al successivo articolo 5.

**3.3.** L'iscrizione nella "Banca del Tempo" sarà subordinata al nulla osta da parte della Commissione "Banca del Tempo" ed all'approvazione del Consiglio dell'Ordine.

**3.4.** L'elenco dei nominativi sarà periodicamente aggiornato – con cadenza trimestrale - e conservato presso l'Ordine. Potrà essere visionato dagli aderenti solo su richiesta scritta specifica.

### **Art. 4) Revoca e cancellazione dall'elenco della "Banca del Tempo"**

**4.1.** L'iscritto alla "Banca del Tempo" può, in ogni momento, revocare la propria disponibilità, richiedendo, mediante comunicazione a mezzo PEC, la cancellazione del proprio nominativo dall'apposito elenco.

**4.2.** Il Collega iscritto il quale, con propri atti o comportamenti, abbia leso l'etica e le finalità della "Banca del Tempo", verrà cancellato dall'apposito elenco tenuto presso l'Ordine, su segnalazione della Commissione e delibera di Consiglio.

**4.3.** Il provvedimento di esclusione dovrà essere motivato e comunicato con lettera raccomandata all'interessato e non potrà essere oggetto di contestazione. Il Collega così escluso sarà passibile di una sanzione disciplinare per violazione del presente regolamento e del correlato Codice Deontologico.

### **Art. 5) Commissione "Banca del Tempo"**

**5.1.** È istituita apposita Commissione "Banca del Tempo", con sono demandate le seguenti funzioni: iscrizione nell'apposita lista dei Professionisti aderenti al progetto; accoglimento della richiesta di supporto del Professionista richiedente; monitoraggio del progetto nel suo complesso, come meglio specificato nel seguito.

**5.2.** Detta Commissione, costituita da quattro Membri, sarà composta dal Presidente dell'Ordine, dal Vicepresidente, dal Segretario e dal Tesoriere *pro-tempore*.

### **Art. 6) Competenze e compiti della Commissione "Banca del Tempo"**

**6.1.** La Commissione vaglierà la richiesta di supporto dell'Iscritto per l'eventuale accoglimento, valutando anche la situazione soggettiva dello stesso, anche con riferimento al merito, e potrà concordare con il Collega richiedente eventuali modifiche.

**6.2.** La valutazione della Commissione avrà ad oggetto, in particolare, la verifica della sussistenza delle condizioni di cui all'art. 2, comma 1, del presente regolamento e ciò allo scopo specifico di impedire che la "Banca del Tempo" venga utilizzata per finalità diverse da quelle per le quali è stata concepita; potrà, a tal



fine, essere richiesta, a cura della Commissione, idonea documentazione comprovante la situazione di necessità.

**6.3.** La Commissione, valutate le esigenze del Collega richiedente ed il grado di esperienza necessaria per espletare al meglio le funzioni richieste, provvederà a nominare il Professionista che supporterà il Collega in difficoltà, scegliendolo tra i nominativi inseriti nell'apposita lista tenuta presso l'Ordine; il richiedente potrà eventualmente segnalare un candidato o una rosa di candidati che, se disponibili ed inseriti nella lista, potranno essere indicati dalla Commissione per espletare le funzioni richieste.

**6.4.** La scelta dei candidati per le diverse richieste dovrà essere, per quanto possibile, variata e non ripetitiva.

**6.5.** La Commissione deve procedere alla nomina del Professionista che supporterà il Collega richiedente nel termine di un mese dalla data della richiesta; al fine di garantire tempestività di intervento, in casi di particolare urgenza tale termine potrà essere ridotto.

#### **Art. 7) Regolamentazione contrattuale ed economica del rapporto**

**7.1.** Il rapporto tra i Professionisti, o gli eredi del sostituto, viene regolato da apposito contratto predisposto dalla Commissione "Banca del Tempo" ed approvato dall'Ordine.

**7.2.** Il Collega, il quale si avvalga della professionalità dell'iscritto alla "Banca del Tempo", dovrà corrispondere allo stesso un compenso per l'attività svolta, così come determinato nel contratto di cui al punto precedente, sottoscritto dalle parti.

**7.3.** Il Professionista che aderisce al progetto prestando la propria attività lavorativa a favore del Collega richiedente, è direttamente responsabile per il lavoro svolto e risponderà con la propria polizza RC professionale; l'eventuale premio integrativo per l'estensione della garanzia, sarà a carico del Collega sostituito.

