



CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

FONDAZIONE
ARISTEIA

ISTITUTO DI RICERCA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI



DOCUMENTI ARISTEIA

*Il passaggio generazionale
negli studi professionali*

aprile 2005

**IL PASSAGGIO GENERAZIONALE
NEGLI STUDI PROFESSIONALI**

IL PASSAGGIO GENERAZIONALE NEGLI STUDI PROFESSIONALI

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. L’esercizio delle professioni protette in forma associata e societaria. L’emanazione della Legge Bersani. – 3. Qualificazione giuridica del contratto associativo e società tra professionisti. – 4. La disciplina delle società tra avvocati. Il tipo sociale della s.n.c. e i conferimenti dei soci. – 5. Le società di professionisti nei disegni di legge di riforma delle libere professioni – 6. La tassazione del reddito degli studi associati e delle società di professionisti secondo il principio di trasparenza. – 7. Il passaggio generazionale negli studi. La morte del socio: liquidazione della quota o continuazione con gli eredi. – 8. (segue) Le clausole relative all’ammissione di un nuovo socio/associato. – 9. (segue) Il conferimento della clientela e la cessione dello studio professionale. – 10. Cenni ai contratti per la divisione delle spese. – 11. L’attività professionale svolta con organizzazione d’impresa. Le società di mezzi e di servizi. – Allegato: Clausole statutarie.

1. PREMESSA

Il tema del ricambio generazionale caratterizza in modo significativo non solo la realtà economica delle aziende, ma anche quella degli studi professionali.

Il passaggio generazionale negli studi – o, più in generale, l’ammissione di nuovi soci/associati – investe, infatti, sia gli studi individuali che gli studi associati costituiti ai sensi della legge n. 1815/39, tanto le società di professionisti costituite in forma di società semplice quanto le società di mezzi e/o di servizi per l’acquisto o la gestione di mezzi strumentali all’esercizio della professione o per la prestazione di servizi complementari rispetto all’attività professionale vera e propria.

Si tratta di un processo di lunga durata che necessita di attenta preparazione¹ e che dipende, in larga misura, dai patti associativi che i soci/associati hanno inteso introdurre negli statuti e/o nei regolamenti degli studi.

Il quadro normativo risulta, infatti, alquanto eterogeneo e sconta, in particolare, le ormai storiche carenze della legislazione in materia di libere professioni, ferma – per quanto riguarda l’esercizio in forma associata – alla legge 23 novembre 1939, n. 1815 cui ha fatto seguito, nel 1997 ad opera della legge n. 266 (c.d. Legge Bersani), l’abrogazione – rimasta lettera morta – dell’art. 2 della richiamata legge n. 1815 che sanciva il divieto di costituzione di società per l’esercizio in comune di professioni protette.

¹ Così si è espresso il Commissario europeo responsabile per le Imprese e per la società dell’informazione, Erkki Liikanen, in *Aiutare la successione nelle imprese*, Commissione Europea, 2003.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

Prima di affrontare il tema del passaggio generazionale negli studi professionali, sembra pertanto opportuno procedere ad una ricostruzione della elaborazione dottrinale e giurisprudenziale sugli studi associati e sulle società tra professionisti, alla luce della disciplina delle società tra avvocati, come risultante a seguito dell'emanazione del decreto legislativo n. 96/2001, e dei disegni di legge di riforma delle libere professioni di iniziativa parlamentare e governativa che si sono succeduti nel corso della XIV^a Legislatura.

In particolare, ci si soffermerà sulla bozza del 18 novembre 2004 del disegno di legge delega elaborato dal sottosegretario al ministero della Giustizia, on. Michele Vietti (c.d. Vietti-*bis*)² e sulla bozza di riforma Castelli presentata agli Ordini professionali³ e successivamente espunta dal decreto legge sulla competitività (d.l. n. 35/2005), senza tralasciare la legge delega per il riordino delle libere professioni approvata dal Consiglio dei Ministri il 10 novembre 2000 e presentata alla Camera dei Deputati nella XIII^a Legislatura in data 21 novembre 2000 (AC 7452).

Quanto alla società tra avvocati, si avrà modo di verificare nel prosieguo come essa rappresenti il modello di riferimento delle elaborazioni più recenti.

2. L'ESERCIZIO DELLE PROFESSIONI PROTETTE IN FORMA ASSOCIATA E SOCIETARIA. L'EMANAZIONE DELLA LEGGE BERSANI.

Prima dell'intervento operato nel 1997 dalla Legge Bersani (legge 7 agosto 1997, n. 266), l'esercizio in forma associata delle professioni intellettuali c.d. "protette" era soggetto alla legge 23 novembre 1939, n. 1815 che disciplinava gli "*studi associati di assistenza e di consulenza*". La regola della legge n. 1815/39 si componeva essenzialmente di due statuizioni, corrispondenti rispettivamente all'art. 1 e all'art. 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 norma, e in particolare la grave limitazione dell'art. 2, era stato peraltro criticato in dottrina ed erano stati sollevati dubbi di legittimità costituzionale. Si osservava in proposito che il legislatore avrebbe

² Si veda M. BELLINAZZO, *Riforma, in pista la Vietti bis*, in *Il Sole-24ORE*, 16 novembre 2004, p. 31. Il testo è disponibile su www.ilsole24ore.com.

³ Per un commento si vedano, tra gli altri: A. BUSANI, *Per le società di capitali una platea da definire*, in *Il Sole-24ORE*, 16 gennaio 2005, p. 20; L. DE ANGELIS, C. FERIOZZI, *Castelli scommette sulle società*, in *ItaliaOggi*, 19 gennaio 2005, p. 33; M.C. DE CESARI, *Castelli: in studio anche Srl e Spa*, in *Il Sole-24ORE*, 15 gennaio 2005, p. 29.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

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 legge n. 1815/39, in particolare in merito all'indicazione dei nomi dei professionisti.

Parte della dottrina e un recente indirizzo giurisprudenziale avevano comunque ritenuto possibile attenuare la rigidità del divieto previsto dalla legge n. 1815/39, per l'ipotesi dell'esercizio della professione in forma di società semplice^{4, 5}.

L'art. 24 della richiamata legge Bersani n. 266/97 ha abrogato l'art. 2 della legge n. 1815/39; in particolare, il comma 2 del citato art. 24 ha previsto l'emanazione da parte del ministero di Grazia e Giustizia, di concerto 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.

In primo luogo, si pone un problema di gerarchia delle fonti, dal momento che l'art. 24 co. 2 rinvia al “*regolamento di esecuzione per la eventuale deroga anche a norma di legge dettata dall'art. 2229 c.c.*”. Non si tratta di un falso problema alla luce dei due pareri negativi espressi, nel marzo (parere n. 35/1998) e nel maggio del 1998 (parere n. 97/1998), 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 possono 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 diritto⁶.

⁴ In tal senso, F. DI SABATO, *Manuale delle società*, Torino, 1995, 27; FERRARA, F. CORSI, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1996, p. 278. Aperture in tal senso in G. MARASÀ, *Le società, Società in generale*, in Trattato di diritto privato a cura di G. Iudica e P. Zatti, Milano, 2000, p. 213, ove ampia bibliografia.

Altra parte della dottrina si era, invece, espressa per la tesi della inammissibilità delle società tra professionisti: G. FERRI, *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 G. FERRI, *Diritto commerciale*, Torino, p. 238. Cfr., anche, G. AULETTA, N. SALANITRO, *Diritto commerciale*, Milano, 2001, 268, secondo il quale appare incerta l'ammissibilità di società semplice di professionisti; G. F. CAMPOBASSO, *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 G. COTTINO, *Diritto commerciale*, I, II, Padova, 1994, p. 64.

Per ulteriori approfondimenti sul tema si rimanda a C. BAUCO, G. FREZZA, G. VALENTE, *Le società di professionisti*, Milano, 2002, p. 11 ss.

⁵ La giurisprudenza precedente all'emanazione della legge Bersani ha assunto un atteggiamento di chiusura riguardo il fenomeno delle società professionali; le argomentazioni addotte dai giudici riproducono quasi costantemente la stessa citazione circa l'inammissibilità legata al divieto di cui all'art. 2 della legge n. 1815/39. Solo le motivazioni più approfondite – richiamando gli artt. 2230-2238, c.c. sul contratto di opera professionale intellettuale – affermano, 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 più recente (Appello Milano, 27 maggio 1988, in *Le Società*, 1988, p. 1042, con nota di Schiano Di Pepe e Appello Milano, 19 aprile 1996, 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.

Per una ricostruzione della elaborazione giurisprudenziale sulle società professionali si veda C. BAUCO, G. FREZZA, G. VALENTE, *Le società di professionisti*, Milano, 2002, p. 24-28.

⁶ Cfr. C. BAUCO, G. FREZZA, G. VALENTE, *Le società di professionisti*, Milano, 2002, p. 32-33.

Sotto il profilo del merito, il Consiglio di Stato ha ritenuto che l'art. 24 della legge n. 266/97 non abbia determinato anche una abrogazione implicita dell'art. 1 della legge n. 1815/39.

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 in discussione, di iniziativa parlamentare e governativa di cui daremo conto nel prosieguo.

In secondo luogo, si è posto un problema in merito al regime transitorio conseguente alla mancata emanazione del regolamento interministeriale. Sul punto si segnalano due interventi della giurisprudenza di merito: Tribunale di Milano 12 dicembre 1998⁷ e Tribunale di Milano 5 giugno 1999⁸.

Il Tribunale di Milano 12 dicembre 1998 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”*.

Lo stesso Tribunale di Milano, con decreto del giudice del Registro delle imprese del 5 giugno 1999, 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 la società di professionisti costituita in forma di società di persone e particolarmente di società semplice, poiché in tal caso resta garantita la responsabilità illimitata dei soci e, ove sia compresa nella denominazione della società, l'individuazione delle caratteristiche personali”*.

3. QUALIFICAZIONE GIURIDICA DEL CONTRATTO ASSOCIATIVO E SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI.

La disciplina giuridica sugli studi associati è contenuta nell'art. 1 della legge n. 1815/39, il quale impone, accanto alla dizione “studio associato”, la specificazione del nome e cognome con i relativi titoli professionali dei singoli associati.

3.1. L'esercizio in forma associata della professione è stato qualificato quale contratto associativo con rilevanza meramente interna⁹, secondo un primo orientamento, ed esterna, in base alle pronunce più recenti¹⁰, cui si sovrappone il principio della personalità della prestazione.

⁷ In *Le Società*, 1999, p. 469.

⁸ In *Le Società*, 1999, p. 984.

⁹ Secondo Cass. SS.UU. 13 ottobre 1993, n. 10942, in *Le Società*, 1994, p. 195, *“l'esercizio in forma associata delle c.d. professioni protette ed in particolare di quella legale è possibile solo nella forma del c.d. studio associato, ove ad un contratto associativo con rilevanza interna si sovrappone il principio della personalità della prestazione”*.

¹⁰ Vedi, Cass. 12 marzo 1987, n. 2555, in *Riv. not.*, 1987, p. 850.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

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 rapporti giuridici e di situazioni giuridiche soggettive attive e passive. Lo studio risulta così dotato di una certa soggettività giuridica, in quanto nei rapporti con i terzi si presenta come centro unitario di imputazione di situazioni di natura soggettiva¹¹.

Poste queste considerazioni preliminari, si reputa necessario procedere all'analisi, seppur sintetica, dei diversi orientamenti giurisprudenziali concernenti la qualificazione dell'associazione tra professionisti, i rapporti interni tra gli associati, nonché i rapporti esterni con i clienti-committenti.

Nonostante la controversa qualificazione giuridica dell'associazione tra professionisti, l'elemento della fattispecie in esame in cui è possibile ravvisare un tratto caratterizzante dello studio associato consiste nella possibilità riconosciuta al singolo professionista di porre in essere sia la stipulazione che l'esecuzione del contratto¹².

In merito, la giurisprudenza¹³ ha riconosciuto allo studio associato e al professionista membro dell'associazione un potere di rappresentanza reciproco, in base al quale l'associato, con cui si conclude il contratto, può obbligare tutti gli altri associati all'esecuzione del contratto medesimo, nonché può garantire il cliente sulla possibilità di adempiere l'obbligazione effettuando la prestazione – vale a dire il pagamento – ad uno qualsiasi degli associati. Interpretazione, questa, accolta anche da parte della dottrina¹⁴.

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 qualsiasi degli associati, in quanto il contratto d'opera intellettuale presenta, in questo specifico caso, due parti: il cliente e i professionisti riuniti nell'associazione.

Ciò posto, la giurisprudenza, seppure in modo non del tutto pacifico, muovendo dal riconoscimento di quel principio di rappresentanza reciproca, è pervenuta, in un primo momento¹⁵, alla conclusione che sia possibile operare la compensazione tra il credito che il cliente vanta verso lo studio e il debito cui lo stesso è obbligato nei confronti del professionista membro dello studio associato. Va ribadito che la soluzione elaborata da questo orientamento giurisprudenziale si riferisce solamente agli studi associati che si siano costituiti nel rispetto delle disposizioni di cui alla legge n. 1815/39.

Successivamente, invece, l'ambito di operatività del principio di rappresentanza reciproca – e conseguentemente della compensazione tra crediti – è stato limitato dalla Suprema Corte al pagamento del

¹¹ In tal senso C. BAUCO, G. FREZZA, G. VALENTE, *Le società di professionisti*, Milano, 2002, p. 44, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

¹² Relativamente al contratto stipulato dalle associazioni tra professionisti, si veda, A. FUSARO, *Disciplina giuridica degli studi di assistenza e consulenza*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 1985, II, p. 88.

¹³ Cass. 4 luglio 1974, n. , in *Foro it.*, 1974, I, 3050; Cass. 21 novembre 1979, n. 6065, in *Foro. it. rep.*, 1979, voce "Professioni intellettuali" n. 19, p. 2115 e nella giurisprudenza di merito, Tribunale Milano 9 febbraio 1981, in *Giur. it.*, 1982, I, 2, p. 572.

¹⁴ Secondo M. RESCIGNO, cit., 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 (...)".

¹⁵ Cass. 4 luglio, 1974, cit.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

compenso per una prestazione espletata congiuntamente da più professionisti¹⁶. Il giudice di legittimità, infatti, non ha ritenuto applicabile tale principio per qualsiasi debito o credito contratto dal singolo professionista sia pure nell'ambito dell'attività svolta in forma associata, esistendo ancora al tempo della pronuncia il divieto di esercitare l'attività professionale in forma societaria¹⁷.

Caduto tale divieto, come precedentemente illustrato, è lecito presumere che il principio di rappresentanza reciproca possa essere richiamato per effettuare la compensazione tra crediti all'interno dello studio associato.

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: in questa sede ci limitiamo ad analizzare i caratteri peculiari dell'associazione tra professionisti quali emergono dalla l. n. 1815/39 e a prospettare la ricostruzione della fattispecie in oggetto attraverso la giurisprudenza di merito e di legittimità¹⁸.

La legge n. 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.

Motivo questo, che induce l'interprete a prospettare alcuni suggerimenti.

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 la presenza di un organo collegiale per l'espressione della volontà degli associati, quale l'assemblea dei soci.

Con riferimento al contratto di associazione tra professionisti, la Corte d'Appello di Milano ha affermato, già prima della caduta del divieto di cui all'art. 2 della legge n. 1815/39, due importanti principi¹⁹.

¹⁶ Cass. 21 novembre 1979, n. 6065, *cit.*, in tema di compensazione tra credito del professionista verso il cliente e credito del cliente verso lo studio associato di cui quello fa parte ha negato l'applicazione dell'istituto della compensazione che avrebbe comunque concesso l'accostamento della disciplina dello studio associato a quella societaria.

¹⁷ Va notato che l'interpretazione resa da Cass. 21 novembre 1979, n. 6065, *cit.*, è stata ripresa ed ampliata, per alcuni versi, da Cass. 9 settembre 1982, n. 4868, in *Vita not.*, 1983, p. 1202. Quest'ultima sentenza, riferendosi all'associazione fra notai, ha sancito che una simile associazione non è configurabile come ente collettivo o centro di imputazione di interessi fornito di personalità giuridica, né come azienda professionale e quindi che l'associazione stessa non può sostituire i singoli notai ed associati nei rapporti con i terzi.

¹⁸ Per un'ampia ricostruzione della disciplina dello studio associato si veda tra gli altri, AA.VV., *Manuale del professionista, Obblighi civilistici e adempimenti fiscali*, Eutekne, Torino, 1997, p. 440.

¹⁹ Corte Appello Milano, 27 maggio 1988, in *Le Società*, 1988, 10, p. 1042.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

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 lo studio associato e lo 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.

Orientamento, questo da ultimo citato, seguito anche dalla giurisprudenza di legittimità.

La Suprema Corte²⁰, infatti, con riguardo all'organizzazione interna dello studio associato, 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;
- l'associazione è diretta a realizzare interessi meritevoli di tutela ai sensi dell'art. 1322 c.c.;
- l'associazione tra professionisti, qualora i rapporti tra professionisti e i relativi apporti si basino sulla totale pariteticità, nel regolare i rapporti interni tra associati può adottare le regole organizzative dettate per la società semplice, senza per ciò divenire tale;
- l'associazione tra professionisti può prevedere una disciplina pattizia della risoluzione del rapporto contrattuale in seguito ad inadempimento di una o più parti differente da quella codicistica.

Alla luce di quanto sopra esposto, il contratto associativo deve indicare in modo chiaro e preciso:

- 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 ed 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.

²⁰ Cass. 16 aprile 1991, n. 4032, in *Giust. civ.*, 1991, I, p. 2699.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

E lungo l'accennata linea di tendenza della giurisprudenza, si innesta una decisione della Corte di Appello di Milano che stravolge la limitazione posta dall'art. 2 della legge n. 1815/1939. Nella pronuncia, infatti, ampliando le conclusioni cui era pervenuta sino ad allora la giurisprudenza, si riconosce l'applicabilità, in via analogica, delle disposizioni codicistiche dettate in materia di società semplice allo studio associato, sulla base dell'assunto che l'associazione tra professionisti costituisce una delle più rilevanti e concrete manifestazioni di detto tipo di società²¹.

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 dello studio associato, la Cassazione ha riconosciuto alle associazioni professionali soggettività giuridica, configurandoli centri di imputazione giuridica a rilevanza esterna distinti dai loro componenti²².

Eppure l'orientamento giurisprudenziale, nonostante le decisioni da ultimo citate con cui si è tentata l'assimilazione dello studio associato alla società semplice, è nuovamente mutato.

Occorre evidenziare, infatti, che una recente sentenza della giurisprudenza di legittimità ha negato il rapporto di reciprocità, peraltro già affermato in varie occasioni²³, tra studio associato e professionista associato²⁴.

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. Per la Corte di Cassazione, infatti, qualificare lo studio associato come centro autonomo di imputazione giuridica, sebbene sfornito di personalità giuridica, in cui ciascun associato può avanzare pretese nei confronti dei terzi (clienti-committenti) per conto ed in rappresentanza dello studio medesimo, anche pretese fondate su di un pregresso rapporto professionale instaurato da altro associato, non è ammissibile. La legge n. 1815/39 non ammette che venga conferito mandato collettivo dal cliente agli associati unicamente considerati; la natura strettamente personale della prestazione della prestazione svolta dall'associato, poi, esclude la possibilità che il mandato conferito dal cliente al singolo professionista si estenda a tutti i professionisti dello studio associato alla stregua di un mandato conferito agli stessi impersonalmente e collettivamente²⁵.

Questa pronuncia, ponendosi in contrasto con la tendenza evolutiva della giurisprudenza in tema di associazioni professionali, volta a ricostruire il fenomeno *de quo* come centro autonomo di imputazione giuridica, se non addirittura come società semplice, conferma un atteggiamento di chiusura da parte di alcuna giurisprudenza verso la separazione dell'attività professionale dal concetto di personalità della prestazione²⁶.

²¹ Corte Appello Milano, 19 aprile 1996, in *Le Società*, 1996, p. 1283.

²² In questo senso si è espressa Cass. 23 maggio 1997, n. 4628, in *Le Società*, 1997, p. 1144.

²³ Cass. 4 luglio 1974, *cit.*; Cass. 21 novembre 1979, n. 6065, *cit.*

²⁴ Cass. 11 settembre 2000, n. 11922, in *Guida al diritto*, 2000, 39, p. 78.

²⁵ Si noti che oggi, seppure limitatamente alla società tra avvocati, la legge consente il conferimento dell'incarico direttamente alla società.

²⁶ Esemplificativa di un simile orientamento ci pare essere la pronuncia delle sez. un. (Cass. 13 ottobre 1993, n. 10942, in *Le Società*, 1994, p. 195), in cui si afferma che "(...) *l'esercizio in forma associata delle c.d. professioni protette ed*

3.2. Come osservato in precedenza, nelle more dell’emanazione del regolamento di attuazione della Legge Bersani, il Tribunale di Milano²⁷ 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).

In questa sede limiteremo la nostra analisi ai conferimenti, all’amministrazione, alle quote di partecipazione agli utili e alle perdite, al trasferimento delle quote di partecipazione, allo scioglimento del rapporto limitatamente ad un socio e alla liquidazione della quota²⁸.

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.

Con riferimento alle società semplici di professionisti l’indagine si oggettivizza su tre diversi livelli.

Innanzitutto, avendo riguardo all’oggetto sociale in generale, occorre interrogarsi sull’ammissibilità di una società professionale con oggetto sociale esclusivo o limitato.

In via preliminare, si osserva che il nostro ordinamento giuridico conosce varie società con oggetto esclusivo o limitato (società di intermediazione mobiliare; società bancarie; società di mediazione assicurative; società di investimento a capitale variabile; società editrici, ecc.). Esistono anche società autorizzate dalle leggi speciali ad operare in specifici campi professionali (società di revisione, società di progettazione, società di farmacisti, ecc.).

in particolare di quelle legali è possibile solo nella forma del c.d. studio associato con rilevanza interna, si sovrappone al principio della personalità della prestazione professionale dei rapporti con i clienti e che lo stesso principio vale a legittimare, costituendone specifica ratio, la obbligatorietà dei rigorosi requisiti formali richiesti dall’art. 1, l. 23 novembre 1939, n. 1815 per lo svolgimento in forma associata della professione forense”. In dottrina, ammette espressamente l’inesistenza di preclusione alla possibilità di esercizio collettivo dell’attività professionale, A. PAVONE LA ROSA, *Società tra professionisti e artisti*, in Riv. soc., 1998, p. 100, secondo il quale l’esercizio della professione può di volta in volta e alternativamente aver luogo o tramite una prestazione congiunta dell’opera professionale ovvero tramite prestazioni effettuate separatamente dai singoli associati, l’opera dei quali sia per la clientela fungibile ed equivalente. L’autore giunge ad affermare il riconoscimento dell’applicabilità del principio di cui all’art. 1322, c.c., anche in questa materia e si spinge a ritenere possibile l’applicazione alle associazioni tra professionisti di tutti gli schemi societari, senza distinzione fra categorie di società, ancorché siano preferibili le forme che assicurano maggiore flessibilità nella formazione del capitale. Dello stesso avviso è G. SCHIANO DI PEPE, *Le società di professionisti*, Milano, 1977, *passim*, per il quale il principio della personalità della prestazione va inteso come riconoscimento del principio dell’*intuitus personae*, su cui si fonda il contratto d’opera professionale, che può riferirsi anche a realtà diverse dalla prestazione resa dal professionista intellettuale.