**7.4.** Il Professionista nominato dovrà svolgere la propria attività preferibilmente presso lo studio del Collega che temporaneamente sostituisce/affianca; dovrà lasciare nella disponibilità del Collega sostituito/affiancato files, documenti di lavoro e ogni altro strumento che abbia utilizzato nello svolgimento della propria attività, ciò al fine di garantire la continuazione dei lavori iniziati in assenza del Collega.

#### **Art. 8) Patto di non concorrenza**

**8.1.** Il Professionista nominato si impegna specificamente a non intraprendere, direttamente o indirettamente, alcuna attività professionale idonea a sottrarre la clientela al Collega che ha temporaneamente affiancato/sostituito, per un periodo di 2 anni a decorrere dalla conclusione dell'attività per la quale è stato nominato dalla Commissione "Banca del tempo".

**8.2.** Il Professionista che violi il suddetto impegno è passibile di segnalazione ai fini disciplinari.

#### **Art. 9) Perfezionamento**

**9.1.** La procedura si perfezionerà con la sottoscrizione, da parte del Collega in difficoltà richiedente e del Professionista incaricato, dell'apposito contratto di cui all'art. 7 comma 1 del presente regolamento.

**9.2.** In caso di decesso del Collega da sostituire o di temporanea incapacità del Collega da affiancare/sostituire, la sottoscrizione del contratto potrà avvenire da parte dello stesso soggetto legittimato a richiedere l'intervento della "Banca del Tempo", così come individuato agli articoli 2.3 e 2.4 del presente regolamento.

#### **Art. 10) Monitoraggio**

**10.1.** Ogni anno dovrà essere compilato un modello statistico riassuntivo dell'andamento della "Banca del tempo".



## ***Banca del Tempo dell'ODCEC di Torino***

### **Scheda di iscrizione**

Il/La sottoscritta/o \_\_\_\_\_, nato\ a \_\_\_\_\_,  
prov. \_\_\_\_\_, il \_\_\_\_\_, residente in \_\_\_\_\_, prov. \_\_\_\_\_,  
via \_\_\_\_\_, cap \_\_\_\_\_, con domicilio professionale in \_\_\_\_\_,  
prov. \_\_\_\_\_, via \_\_\_\_\_, cap \_\_\_\_\_, tel. \_\_\_\_\_, fax \_\_\_\_\_,  
email \_\_\_\_\_, pec \_\_\_\_\_,  
iscritto/a all'ODCEC di Torino al n. \_\_\_\_\_ dal \_\_\_\_\_ con la presente

#### **CHIEDE**

di essere iscritto/a nell'elenco di coloro che offrono la propria disponibilità alla Banca del Tempo dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino, con l'indicazione delle competenze meglio descritte in allegato,

#### **DICHIARA**

di aver letto il regolamento e di condividerne i principi ispiratori e le finalità, e si impegna a concorrere nella realizzazione degli scopi previsti.

Torino lì \_\_\_\_\_ Firma \_\_\_\_\_

Fornisco il mio consenso al trattamento dei dati personali, così come previsto dal D.Lgs n.196/03.

Torino lì \_\_\_\_\_ Firma \_\_\_\_\_







Disponibilità oraria		Lunedì	Martedì	Mercoledì	Giovedì	Venerdì	Sabato	Domenica
Mattina	6.00 – 7.00							
	7.00 – 8.00							
	8.00 – 9.00							
	9.00 – 10.00							
	10.00 – 11.00							
	11.00 – 12.00							
Pomeriggio	12.00 – 13.00							
	13.00 – 14.00							
	14.00 – 15.00							
	15.00 – 16.00							
	16.00 – 17.00							
	17.00 – 18.00							
	18.00 – 19.00							
19.00 – 20.00								
Sera	20.00 – 21.00							
	21.00 – 22.00							
	22.00 – 23.00							



*Ente pubblico non economico*

## ACCESSO ALLE BANCHE DATI:

### Accesso gratuito alle Banche dati Eutekne presso la sede dell'Ordine

Nel quadro della collaborazione fra EUTEKNE ed il nostro Ordine è stata realizzata, presso la nostra Sede, una postazione dedicata, attraverso la quale è possibile accedere gratuitamente al Sistema Integrato Eutekne e consultare la documentazione contenuta.