²⁷ Così, Tribunale di Milano 5 giugno 1999, *cit.*

²⁸ Per un’analisi dettagliata delle clausole statutarie della società di professionisti si rimanda a C. BAUCO, G. FREZZA, G. VALENTE, *Le società di professionisti*, Milano, 2002, p. 53 e ss.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

Tutto ciò fa propendere per la valutazione positiva circa l'ammissibilità di una società professionale con oggetto esclusivo, dovendosi tuttavia puntualizzare il rapporto fra l'attività principale e quelle accessorie, cioè strumentali alla realizzazione della prestazione professionale. La dottrina è attestata sulla posizione secondo cui l'attività accessoria – cioè quella non professionale – deve essere esclusa dall'oggetto sociale di una società professionale, il che non interferisce in modo alcuno con lo svolgimento di atti pertinenti l'attività funzionale dell'oggetto sociale.

Si discute se la valutazione sulla natura principale o accessoria dell'attività svolta debba essere generale ovvero astratta. La dottrina è attestata sulle posizioni antitetiche, anche se almeno con riguardo alle società professionali sembra opportuno ricondurre l'indagine ad una valutazione da compiersi in concreto, cioè avendo riguardo al singolo atto. È attività principale, ad esempio, la conclusione del contratto e l'acquisto delle apparecchiature necessarie all'esercizio della professione.

In secondo luogo, la scelta alternativa dei conferimenti propria delle società semplici non risulta possibile nelle società semplici di professionisti, laddove accanto ed oltre il conferimento in denaro o natura è sempre necessario il contemporaneo conferimento in servizi e cioè attraverso l'espletamento dell'attività professionale intellettuale caratterizzata com'è noto dalla personalità dell'esecuzione.

Avuto riguardo alla forma di organizzazione, potrebbero applicarsi le norme contenute nei capi II, III, e IV del libro V del codice civile. 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.

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 essa potrà costituire l'oggetto di un atto separato. Alle tre 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.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

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.

Per quel che concerne le modalità di esercizio del potere di amministrazione, come prima anticipato, la legge stabilisce che in mancanza di diversa pattuizione, l'amministrazione spetta a ciascun socio disgiuntamente dagli altri. L'atto costitutivo, cioè, 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, secondo comma).

In caso di amministrazione disgiuntiva, ciascun socio amministratore può compiere gli atti di gestione indipendentemente dagli altri senza neanche 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 sia compiuta, sulla quale deciderà 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 quelli inerenti l'attività più tipicamente burocratica della stessa. 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.

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'amministrazione 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 applicheranno al caso concreto le regole sul mandato.

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. L'interpretazione della norma in questione

Il passaggio generazionale negli studi professionali

appare problematica. In effetti si è voluta estendere alle società di persone una norma dettata esclusivamente per le società di capitali.

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. Solo ponendo la necessaria diligenza nella detta vigilanza, l'amministratore potrà andare esente da colpa.

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.

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.

Si discute in dottrina se la quota sociale possa essere qualificata quale bene in senso giuridico. La risposta appare essere negativa, ad onta degli orientamenti dottrinali che tendono ad "oggettivizzarne" la consistenza, mutuando i risultati cui si è pervenuti in tema di quote di società a responsabilità limitata.

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 – cioè aver acquisito lo *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 tutti gli altri soci professionisti dovranno effettuare o – per mitigare l'asprezza della regola – almeno la maggioranza di essi. Dovrà essere esclusa una clausola che prevede la libera trasferibilità della quota sociale.

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 societaria²⁹.

²⁹ Per un'ampia disamina sul carattere personale della prestazione del professionista cfr. G. GIACOBBE, voce: *Professioni intellettuali*, in Enc. Dir., XXXVI, Milano, 1987, p. 1165 e ss.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

Il principio fondamentale che permea lo scioglimento è quello della continuazione e della conservazione dell'ente³⁰; 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. 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.

Tale norma concretamente potrebbe non trovare piena applicazione nell'ambito di una società professionale, ovvero potrebbe subire deroghe statutarie, dal momento che le capacità professionali dei soci, i requisiti di onorabilità e 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.

Quanto allo scioglimento del rapporto sociale limitatamente ad un socio, questo si ha, come è noto, nei casi di morte, recesso ed esclusione³¹.

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 del requisito della professionalità ed onorabilità propri del tipo di attività svolta.

Il contratto sociale potrà allora contenere specificazioni 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 ad una somma di danaro che rappresenti il valore della quota, con la conseguente

³⁰ Sul punto, vedi diffusamente G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale - 2: Diritto delle società*, Torino, 2002, p. 117 e 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 G. COTTINO, *Diritto commerciale*, vol. I, tomo II, Padova, 1994, p. 239 e ss.

³¹ Si veda, in generale, T. AULETTA, *Clausole di continuazione della società con l'erede del socio personalmente responsabile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1951, p. 885; R. WEIGMANN, *Il procedimento di esclusione del socio nelle società di persone: profili di incostituzionalità*, in *Giur. comm.*, 1996, I, p. 539 ss. Ampi riferimenti in O. CAGNASSO, *La società semplice*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da R. Sacco, Torino, 1998, p. 201 e ss. e in F. GALGANO, *Società in genere, società di persone*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da Cicu e Messineo, XXVIII, Milano, 1982, p. 321 e ss.

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.

4. LA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ TRA AVVOCATI. IL TIPO SOCIALE DELLA S.N.C. E I CONFERIMENTI DEI SOCI.

Il decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96 – di attuazione della direttiva 98/5/CE, *volta a facilitare l'esercizio permanente della professione di avvocato in uno Stato membro diverso da quello in cui è stata acquistata la qualifica professionale* – ha introdotto la possibilità di svolgere la professione forense in forma associata secondo il tipo della società tra avvocati, appositamente creata.

L'art. 16 del decreto legislativo n. 96/2001 ha stabilito che l'attività professionale di rappresentanza, assistenza e difesa in giudizio può essere esercitata in forma comune esclusivamente secondo il tipo della società tra professionisti (denominata, nel seguito, società tra avvocati).

Il secondo comma della citata disposizione prevede che la società tra avvocati sarà regolata secondo quanto previsto nel decreto n. 96 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 codice civile³².

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

³² Sulle società tra avvocati si vedano tra gli altri: A. LANZA, *Società di avvocati*, in Riv. dir. civ., I, 1961, p. 363; G. GRAZIADEI, *Nuove dimensioni della professione forense*, in Riv. int. priv. prov., 1967, p. 337; G. P. PRANDSTRALLER, *Gli avvocati in Italia*, Milano, 1967; V. BUONOCORE, *Le società di avvocati: problemi e prospettive*, in Scritti in onore di S. Pugliatti, II, Milano, 1969, p. 139 ss; G. ZACCARELLI, *Il "nome" delle associazioni professionali*, in *Contratto e impresa*, 1997, 3, p. 1212; E. ADOBATI, *Gli avvocati comunitari potranno esercitare con il proprio titolo d'origine in tutta l'Unione Europea*, in *Dir. comm. intern.*, 1998, p. 577; M. SANTARONI, *L'esercizio della professione di avvocato nell'Europa comunitaria (Direttiva 98/5/CE del Parlamento e del Consiglio del 16 febbraio 1998)*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1998, p. 1072; V. VARANO, *Verso la globalizzazione della professione di avvocato: tendenze e problemi*, in Riv. dir. civ., 1999, I, p. 127; N. ABRIANI, *Sulla (im)possibilità di una trasformazione di studi professionali in società tra avvocati*, in *Le Società*, 2001, 10, p. 1189; V. BUONOCORE, *Alcuni brevi commenti dal decreto legislativo 2 febbraio 2001 n. 96 in tema di società di avvocati*, in *Giur. comm.*, 2001, p. 282 ss; O. CAGNASSO, *La disciplina residuale del modello società tra avvocati*, in *Le Società*, 2001, 10, p. 1180; G. CAPO, *Alcuni brevi commenti al decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96 in tema di società di avvocati*, in *Giur. comm.*, 2001, p. 283 ss.; E. CODAZZI, *Alcuni brevi commenti al decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96 in tema di società avvocati*, in *Giur. comm.*, 2001, I, p. 305 ss; G. COLAVITTI, *Concorrenza, società e consulenza: le libertà che cambiano la professione*, in *Dir. e giur.*, 2001, 13, p. 49; R. DANOVÌ, *La libertà di stabilimento*, in *Rassegna forense*, 2001, 2, p. 319; Id., *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; A. DI CARO, *Il modello della stp: tappa o punto di arrivo delle società tra professionisti?*, in *Le società*, 2001, 10, p. 1161; F. FEZZA, *Alcuni brevi commenti al decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96*, in *Giur. comm.*, 2001, I, p. 293 ss; P. MONTALENTI, *La società tra avvocati*, in *Le Società*, 2001, 10, p. 1169; E. MINERVINI, *La società tra avvocati (stp) nel D.L.gs. 2 febbraio 2001, n. 96*, in *Le Società*, 9, 2001, p. 1029; M. STELLA RICHTER JR., *Società tra avvocati: prime riflessioni su costituzione, modificazione e nullità*, in *Foro it.*, 2001, p. 332 ss.; AA.VV. *Le società di avvocati*, Torino, 2002.

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 s.n.c., trattandosi, nel caso di specie, di società irregolare *ex art. 2297 c.c.*³³.

Ci si è interrogati, allora, sulle ragioni che hanno mosso il legislatore ad optare invece, per l'adozione dello schema tipico della s.n.c. e non quello della s.s. in riferimento agli altri aspetti della società tra avvocati.

La risposta all'interrogativo è rintracciabile nelle maggiori garanzie che il tipo sociale della s.n.c. offre sia sul piano della disciplina dei profili patrimoniali sia sul piano della tutela degli interessi dei creditori. 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 s.n.c.³⁴.

La società di avvocati non è soggetta a fallimento; se ne prevede l'iscrizione in una sezione speciale dell'albo degli avvocati tenuto presso il Consiglio dell'ordine nella cui circoscrizione è situata la sede legale (art. 16 e art. 28).

Restano in vigore le disposizioni della legge n. 1815/39 relative alla costituzione di associazioni tra professionisti.

Questi i criteri generali cui ci si è ispirati per la disciplina civilistica del nuovo tipo sociale della società tra avvocati.

Pertanto, la norma su menzionata necessita alcuni chiarimenti.

In primo luogo va rilevato che il legislatore, ha introdotto un modello societario, la s.t.p. per l'appunto, che, come si evince dalla relazione governativa al d.lgs. n. 96/2001, rappresenta un *quid novi* rispetto alla società in nome collettivo, in considerazione della peculiarità dell'oggetto sociale e degli interessi da tutelare³⁵. Il rinvio alle norme della s.n.c., 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 s.n.c., 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 è esclusa dalla sottoposizione 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

³³ P. MONTALENTI, *cit.*, p. 1174; *contra*, M. STELLA RICHTER JR., *cit.*, p. 333.

³⁴ In questo senso G. CAPO, *cit.*, p. 290; V. BUONOCORE, *Alcuni brevi commenti al decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96 in tema di società di avvocati*, *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 decreto legislativo n. 96, che ne esclude la sottoposizione a fallimento.

³⁵ Per M. STELLA RICHTER JR., *cit.*, p. 334, si tratterebbe invece di un sottotipo di società in nome collettivo soggetto a disciplina particolare.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

ampio *genus* della società tra professionisti, cui fa menzione lo stesso decreto n. 96/2001, ma del quale mancano tuttora i criteri direttivi.

La scelta del legislatore, comunque, 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 maggio 1998 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, comma 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.

Che la società delineata nelle disposizioni del d.lgs. n. 96/2001 sia società ad oggetto esclusivo viene confermato dalla previsione di cui all'art. 17, comma 2, ove si prevede che: *“la società tra avvocati ha per oggetto esclusivo l'esercizio in comune della professione dei propri soci. La società può rendersi acquirente di beni e diritti che siano strumentali all'esercizio della professione e compiere qualsiasi attività diretta a tale scopo”*.

Come l'art. 16, anche la norma ora citata evidenzia alcuni particolari aspetti della società tra professionisti.

Il riferimento generico all'esercizio in comune della professione, che come visto costituisce l'oggetto esclusivo della società tra avvocati, 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 comma 2 dell'art. 17 con il comma 1 dell'art. 16 del decreto legislativo n. 96/2001 dove, come esaminato in precedenza, si è disposto 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”*(art. 16).

Pertanto, dal combinato disposto delle due disposizioni si può argomentare che l'attività forense giudiziale può essere esercitata, da un lato, facendo ricorso solamente al tipo sociale ivi indicato (art. 16), e, dall'altro lato, che l'oggetto sociale della società tra avvocati non sia limitato all'attività di assistenza e rappresentanza in giudizio ma comprenda tutte quelle attività, sebbene differenti da queste da ultimo citate, che risultino strumentali all'esercizio della professione forense (art. 17).

Relativamente alla previsione contenuta nell'art. 17, comma 2, in virtù della quale la società può acquistare beni e diritti strumentali all'esercizio della professione e compiere qualsiasi attività diretta a tale scopo, i primi commentatori del d.lgs. n. 96/2001 hanno mostrato non poche perplessità³⁶. Sembra, infatti, che con essa si sia voluto distinguere tra particolari atti (acquisto di beni e diritti) volti a facilitare l'esercizio della professione e attività dirette all'esercizio della medesima.

³⁶ E. MINERVINI, *cit.*, p. 1029; P. MONTALENTI, *La società tra avvocati, cit.*, p. 1169.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

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 ad un particolare aspetto trattato, quale ad esempio l'attività investigativa svolta dal penalista.

Un'ultima notazione. Essendo stato limitato l'oggetto sociale all'esercizio in comune della professione dei propri soci, si è ravvisato nella disposizione in commento una norma di chiusura rispetto alla possibilità di creare società interprofessionali³⁷.

Infine, sia il comma 4 dell'art. 16, sia il comma 1 dell'art. 17, trattano la materia dell'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.

Qualche considerazione deve essere spesa anche con riguardo alla natura del conferimento dei soci.

Visto l'oggetto speciale della società, che consiste nell'esercizio della professione, vista la circostanza che l'incarico professionale viene affidato direttamente alla società e non al professionista socio, vista, inoltre, la qualificazione dei compensi dei soci come crediti della società, si ritiene che quello del socio avvocato sia un conferimento d'opera³⁸.

Si deve notare, infatti, che la società tra avvocati è stata pensata esclusivamente come società di persone e come organismo societario in cui l'elemento personalistico prevale su quello capitalistico.

Una simile argomentazione trova conferma nella circostanza che il d.lgs. n. 96/2001 non ha introdotto tra le forme societarie con cui si può costituire una società tra avvocati, quella della società in accomandita che, come noto, vede accanto a soci operativi e illimitatamente responsabili, gli accomandatari, soci finanziatori limitatamente responsabili, gli accomandanti.

Una simile esclusione appare ancor più probante della volontà legislativa di limitare qualsiasi apporto di mero capitale nella società di avvocati.

Qualche problema si è posto anche con riguardo alla qualificazione fiscale del reddito della società tra avvocati. In mancanza di regole in materia fiscale dettate dal d.lgs. n. 96/2001, non è chiaro se tale rinvio comporti "automaticamente" la qualificazione del reddito della società tra avvocati come reddito d'impresa ovvero se rilevi la natura oggettivamente professionale dell'attività svolta.

Sul punto si è osservato che la disciplina del decreto legislativo n. 96/2001 – ed il richiamo residuale alle norme della s.n.c. operato dall'art. 16, comma 2 – non sembra "*possa 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 ..., in particolare della individuazione*

³⁷ E. CODAZZI, in *Alcuni brevi commenti al Decreto Legislativo 2 febbraio 2001, n. 96 in tema di società di avvocati*, cit., 305; M. STELLA RICHTER JR., cit., p. 336.

³⁸ In questo senso, P. MONTALENTI, cit., p. 1176; E. MINERVINI, 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.

dell'oggetto esclusivo di essa nell'esercizio in comune della professione dei propri soci, dall'applicabilità delle norme che disciplinano la professione di avvocato e dalle garanzie del carattere «personale» delle prestazioni rese ai clienti, che non sembrano pertanto qualitativamente disomogenee da quelle dei professionisti singoli, o associati in una associazione professionale»³⁹.

Tale impostazione è stata confermata dall'Agenzia Entrate, con la risoluzione n. 118/E del 28 maggio 2003. Rispondendo ad un'istanza di interpello inoltrata ai sensi dell'art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'esercizio in forma associata dell'attività di avvocato, realizzato ai sensi del decreto legislativo n. 96/2001, deve essere ricondotto nell'ambito del lavoro autonomo; infatti:

- il modello societario della s.t.p. 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 s.n.c. *“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 s.t.p. 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, comma 3, lett. c) del TUIR. I compensi corrisposti alla s.t.p. sono, inoltre, soggetti a ritenuta d'acconto ex art. 25 del d.p.r. n. 600/73.

5. LE SOCIETÀ DI PROFESSIONISTI NEI DISEGNI DI LEGGE DI RIFORMA DELLE LIBERE PROFESSIONI.

Come sopra accennato, il tema della disciplina delle società di professionisti è stato affrontato – nel recente passato – da diversi disegni di legge di iniziativa parlamentare o governativa presentati in Parlamento nel corso della XIII^a e XIV^a Legislatura⁴⁰. Nel prosieguo si darà conto, in particolare:

- del disegno di legge delega al Governo per il riordino delle libere professioni, approvato dal Consiglio dei Ministri il 10 novembre 2000 e presentato alla Camera dei Deputati nella XIII^a Legislatura in data 21 novembre 2000 (AC 7452);

³⁹ In tal senso, R. SCHIAVOLIN, *Prime riflessioni sul trattamento della «neonata» società tra avvocati ai fini delle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 1014-1015 e 1020. Nello stesso senso L. FERLAZZO NATOLI, *Il regime fiscale delle società tra avvocati alla luce del D.LGS. 2/2/2001, N. 96*, in *Boll. trib.*, 2001, p. 1525.

Si veda anche D. DONELLA, *Società tra avvocati: previdenza e fisco*, in *La Previdenza Forense*, 2001, p. 164; G. BRIGNOLO, *I profili fiscali*, in *Le Società*, 2001, p. 1186; A. BUSANI, *Società “minima” agli avvocati*, in *Il Sole-24 ORE*, 4 febbraio 2001, p. 9; F. ROSCINI VITALI, *La vera svolta dalla cassa alla competenza*, in *Il Sole-24 ORE*, 4 febbraio 2001, p. 9; M.R. GHEIDO, *Legali, società al nodo-redditi. La Stp è equiparata per la deontologia al singolo, ma in base al Tuir i proventi sono d'impresa*, in *Il Sole-24 ORE*, 10 febbraio 2001, p. 21.

⁴⁰ Nel corso della XIV^a Legislatura sono stati presentati numerosi disegni di legge d'iniziativa parlamentare aventi ad oggetto la disciplina delle professioni intellettuali; tra gli altri, ricordiamo: AS 691 d'iniziativa del sen. Nania e altri; AS 804 d'iniziativa del sen. Pastore e altri; AC 901 d'iniziativa dell'on. Biondi; AS 1478 d'iniziativa del sen. Battisti e altri; AC 1650 d'iniziativa dell'on. La Russa; AC 1890 d'iniziativa dell'on. Peretti; AC 2112 d'iniziativa dell'on. Mancuso e altri; AS 2204 d'iniziativa del sen. Pasquini e altri; AC 2708 d'iniziativa dell'on. Mantini e altri; AC 4308 d'iniziativa dell'on. Follini e altri; AC 5288 d'iniziativa dell'on. Pisapia.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

- della bozza del 18 novembre 2004 del disegno di legge delega elaborato dal sottosegretario al ministero della Giustizia, on. Michele Vietti (c.d. Vietti-*bis*)⁴¹.

5.1. Il disegno di legge delega al Governo per il riordino delle libere professioni – approvato dal Consiglio dei Ministri il 10 novembre 2000 e presentato alla Camera dei Deputati nella XIII^a Legislatura in data 21 novembre 2000 (AC 7452) – enuncia, tra l'altro, i principi generali della disciplina delle società fra professionisti, prevedendo la possibilità del conferimento anche sotto forma di clientela e regolamentando espressamente, tra l'altro, il caso del subentro nella compagine societaria di nuovi soci.

Il d.d.l. delega opera una distinzione tra professioni “regolamentate”⁴² e professioni “non regolamentate”⁴³ e tra attività “riservate” e attività “non riservate”, disponendo, a tal fine, che le professioni “regolamentate” devono essere svolte:

- secondo il tipo di società tra professionisti, disciplinato dal disegno di legge n. 7452, di adozione obbligatoria,
- secondo uno dei tipi richiamati all'art. 2249 c.c., anche eventualmente con la partecipazione di soci che conferiscono mero capitale, con esclusione della possibilità di esercitare attività riservate, per l'esercizio dei servizi definiti dalla direttiva 92/50/Ce o da altre disposizioni comunitarie⁴⁴, di adozione facoltativa.

Le professioni “non regolamentate” possono, invece, essere esercitate:

- secondo uno dei tipi richiamati all'art. 2249 c.c. e, quindi, anche in forma di società di capitali,
- secondo il tipo di società tra professionisti, di adozione facoltativa.

Ai sensi dell'art. 5 co. 3, la società professionale costituisce un tipo societario autonomo e distinto rispetto a quelli previsti dall'art. 2249 c.c.. Come precisato anche dalla relazione al Ddl. n. 7452, “*i professionisti iscritti ad albi o elenchi possono svolgere l'attività professionale solo in forma individuale o associata o con*

⁴¹ Il coordinamento tra il testo legislativo di riforma delle libere professioni elaborato dal sottosegretario Vietti e la bozza di riforma Castelli presentata agli Ordini professionali e successivamente espunta dal decreto legge sulla competitività (d.l. n. 35/2005) dovrebbe avvenire in sede di conversione del richiamato decreto legge sulla competitività (M. BELLINAZZO, M.C. DE CESARI, *Spunta l'intesa sulle professioni*, in *Il Sole-24ORE*, 8 aprile 2005, p. 21 e G. SOTIROVIC, *La riforma diventa riforma*, in *ItaliaOggi*, 8 aprile 2005, p. 32). In particolare, il modello di riferimento per le società tra professionisti diventa la s.n.c..

⁴² Per le professioni regolamentate l'art. 5, comma 1, lett. b) – osserva la relazione al disegno di legge n. 7452 – “*si è fatto carico delle preoccupazioni ... circa modalità di svolgimento della professione da parte dei professionisti iscritti in albi o elenchi secondo moduli che possano costituire attenuazione delle garanzie ricollegate dall'ordinamento alla sussistenza dell'albo o dell'elenco e del relativo potere disciplinare di ordini e collegi*”.