Per utilizzare la procedura è sufficiente verificare telefonicamente, presso la Segreteria dell'Ordine, la disponibilità della postazione.

Il servizio è particolarmente destinato ai giovani Iscritti che desiderano approfondire le proprie conoscenze attraverso uno strumento, realizzato dai Colleghi del Gruppo di Studio Eutekne, e particolarmente apprezzato da moltissimi studi in tutta Italia.

---

### Accesso degli Iscritti all'Ordine alle Banche dati del Dipartimento di Management

La Biblioteca di Economia e Management (BEM) dell'Università degli Studi di Torino, oltre all'utenza istituzionale, accoglie tutti coloro che, per motivi di studio o di ricerca, abbiano la necessità di accedere ai servizi e alle collezioni presenti. L'accesso è autorizzato dal coordinatore della Biblioteca, previa compilazione di una richiesta di accesso che, accuratamente compilata in ogni sua parte, deve essere inviata a [segreteria@odcec.torino.it](mailto:segreteria@odcec.torino.it), unitamente ad una scansione del documento di identità.

---



*Ente pubblico non economico*

## CONVENZIONI ISTITUZIONALI:

Per copia della convenzione di interesse Vi rimando al sito:

[www.odcec.torino.it/convenzioni\\_istituzionali\\_strumentali\\_professione/convenzioni\\_istituzionali](http://www.odcec.torino.it/convenzioni_istituzionali_strumentali_professione/convenzioni_istituzionali)

- Convenzioni cura del CNDCEC
- Convenzione di collaborazione tra ODCEC di Torino e Compagnia delle Opere del Piemonte
- Accordo di collaborazione tra ODCEC di Torino e Finpiemonte
- Protocollo d'intesa tra ODCEC di Torino e INPS Provinciale
- Protocollo d'intesa con la Prefettura di Torino per la sicurezza e regolarità nei cantieri edili del territorio della Città metropolitana di Torino
- Protocollo d'intesa tra ODCEC di Torino e Politecnico di Torino
- Protocollo d'intesa tra INPS e Coordinamento Ordini Dottori Commercialisti Piemonte e Valle D'Aosta
- Accordo quadro tra l'ODCEC di Torino, la Fondazione Piccatti-Milanese e il Dipartimento di Management
- Protocollo d'intesa tra ODCEC di Torino, Associazione Nazionale Carabinieri, Ordine Avvocati di Torino, Consiglio Notarile e Tribunale di Torino
- Convenzione tra ODCEC di Torino e Agenzia Piemonte Lavoro
- Accordo di collaborazione tra ODCEC di Torino, Università degli Studi di Torino e Città di Torino
- Protocollo d'intesa tra la C.C.I.A.A. di Torino e l'ODCEC di Torino
- Protocollo tra ODCEC di Torino e Fondazione Piemonte Dal Vivo
- Protocollo tra ODCEC di Torino e Tribunale di Torino per la richiesta e il rilascio di asseverazioni di perizia in modalità telematica
- Convenzione tra Regione Piemonte, ODCEC di Torino e Dipartimento di Management per la costituzione di Gruppi di Lavoro in materia di spending review
- Protocollo d'intesa tra ODCEC di Torino, Tribunale di Torino e Ordine Avvocati di Torino - Udienze procedure concorsuali e crisi sovraindebitamento
- Protocollo d'intesa tra ODCEC di Torino, Tribunale di Torino e Ordine Avvocati di Torino - Attività di udienze di esecuzione con scambio di note scritte
- Protocollo d'intesa tra ODCEC di Torino, il Dipartimento di Management dell'Università degli Studi di Torino e Rina Services SpA
- Protocollo d'intesa tra ODCEC di Torino e Città Metropolitana di Torino
- Protocollo d'intesa tra ODCEC di Torino e Associazioni di Consumatori iscritte all'Albo della Regione Piemonte
- Protocollo d'intesa tra INAIL - direzione Territoriale nord e ODCEC di Torino
- Protocollo d'intesa tra INAIL - direzione Territoriale centro e ODCEC di Torino
- Accordo di collaborazione tra ODCEC di Torino e SORIS
- Protocollo d'intesa tra ODCEC di Torino e l'Associazione Volontariato Torino
- Protocollo d'intesa tra ODCEC di Torino e Ufficio Scolastico Regionale per il Piemonte