⁴³ Relativamente alle professioni non regolamentate, chiarisce la stessa relazione, “*come in generale per l'esercizio di attività professionale da parte di professionisti non iscritti ad albi o elenchi, non v'è contrasto che si possa delineare tra «regole ordinistiche» e appartenenza del professionista ad un'organizzazione imprenditoriale. La professione può, qui, essere svolta, oltre che in forma individuale o di studio associato, anche in forma societaria, sia quest'ultima la società professionale di nuova istituzione, sia quella delle società tipizzate dal codice civile, e quindi anche di capitale. In questi casi, infatti, non v'è ragione di escludere alcuno dei moduli organizzativi che le professioni stesse vorranno darsi ed oltre tutto già esistenti e legittimi. Il fatto che l'attività svolta sia sostanzialmente libero-professionale non impone che il contratto di prestazione sia un contratto di opera professionale come sopra richiamato e non esclude perciò che sia esercitata sulla base di un contratto di appalto di servizi*”.

⁴⁴ I servizi richiamati dalla direttiva comunitaria n. 92/50 attengono al settore ingegneristico, architettonico, legale e sanitario; ma il Trattato di Roma considera servizi tutte le attività delle libere professioni.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

una società di nuovo conio, la «società professionale», che è quasi la trasposizione in forma di persona giuridica del libero professionista e nella quale quest'ultimo è coinvolto nella sua qualità specifica, con i conseguenti vincoli contrattuali che ne derivano. Il nuovo tipo di società professionale ha caratteristiche stringenti”.

Al fine di consentire ai terzi una rapida individuazione del tipo di società e delle regole che presidono allo svolgimento dell'attività collettiva, nella denominazione sociale sarà necessaria l'indicazione “società professionale”, seguita dalla precisazione dell'attività professionale in concreto esercitata. L'oggetto sociale dovrà poi essere limitato all'esercizio dell'attività professionale o multiprofessionale svolta, con i limiti derivanti dalle attività riservate.

La società tra professionisti potrà essere formata solo da professionisti, i quali possono avere anche competenze diverse, con conseguente sottoposizione della società stessa alle disposizioni riguardanti le diverse professioni, con modalità tali da coordinare le norme sostanziali e procedurali che regolano i diversi profili di responsabilità anche disciplinare. Scopo del principio è quello di garantire la prestazione professionale offerta, nell'ottica della tutela del cliente.

Il conferimento dei soci professionisti può consistere nella prestazione professionale ovvero in detta prestazione unitamente a capitale, anche sotto forma di apporto di clientela. La novità consiste proprio nel riconoscere al socio la possibilità di conferire in società il pacchetto clienti di cui dispone. Qualora i soci si determinino in tal senso, ciascuno di loro potrà partecipare agli utili e alle perdite nella misura della prestazione concretamente svolta.

La quota sociale può essere rappresentata, quando sussistano specifiche esigenze in tal senso, anche da titoli partecipativi, detenibili solo da professionisti. È ovvio che il principio troverà applicazione solo nelle società tra professionisti di maggiori dimensioni.

Le cariche sociali, nella società tra professionisti devono essere riservate ai soli professionisti. Si esclude la possibilità di conferire l'incarico di gestire la società a soggetti non professionisti, ma sembra ammettersi la possibilità di affidare l'incarico a professionisti esterni.

Per le obbligazioni assunte dalla società in ambito professionale risponde illimitatamente il socio professionista che ha eseguito la prestazione professionale o che ha agito in nome della società e, in solido, la società professionale. La regola persegue l'intento di garantire la responsabilità personale del professionista che ha svolto l'incarico, principio cardine dell'attività libero-professionale, e deroga tanto al beneficio di preventiva escussione della società, propria delle società di persone, quanto alla responsabilità limitata dei soci, propria delle società di capitali.

Viene accolta la tesi della responsabilità, oltre che della società, anche del socio che ha svolto la prestazione e non la tesi della responsabilità illimitata e solidale di tutti i professionisti che fanno parte della compagine sociale, pure prospettata dalla dottrina.

In caso di cessione di partecipazioni nella società professionale, i soci professionisti hanno diritto di prelazione e, qualora tale prelazione non venga esercitata, deve essere riconosciuto il diritto di gradimento ad una maggioranza qualificata di soci nei confronti del nuovo socio.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

In caso di decesso o esclusione di un socio, il contratto sociale dovrà prevedere in capo ai soci restanti il diritto di riscatto della partecipazione societaria. Le clausole di prelazione e di gradimento consentono di limitare l'ingresso di nuovi soci o quantomeno di vagliare il soggetto subentrante. Il progetto tace sulle modalità di esercizio del diritto di gradimento, se rimesso alla volontà discrezionale dei soci – come sarebbe auspicabile – o vincolato a parametri oggettivi e sindacabili.

Non si comprende, infine, la ragione della previsione espressa di un diritto di riscatto in capo ai restanti soci in caso di decesso o esclusione, quando la disciplina delle società di persone, a cui la società di professionisti si ispira, dispone già la liquidazione della quota al socio escluso o agli eredi del socio defunto.

Al fine di garantire il requisito della personalità dello svolgimento della prestazione richiesto dall'art. 2232 c.c., si consente al cliente di individuare il professionista che svolge l'incarico e di identificare così il soggetto eventualmente responsabile.

Ai fini tributari e previdenziali, il reddito dei professionisti derivante dalla partecipazione all'attività della società professionale andrà classificato in base alla natura del conferimento nella società⁴⁵. Sul punto, come sopra accennato, l'art. 5, comma 1, lett. c) dispone che il conferimento dei soci professionisti può consistere nella prestazione professionale ovvero in detta prestazione unitamente a capitale, anche sotto forma di apporto di clientela.

Qualora i soci si determinino in tal senso, ciascuno di loro potrà partecipare agli utili e alle perdite nella misura della prestazione concretamente svolta: il reddito pertanto sarà di lavoro autonomo se il socio si è limitato a conferire la propria attività ovvero di lavoro autonomo e di capitale qualora il conferimento dei soci professionisti sia consistito nella prestazione professionale ovvero nella prestazione professionale unitamente a capitale, anche sotto forma di apporto di clientela.

Quanto, poi, alla società, il d.d.l. n. 7452 nulla dispone circa la qualificazione e la determinazione del reddito; si ritiene, tuttavia, che il reddito conseguito dalla società tra professionisti sia ascrivibile alla categoria dei redditi di lavoro autonomo, da determinarsi ai sensi dell'art. 54 del TUIR; tale reddito verrà assoggettato a tassazione in capo ai soci secondo le modalità sopra richiamate⁴⁶.

5.2. Il capo III della *Vietti-bis* disciplina, agli artt. 7, 8 e 9, rispettivamente: il tipo della società tra professionisti, la società interprofessionale e le società di diritto speciale.

In particolare, ai sensi dell'art. 7, la società che ha per oggetto l'esercizio di una professione deve costituirsi secondo il tipo della s.t.p., regolato dalle disposizioni del titolo III del decreto legislativo n. 96/2001 in materia di società tra avvocati.

⁴⁵ La relazione al disegno di legge n. 7452 chiarisce che *“l'attività svolta dai professionisti intellettuali resta ontologicamente distinta da quella d'impresa, in ragione della sua peculiarità, della prevalenza della figura del professionista e della sua capacità nel relativo rapporto contrattuale, della natura stessa degli interessi coinvolti, a fronte dell'attività di impresa in cui prevale il riferimento all'elemento oggettivo dell'organizzazione degli strumenti della produzione nella quale la persona del prestatore diviene meno significativa ed è comunque fungibile”*.

⁴⁶ Si è già avuto modo di chiarire come si tratti di un nuovo tipo societario previsto per le professioni regolamentate, autonomo e distinto rispetto a quelli previsti dall'art. 2249 c.c.; l'assoggettamento alla disciplina del reddito d'impresa sarebbe, pertanto, in contrasto con la natura oggettivamente professionale dell'attività svolta dalla società.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

Le società tra professionisti potranno essere costituite anche nella forma di società cooperativa a mutualità prevalente, a condizione che:

- i soci esercitino una professione di interesse generale;
- la costituzione sia consentita dall'ordinamento di categoria;
- i soci non professionisti siano ammessi in numero tale da non poter conseguire, anche indirettamente, il controllo della società.

Sono, inoltre, ammesse le società interprofessionali, ove consentito dagli ordinamenti di categoria; gli stessi ordinamenti di categoria stabiliscono il regime di incompatibilità relativo alla partecipazione dei professionisti iscritti in albi diversi.

Infine, il successivo art. 10 della *Vietti-bis* regola l'esercizio in forma associata delle professioni; la norma richiama, a tal fine, l'art. 1 della legge n. 1815/39 e, per quanto compatibili, le disposizioni del capo III del disegno di legge in commento.

6. LA TASSAZIONE DEL REDDITO DEGLI STUDI ASSOCIATI E DELLE SOCIETÀ DI PROFESSIONISTI SECONDO IL PRINCIPIO DI TRASPARENZA.

Ai fini fiscali, sono redditi di lavoro autonomo – ai sensi dell'art. 53, comma 1, del TUIR – *“quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'art. 5”* del TUIR.

Ai fini della qualificazione nella categoria dei redditi di lavoro autonomo del reddito prodotto in forma associata, è pertanto necessario che si configuri la figura associativa di cui all'art. 5, comma 3, lett. c)⁴⁷; in virtù di tale disposizione, ai fini della imputazione ai soci dei redditi conseguiti dalle società di tipo personale (cosiddetto principio di trasparenza), le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici, con l'ulteriore precisazione che l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata – che fissa le quote di partecipazione agli utili – può essere redatta fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione. Di converso, l'esercizio di arti e professioni *“sotto forma societaria, di tipo personale o di capitali, è elemento soggettivo atto ad escludere ... l'ascrivibilità del reddito da queste prodotto alla categoria di lavoro*

⁴⁷ Cfr. P. TARIGO, *I redditi di lavoro autonomo*, “Imposta sul reddito delle persone fisiche”, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* diretta da F. TESAURO, Torino, 1994., p. 364; *“l'esercizio in forma associata costituiva una novità del previgente d.p.r. 597, poiché l'imposizione mobiliare del T.U. del 1958 non menzionava espressamente tale istituto e, all'opposto, la formulazione stessa dell'art. 85 sulla classificazione dei redditi sembrava riferirsi esclusivamente alle persone fisiche quali possibili soggetti percettori di redditi di lavoro autonomo ... Considerato che la mancanza di una espressa previsione legislativa non poteva di certo impedire nella realtà la pur modesta diffusione dell'istituto, sia la dottrina che la giurisprudenza si interrogavano sulla ascrivibilità alla categoria dei redditi di lavoro autonomo ovvero di impresa dei redditi derivanti dalle forme associative in oggetto”*.

Per approfondimenti si rimanda A. GIOVANNINI, *Professionisti (associazioni e società fra) nel diritto tributario*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche. Sezione Commerciale*, 1995, p. 390 ss.

autonomo, essendo qualificabile, con presunzione juris et de jure che eccettua le sole società semplici, come reddito d'impresa, pur se proveniente da una fonte di lavoro e pur se l'oggetto sociale si concreta nell'esercizio in forma associata di arti e professioni..., prescindendosi, in ambito tributario, dalla legittimità della cosiddetta società di professionisti"⁴⁸.

Quanto alla identificazione delle possibili tipologie di esercizio della professione in forma associata, da un punto di vista tributario l'art. 5, comma 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, comma 2, del TUIR⁴⁹.

Il disposto normativo sembra fare riferimento alla forma associativa "tipica" della legge n. 1815/39. Si ritiene, inoltre, che il legislatore non abbia inteso riferirsi alle associazioni in partecipazione di cui all'art. 2549 c.c.⁵⁰, né alle "mere associazioni interne" tra più professionisti ai fini della ripartizione delle spese di gestione dello studio⁵¹ e neanche alle ipotesi di collaborazione "limitata all'opera", qualora l'incarico professionale venga assunto, disgiuntamente o congiuntamente, da più professionisti⁵².

In ordine, poi, alla ammissibilità dell'esercizio della professione in forma societaria, si è osservato in dottrina⁵³ che – stante il divieto della legge n. 1815/39 – le associazioni tra professionisti sono configurabili come società semplici professionali; l'esercizio di arti e professioni mediante società commerciali comporterebbe, invece, l'ascrivibilità del relativo reddito prodotto alla categoria dei redditi d'impresa, in ossequio al disposto dell'art. 6, comma 3, del TUIR⁵⁴.

⁴⁸ Così P. TARIGO, *I redditi di lavoro autonomo, cit.*, p. 364-365; si rimanda allo stesso autore per una rassegna delle posizioni della dottrina tributaria in merito al previgente dato normativo dell'art. 5, comma 3, lett. c) del d.p.r. 597/1973, ove si prevedeva l'equiparazione alle società semplici "delle società o associazioni costituite fra artisti e professionisti per l'esercizio in forma associata dell'arte o della professione ...". Si veda, in particolare, C. SACCHETTO, *Aspetti e problemi fiscali degli studi professionali associati*, in *Boll. Trib.*, 19, 1993, p. 1431-1432.

⁴⁹ Sul punto la dottrina è unanime.

⁵⁰ Il rilievo è di tipo formalistico e nasce dalla considerazione che il legislatore, "laddove ha inteso riferirsi all'associazione in partecipazione ... ha usato propriamente il relativo *nomen juris*" (P. TARIGO, *I redditi di lavoro autonomo, cit.*, p. 367). V. anche F. D'AYALA VALVA, *I redditi di lavoro autonomo nel T.U.I.R. n. 917 del 22-12-1986, cit.*, 339; C. SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo. Nozione e disciplina tributaria, cit.*, p. 60-61; P. FILIPPI, *Associazione in partecipazione nel diritto tributario*, Digesto delle Discipline Privatistiche, Sezione Commerciale, Torino, 1987, I, p. 515 e C. COCCHI, *Il regime fiscale dell'associazione in partecipazione*, in *Rassegna Tributaria*, 1987, I, p. 333.

Il Ministero delle Finanze, con la nota 31 dicembre 1977, n. 8/1250, ha osservato che "il contratto di associazione in partecipazione è previsto dalle norme del C.C. in relazione allo svolgimento di un'impresa o di uno o più affari" ed ha ritenuto che "l'associazione in partecipazione non possa estendersi ad attività diverse da quelle contemplate dall'art. 2195 del C.C." (nel caso di specie, la costituzione di un'associazione in partecipazione fra professionisti).

⁵¹ v. C. SACCHETTO, *Aspetti e problemi fiscali degli studi professionali associati, cit.*, p. 1432.

⁵² Sul tema si veda C. SACCHETTO, *Aspetti e problemi fiscali degli studi professionali associati, cit.*, p. 1432 e AA.VV., *Manuale del professionista. Obblighi civilistici e adempimenti fiscali, cit.*, p. 313-314.

⁵³ Si vedano, per tutti, C. SACCHETTO, *Aspetti e problemi fiscali degli studi professionali associati, cit.*, p. 1432, F. D'AYALA VALVA, *I redditi di lavoro autonomo nel T.U.I.R. n. 917 del 22-12-1986, cit.*, p. 339-340, M. LEO, F. MONACCHI, M. SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico, cit.*, p. 60-61, A. FANTOZZI, *Diritto tributario, cit.*, p. 617.

⁵⁴ Cfr. P. TARIGO, *I redditi di lavoro autonomo, cit.*, p. 369. Si rinvia ai successivi paragrafi per un esame della qualificazione del reddito prodotto da professionisti mediante società commerciali e per l'esercizio dell'attività professionale con organizzazione d'impresa.

Da quanto sopra accennato in tema di esercizio in forma associata delle professioni, consegue che il confine tra lavoro autonomo e impresa nelle imposte sui redditi diverge da quello civilistico sia sotto l'aspetto qualitativo che sotto l'aspetto quantitativo.

Da un punto di vista qualitativo, infatti, talune attività – si pensi, ad esempio, all'opera manuale⁵⁵ – che civilisticamente sono considerate lavoro autonomo, fiscalmente sarebbero qualificate come produttive di reddito d'impresa⁵⁶.

Quanto alle differenze quantitative, di regola, l'attività di lavoro autonomo è caratterizzata da una carenza di organizzazione di elementi patrimoniali o di capitale; qualora, invece, l'attività professionale sia svolta in forma d'impresa, mediante un'organizzazione di beni e servizi così rilevante da farla considerare di tipo imprenditoriale – con prevalenza dell'apporto organizzativo sull'apporto personale del professionista e “spersonalizzazione” della prestazione – fiscalmente costituirebbe reddito d'impresa. Si segnala, tuttavia, che tale posizione non è unanimemente condivisa; una parte della dottrina tributaristica ha, infatti, escluso che l'esercizio delle professioni intellettuali “protette” possa dare luogo ad un reddito qualificabile fiscalmente come di impresa, in presenza di una data organizzazione, “*stante la rilevanza dell'intuitus personae quale elemento che impedisce di considerare oggettivamente tali attività, sostenendosi che per il loro stretto collegamento al soggetto che le svolge sono e rimangono attività di puro lavoro autonomo, anche in presenza di cospicua organizzazione*”⁵⁷.

Da un punto di vista civilistico il professionista resta invece tale, salvo l'applicazione dell'art. 2238, comma 1, c.c., in base al quale “*se l'esercizio della professione costituisce elemento di un'attività organizzata in forma di impresa, si applicano anche le disposizioni del titolo IP*”. Dalla lettura dell'art. 2238 c.c. si ricava che il libero professionista come tale non è un imprenditore; ne danno larghissima conferma il carattere personale delle prestazioni *ex art. 2232 c.c.*, le caratteristiche, forme e misure di compenso che impone l'art. 2233 c.c., nonché il diverso rischio che grava sull'imprenditore, rispetto al prestatore d'opera intellettuale⁵⁸. Rispetto al T.U. del 1958, con la riforma del 1973 il legislatore tributario accoglie – ai fini della determinazione del reddito dei lavoratori autonomi – il principio di cassa, in contrapposizione con il principio di competenza previsto per il reddito d'impresa⁵⁹. La relazione ministeriale al d.p.r. 597/73 motivò tale cambiamento rispetto al previgente art. 115 del TU del 1958 “*in considerazione di una supposta*

⁵⁵ Il riferimento è al contratto d'opera di cui all'art. 2222 e seguenti c.c.; si pensi ad imprese minori, servizi vari, ... esclusi, forse, quelli a carattere personale, che dovrebbero poter rientrare nel lavoro autonomo.

⁵⁶ Per una definizione della cosiddetta “zona grigia” tra reddito di lavoro autonomo e reddito d'impresa elaborata dalla giurisprudenza tributaria ai fini ILOR, si rimanda a R. MUFFATO, *Prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c.: rassegna di dottrina, giurisprudenza e interpretazioni ministeriali*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, p. 433 ss.

⁵⁷ Cfr. C. SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo, cit.*, p. 290 ss. e la dottrina ivi richiamata.

⁵⁸ In tal senso si è espressa la Corte Costituzionale, con la sentenza 26 marzo 1980, n. 42, che dichiarò illegittima l'applicazione dell'ILOR ai redditi di lavoro autonomo, in considerazione del fatto che detta imposta intendeva colpire i redditi di fonte patrimoniale e quelli derivanti dalla combinazione di capitale e lavoro.

⁵⁹ Per approfondimenti si veda P. TARIGO, *I redditi di lavoro autonomo, cit.*, p. 372, F. D'AYALA VALVA, *I redditi di lavoro autonomo nel T.U.I.R. n. 917 del 22-12-1986, cit.*, p. 351; P. FILIPPI, *Precisazioni sulla nuova disciplina degli esercenti arti e professioni*, in *Il fisco*, 21, 1978, p. 21; G.C. CROXATTO, *Disposizioni generali sulla determinazione della base imponibile ai fini della imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir. e prat. trib.*, 1973, I, p. 1125.

abitualità e costanza nella produzione del reddito che avrebbe condotto ad una sorta di compensazione tra compensi e spese globali, con una sostanziale equivalenza, in termini di reddito netto, al principio di competenza. Si motivò ancora tale scelta con la considerazione che, riguardando l'imputazione per cassa non solo i componenti positivi ma anche quelli negativi, sarebbe stato comunque possibile dedurre le spese anteriormente al concorso reddituale dei compensi”.

In via preliminare, si osserva⁶⁰ che “*l'imputazione secondo il principio di cassa ... pur non espressamente formulata nel comma 1 dell'art. 50, è implicitamente desumibile dalla stessa definizione quantitativa di reddito, quale differenza tra l'ammontare dei compensi «percepiti» nel periodo d'imposta e quello delle «spese sostenute» nel periodo stesso*”⁶¹.

Si deve, peraltro, rilevare come il legislatore tributario abbia progressivamente introdotto eccezioni al principio di cassa – agli effetti della categoria dei redditi di lavoro autonomo –, in particolare con riguardo alle spese che non esauriscono la propria utilità nell'arco di un solo periodo d'imposta, ma sono trattate come elementi pluriennali da ripartire nel tempo, secondo la logica del reddito d'impresa.

I redditi dello studio associato o della società di professionisti – determinati ai sensi dell'art. 54 del TUIR – sono imputati ai soci conformemente al cosiddetto principio di trasparenza (art. 5 del TUIR), indipendentemente dall'effettiva distribuzione, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili⁶². Come osservato in dottrina, la disposizione trae fondamento dall'esigenza di dare piena attuazione al principio della personalità dell'imposizione, negando la soggettività tributaria alle società personali ed agli enti equiparati⁶³.

⁶⁰ In tal senso, P. TARIGO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., p. 373.

⁶¹ Al riguardo è stato precisato (P. TARIGO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., p. 373) che “*è particolarmente in riferimento al termine della «percezione» dei compensi che occorre aver riguardo, non essendo di per sé la nozione di «sostenimento» della spesa tale da esaurirsi in un esborso monetario, tant'è che alle spese sostenute si accenna anche nel contesto dell'art. 75 ove è, per contro, formulato il principio di competenza. Parimenti ingannevole è la nozione di spesa, cui potrebbe richiamarsi per argomentare a favore dell'accoglimento del principio di cassa data la sua tradizionale connotazione finanziaria, per il costante ricorso del legislatore tributario a tale termine, anche laddove la determinazione del reddito è informata al principio della competenza ... Né il mantenimento dell'avverbio «effettivamente», che nella formulazione dell'art. 50 del d.p.r. 597 si attribuiva alle spese sostenute nel periodo di imposta, avrebbe migliorato, nel contesto della norma del nuovo T.U., la comprensione del fenomeno sotto l'aspetto monetario, atteso che il principio di effettività ... attiene l'esistenza del componente negativo, ma nulla esprime in termini di concorso temporale dello stesso alla determinazione reddituale del periodo d'imposta*”.

Si veda anche F. CROVATO, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996, p. 285 ss.

⁶² In dottrina si rimanda a P. BORJA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996; R. SCHIAVOLIN, *Redditi prodotti in forma associata*, “Imposta sul reddito delle persone fisiche”, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* diretta da F. TESAURO, Torino, 1994, 124 ss. e p. 139-140; D. BLASKOVIC, *La determinazione dei redditi in forma associata di professionisti e soci d'opera*, in *Rass. trib.*, 1997, I, p. 1443 ss.; A. URICCHIO, *I redditi prodotti in forma associata e le società senza impresa*, in *Dir. e prat. trib.*, 1990, I, p. 271 ss.; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, cit., p. 224 ss.; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 377; B. SANTAMARIA, *Lineamenti di diritto tributario*, Milano, 1996, p. 18; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, p. 178; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte speciale, Torino, 2000, p. 26.

⁶³ Cfr. A. URICCHIO, *I redditi prodotti in forma associata e le società senza impresa*, cit., p. 270 e 275; l'associazione professionale è “il soggetto cui inerisce l'obbligo di presentazione della dichiarazione e, in via concettualmente dipendente, il soggetto passivo dell'accertamento” (A. GIOVANNINI, *Professionisti (associazioni e società fra) nel diritto tributario*, cit., p. 402).

Il passaggio generazionale negli studi professionali

Sul punto si è già avuto modo di chiarire che, a norma dell'art. 5, comma 3, lett. c) del TUIR, ai fini dell'imputazione ai soci dei redditi conseguiti dalle società di tipo personale, le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici^{64, 65}.

Quanto alle modalità di imputazione ai soci del reddito della società, le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano diversamente determinate dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali⁶⁶. In deroga a tale principio, l'ultimo periodo della richiamata lett. c) del comma 3, prevede per le associazioni professionali che l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata – che fissa le quote di partecipazione agli utili – possa essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione stessa. In tal modo, si è inteso tenere conto della differente attività svolta dalle associazioni professionali rispetto alle società commerciali; le quote di partecipazione agli utili sono, infatti, generalmente determinate “a consuntivo” in base all'apporto dei soci in termini di lavoro e le prestazioni effettuate possono variare in misura considerevole nel corso degli anni⁶⁷.

Si precisa, infine, che – a norma dell'art. 8, comma 2, del TUIR – anche le perdite delle associazioni professionali sono deducibili dal reddito complessivo di ciascun socio o associato in proporzione alla quota di partecipazione agli utili.

7. IL PASSAGGIO GENERAZIONALE NEGLI STUDI. LA MORTE DEL SOCIO: LIQUIDAZIONE DELLA QUOTA O CONTINUAZIONE CON GLI EREDI.

Come accennato, nelle società di persone, ai sensi dell'art. 2284 c.c., salva contraria disposizione del contratto sociale, in caso di morte di uno dei soci, 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 va letta in combinato disposto con l'art. 2289 c.c., in riferimento alla liquidazione della quota del socio uscente. La norma di cui all'art. 2284 c.c. offre, dunque, ai soci superstiti, due alternative:

- essi possono decidere lo scioglimento anticipato della società
- ovvero la continuazione della società con gli eredi del defunto.

Per il primo caso, gli eredi del defunto dovranno attendere il termine delle operazioni di liquidazione per ottenere la liquidazione della quota; nel secondo caso, essi, a fronte del consenso di tutti i soci superstiti al

⁶⁴ Si veda anche A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositivo*, Padova, 1996, p. 266 ss.

⁶⁵ Tale criterio è stato esteso anche al gruppo europeo d'interesse economico (GEIE), disciplinato dal Regolamento della Comunità Europea 25 luglio 1985 n. 2137 e recepito nel nostro ordinamento dal D.Lgs. 23 luglio 1991 n. 240, che consente la cooperazione a carattere transnazionale tra imprese e professionisti di Stati membri della Comunità.

⁶⁶ Cfr. L. LOVECCHIO, *Redditi di partecipazione in società personali. Appunti sulla modifica del secondo comma dell'art. 5, D.P.R. 917/86*, in *Boll. trib.*, 1991, p. 683.

⁶⁷ Così R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale, cit.*, p. 225 e M. LEO, F. MONACCHI, M. SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico, cit.*, p. 68.

subingresso, saranno tenuti a prestare il loro consenso⁶⁸. Data la previsione del termine di sei mesi, tanto per la continuazione della società, quanto per lo scioglimento anticipato, si presume che, entro tale periodo, i soci superstiti abbiano piena facoltà di svolgere l'attività sociale, ancorché vada rilevata l'opinione, per altro non pienamente condivisibile dato il contrasto con il dato normativo, di chi sostiene come lo svolgimento di attività possa essere ricondotto ad una implicita manifestazione di prosecuzione della società da parte dei soci superstiti, e ciò non consentirebbe loro di decidere lo scioglimento nei sei mesi⁶⁹.

Di fondamentale rilevanza ai fini della presente indagine, è la prevista derogabilità, a disponibilità delle parti al momento della formulazione del contratto sociale, della norma di cui all'art. 2284, là dove essa – facendo salva la contraria disposizione del contratto sociale in ordine agli effetti della morte di un socio – rimette ai soci stessi la facoltà di determinare detti effetti attraverso la predisposizione di apposite clausole.

In tal senso, può essere prevista:

- una *clausola di continuazione* della società con gli eredi, attraverso la quale i soci si precludono la possibilità di liquidare la quota o di sciogliere la società⁷⁰;
- ovvero una *clausola di consolidazione*, che preveda l'acquisto della quota del socio defunto da parte dei superstiti e la liquidazione del valore della quota agli eredi, andando con ciò a rafforzarsi il carattere *intuitus personae* della società⁷¹.

In ordine a quest'ultima possibilità, chiara è l'utilità a fronte di una società di professionisti, così come può apparire ovvia la previsione statutaria che limiti il subingresso ai soli eredi aventi le medesime qualificazioni professionali del socio defunto e che preveda in via subordinata la ripartizione della quota del defunto tra i soci superstiti.

Secondo la più recente giurisprudenza, lo scioglimento del rapporto particolare del socio defunto si verifica alla data del decesso, mentre gli eredi acquistano contestualmente il diritto alla liquidazione della quota secondo i criteri fissati dall'art. 2289 c.c., cioè un diritto di credito ad una somma di danaro, che rappresenti il

⁶⁸ Consenso che, secondo la dottrina dominante, si può ritenere prestato anche per *facta concludentia*; per tutti vedi G. F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale - 2: diritto delle società*, Torino, 2002, p. 118, il quale sottolinea la consolidata opinione dottrinale secondo la quale la società può continuare anche solo con alcuni degli eredi “*per la parte di quota loro spettante e salvo l'obbligo della società di liquidare agli eredi che non intendono aderire la loro parte di quota*”. Questo aspetto deve essere tenuto in debita considerazione per il caso di morte di un socio di società tra professionisti.

⁶⁹ In tal senso ha avuto modo di esprimersi Cass. 16.2.1981, n. 936, in *Giur. comm.*, 1983, II, p. 49; *contra*, in dottrina, Campobasso, *Diritto commerciale - 2: diritto delle società*, Torino, 2002, p. 119.

⁷⁰ In detta situazione la dottrina dominante distingue a seconda che la clausola in questione sia vincolante per i soli soci superstiti, lasciando libertà di scelta agli eredi (*clausola di continuazione facoltativa*), ovvero che la clausola obblighi gli eredi ad entrare in società (*clausola di continuazione obbligatoria*), ovvero ancora che preveda il subingresso automatico per effetto dell'accettazione della eredità (*clausola di successione*). Così, F. GALGANO, *Società in genere, società di persone*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da Cicu e Messineo, XXVIII, Milano, 1982, p. 322 e ss.; G. COTTINO, *Diritto commerciale*, vol. I, tomo II, Padova, 1994, p. 239 e ss.; G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale - 2: diritto delle società*, Torino, 2002, p. 120, i quali ne sostengono la validità (ancorché taluni con qualche riserva), così come anche la costante giurisprudenza: da ultimo cfr. Cass. 18.12.1995, n. 12906, in *Giur. it.*, 1996, I, 1, p. 1356. Nègano, altresì, validità alle ultime due clausole previste, ed in particolare all'ultima per il presunto contrasto con il divieto dei patti successori e con i principi sull'accettazione di eredità con beneficio di inventario, dato che il socio subentrato sarà chiamato a rispondere illimitatamente dei debiti sociali anteriori all'acquisto della qualità di socio, AULETTA, *Clausole di continuazione della società con l'erede del socio personalmente responsabile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1951, p. 885 e ss, e SPADA, *Problemi attuali delle società di persone*, Padova, 1989, p. 73 e ss..

⁷¹ In tal senso cfr. F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, ESI, 2000, p. 1389.

valore della quota del socio defunto alla situazione patrimoniale della società nel giorno in cui si è verificato lo scioglimento.

Così come ampiamente argomentato, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, il debito relativo alla liquidazione della quota è un debito della società e non dei soci ed è, inoltre, qualificabile come debito di *valuta*, in quanto, se si definisse come debito di valore, il socio uscente o gli eredi del socio defunto correrebbero il rischio incidente sul valore dei beni sociali anche dopo lo scioglimento del rapporto⁷².

La cessazione della qualità di socio conseguente alla morte non comporta, allora, il trasferimento diretto di tale qualità in capo agli eredi, ma determina la trasformazione *ope legis* della quota in una somma pecuniaria, di cui diviene debitrice la società stessa.

A ben vedere, tuttavia, le norme in esame ammettono tre possibili soluzioni applicative, conseguenti alla morte del socio:

- la liquidazione della quota del socio defunto e la continuazione del rapporto contrattuale fra i soci superstiti;
- la liquidazione della quota del socio defunto e lo scioglimento della società;
- la continuazione del rapporto societario con gli eredi del socio defunto.

Come specificato, l'ambito di applicabilità della regola della continuazione troverà talune limitazioni, in materia di società di professionisti, dal momento che, come sopra accennato, l'ingresso del nuovo socio in società è subordinato alla presenza del requisito della professionalità ed onorabilità propri del tipo di attività svolta. Il contratto sociale potrà allora contenere specificazioni in tal senso.

In ordine alla liquidazione della quota spettante al socio per il caso in cui il rapporto sociale si sciogla limitatamente ad esso, ai sensi dell'art. 2289 co. 1 c.c., il socio o i suoi eredi hanno diritto soltanto ad 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.

Con riferimento al caso in cui la quota del socio sia costituita dall'avvenuto conferimento di un bene in godimento alla società, si discute, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, se detto bene costituente la quota debba, o meno, essere restituito⁷³.

⁷² In tal senso vedi ASCARELLI, *Scritti giuridici sulla moneta*, Milano, 1957, p. 147; F. GALGANO, *Società in genere, società di persone*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da Cicu e Messineo, XXVIII, Milano, 1982, p. 343 e ss. In giurisprudenza, cfr., da ultimo, Cass. 10 giugno 1999, n. 5732, in *Giust. civ.*, 1999, p. 2949, ove è specificato che: *in caso di scioglimento del rapporto sociale nei confronti di un solo socio nelle società di persone il diritto alla liquidazione della quota, previsto dall'art. 2289 c.c., avendo fin dall'origine ad oggetto una somma di danaro, è un credito di valuta ed è soggetto, quindi, al principio nominalistico*. Tuttavia, dato che la ricorrente lamentava la violazione e falsa applicazione degli artt. 2289, 1277 e 1224 c.c. nella rivalutazione operata dal giudice della quota del socio uscente, il S.C. ha rilevato, in riferimento al maggior danno, di cui all'art. 1224 c.c., che *la svalutazione monetaria assume rilevanza quando, non essendo avvenuto l'adempimento entro il termine di sei mesi previsto dall'ultimo comma dell'art. 2289 c.c., diventino applicabili i principi sul risarcimento del danno conseguente alla mora del debitore*.

⁷³ Sulla derogabilità del disposto di cui al I comma dell'art. 2289 c.c., cfr. F. GALGANO, *Società in genere, società di persone*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da Cicu e Messineo, XXVIII, Milano, 1982, p. 327 e ss.; G. FERRI, *Società*, in *Comm. Scialoja Branca*, Bologna, 1981, art. 2289 c.c., p. 344 e ss. In giurisprudenza, nel senso della

Il passaggio generazionale negli studi professionali

In base al disposto di cui all'art. 2289 co. 2 c.c., il valore della quota deve essere determinato in base alla situazione patrimoniale della società nel giorno in cui si verifica lo scioglimento e tenendo in considerazione, così come previsto al co. 3 del medesimo articolo, le operazioni in corso.

L'art. 2289 co. 4 c.c., facendo salve le disposizioni di cui all'art. 2270 c.c. con riguardo allo scioglimento su richiesta del creditore particolare del socio, fissa in sei mesi dal giorno in cui si verifica lo scioglimento il termine entro cui effettuare il pagamento della quota spettante al socio.

8. (SEGUE) LE CLAUSOLE RELATIVE ALL'AMMISSIONE DI UN NUOVO SOCIO/ASSOCIATO.

L'ingresso di un nuovo socio/associato implica la modifica del contratto associativo.

Un primo problema si pone con riguardo al soggetto legittimato a deliberare circa la modifica, dal momento che nelle società di persone non è prevista l'assemblea come organo collegiale.

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 ..., né si applicano per analogia le disposizioni dettate a riguardo nella disciplina delle società di capitali.

Ne consegue che, se negli studi professionali 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 s.r.l. o della s.p.a. Va comunque ricordato che il tipo sociale delle s.r.l. – a seguito della riforma del diritto societario – riconosce ai soci e alle loro decisioni un ruolo significativo per la determinazione dell'organizzazione sociale.

La delibera dell'assemblea o l'eventuale decisione dei soci dovrà regolamentare la redistribuzione della percentuale di partecipazione agli utili.

Qualche considerazione deve essere spesa con riguardo ai conferimenti. Si argomentava precedentemente che nella società semplice i conferimenti possono essere in denaro, in proprietà di beni in natura, in godimento di beni in natura, di credito e di servizi.

La scelta alternativa dei detti conferimenti non è possibile nelle società semplici di professionisti, nelle quali risulta sempre necessario lo svolgimento dell'attività professionale caratterizzata, com'è noto, dalla personalità dell'esecuzione.

Il socio professionista allora può essere configurato quale socio d'opera⁷⁴. Tale espressione, secondo la migliore dottrina, deve essere interpretata nel significato tecnico civilistico suo proprio; il che implica il richiamo alla norma di cui al comma 2 dell'art. 2263, 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”* (la norma è applicabile anche alla società in nome collettivo e alla società in accomandita semplice).

restituzione si è espressa Cass. 8 luglio 1953, n. 2171, mentre in senso contrario, vedi Cass. 17 novembre 1984, n. 5853, in *Giur. comm.* 1985, II, p. 756.

⁷⁴ Sul socio d'opera si vedano, per tutti, G. MINNITI, *Il socio d'opera nelle società di capitali e nelle società di persone*, in *Vit. not.*, 1986, p. 1377; ROMAGNOLI, *Per uno studio sul conferimento d'opera*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1965, p. 1418.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

Il problema che si pone è quello della rilevanza di tali conferimenti ai fini della determinazione del capitale sociale.

Si contendono il campo due orientamenti.

Un 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.

Contrariamente, si afferma che 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” – cioè quello che apporta la propria attività professionale intellettuale – e “spurio” – cioè quello 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 professionali, le norme di cui agli artt. 2254, 2255, 2256 c.c.

Devono, inoltre, ritenersi validi eventuali patti stipulati che prevedano la valorizzazione del conferimento nello studio del pacchetto clienti di cui dispone il professionista subentrante – ipotesi espressamente disciplinata dal disegno di legge al Governo per il riordino delle libere professioni n. 7452 del 2000 (di cui si è già fatto cenno in precedenza e sul quale si avrà modo di ritornare nel successivo paragrafo) – o dell'intero studio del nuovo associato, inteso quale complesso organizzato di beni, rapporti giuridici e diritti⁷⁵.

Il trasferimento dei crediti verso la clientela – con garanzia della solvenza del debitore ceduto – comporta comunque, di regola, una valutazione in via provvisoria al momento dell'ingresso dell'associato, con successiva definizione al momento dell'incasso dei relativi crediti⁷⁶.

Si potrà, infine, procedere alla messa a disposizione dello studio del godimento di beni che restano di proprietà del nuovo associato.

Un'ultima notazione va fatta con riguardo alla responsabilità del nuovo socio. 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*”.

⁷⁵ Per approfondimenti circa i metodi di valutazione dello studio professionale, si veda F. MICHELOTTI, *Osservazioni in tema di pattuizioni relative all'ammissione di un nuovo associato negli studi professionali*, p. 28, in Atti del 40° Congresso dell'Unione nazionale giovani dottori commercialisti, Capri, maggio 2002.

⁷⁶ F. MICHELOTTI, *Osservazioni in tema di pattuizioni relative all'ammissione di un nuovo associato negli studi professionali*, cit., p. 31 e ss.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

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.*

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. Il richiamato 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 deve essere portato a conoscenza dei terzi con mezzi idonei. Occorrerebbe, a tal fine:

- prevederlo in statuto, possibilmente redatto per atto pubblico;
- farlo risultare in sede di incarico professionale.

9. (SEGUE) IL CONFERIMENTO DELLA CLIENTELA E LA CESSIONE DELLO STUDIO PROFESSIONALE.

Nella pratica è tutt'altro che infrequente che lo studio professionale venga trasferito verso corrispettivo; di regola, insieme al complesso dei beni strumentali organizzati dal professionista per l'esercizio della propria attività e dei rapporti contrattuali, viene ceduta anche la clientela⁷⁷.

La fattispecie in esame è, per molti versi, analoga alla cessione d'azienda: come l'azienda, anche lo studio è il complesso di beni organizzato per l'esercizio dell'attività professionale; inoltre, *“la capacità di attrarre clientela rappresenta per il professionista ... un vero e proprio «avviamento», dotato senz'altro di un valore economicamente apprezzabile»*⁷⁸.

Per converso, in sede di ammissione di un nuovi soci/associati possono essere previsti patti che prevedano la valorizzazione del conferimento in società del pacchetto clienti che fa capo al professionista subentrante.

In via preliminare, si osserva che il concetto di azienda mal si concilia con quello di attività professionale; la nozione di azienda di cui all'art. 2555 c.c. presuppone, infatti, necessariamente l'esistenza di un'attività imprenditoriale⁷⁹. Sul punto, la Cassazione, con la sentenza a Sezioni Unite del 21 luglio 1967, n. 1889⁸⁰,

⁷⁷ Si vedano R. MERLINO, *I redditi da lavoro autonomo ...*, cit., p. 125 ss.; D. STEVANATO, *Proventi derivanti da cessione di studio professionale: quale trattamento ai fini dell'imposizione diretta?*, cit., p. 837 ss.; M. LEO, F. MONACCHI, M. SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit., p. 304 ss.; N. FORTE, *Il reddito dei professionisti*, cit., 195 ss. e AA.VV., *Manuale del professionista. Obblighi civilistici e adempimenti fiscali*, cit., p. 194 ss.

⁷⁸ Così D. STEVANATO, *Proventi derivanti da cessione di studio professionale: quale trattamento ai fini dell'imposizione diretta?*, cit., p. 838.

⁷⁹ Si è osservato che *“l'esistenza dell'azienda implica – in altri termini – la titolarità del complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa, e dunque, il recepimento, nella fattispecie tributaria qualificabile come «cessione d'azienda», del corrispondente istituto civilistico definito dall'art. 2555 del codice civile. Pertanto, qualora l'attività svolta non sia esplicita nell'esercizio di un'impresa commerciale ai sensi dell'art. 51 del TUIR, non potrà in alcun modo parlarsi – nell'ipotesi di trasferimento dello studio professionale – di cessione d'azienda”* (D. STEVANATO, *Proventi derivanti da cessione di studio professionale: quale trattamento ai fini dell'imposizione diretta?*, cit., p. 839).

ebbe, infatti, modo di precisare che “non è titolare di azienda l’esercente di uno studio professionale ... anche se questo sia dotato di apparecchi ed attrezzi di notevole valore, che però servano all’espletamento di quella speciale attività intellettuale” e che “nello studio professionale ... quello che conta e prevale – e ne caratterizza l’importanza e il valore – è sempre l’opera intellettuale del titolare, il quale agisce, nello svolgimento della sua attività, non di propria iniziativa come nell’impresa, ma in base ad un incarico fiduciario (*intuitu personae*) del committente, espletato con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione ...”.

Quanto all’avviamento, questo viene definito in dottrina⁸¹ come “la capacità di profitto, la quale, benché propria dell’impresa in senso lato, viene imputata all’azienda, in quanto si valuta che la stessa possa permanere nonostante il mutamento di imprenditore, con la conseguenza di fare acquistare all’azienda un valore di mercato superiore al valore netto patrimoniale”.

Ne deriva che, di regola, negli studi professionali, non esistendo impresa né azienda, non può esistere avviamento in senso commerciale, come bene immateriale “incorporato” nell’azienda e con essa suscettibile di trasferimento⁸².

La richiamata sentenza della Cassazione a Sezioni Unite, confermando tale impostazione, ha precisato che “il nome, la capacità del professionista e la fiducia che egli ispira costituiscono i fattori che sogliono indirizzare la clientela, la quale è in funzione (principale se non esclusiva) delle doti personali d’ingegno, perizia e considerazione delle quali gode il professionista, e non dei beni materiali e strumentali che ne arredano lo studio; di talché in caso di vendita o cessione dello studio, non è legittimo ipotizzare a carico del venditore o cedente un valore di avviamento, tassabile *una tantum* ...”⁸³.

Si deve, peraltro, rilevare come, nella pratica, con la cessione dello studio professionale si realizzino una pluralità di trasferimenti di beni, di diritti e di rapporti; oltre alla cessione di beni materiali e immateriali e di alcuni contratti; nel caso di trasferimento di studio si verifica un graduale subentro del nuovo titolare (o del

Si veda anche R. MERLINO, *I redditi da lavoro autonomo ...*, cit., p. 126-127; M. LEO, F. MONACCHI, M. SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit., p. 304 e AA.VV., *Manuale del professionista. Obblighi civilistici e adempimenti fiscali*, cit., p. 194-197.

⁸⁰ In *Dir. e prat. trib.*, 1968, II, p. 15 ss., con commento di A. BOIDI, *L’avviamento nella cessione di studi professionali*, p. 18 ss.

⁸¹ G. AULETTA, *Avviamento*, in *Enc. dir.*, vol. IV, Milano, 1959, p. 634.

⁸² Così D. STEVANATO, *Proventi derivanti da cessione di studio professionale: quale trattamento ai fini dell’imposizione diretta?*, cit., 845; R. MERLINO, *I redditi da lavoro autonomo ...*, cit., p. 125 e AA.VV., *Manuale del professionista. Obblighi civilistici e adempimenti fiscali*, cit., p. 197.

⁸³ Sul punto, la sentenza della Corte Cost. 26 marzo 1980, n. 42 (*cit.*) ha operato un’interessante distinzione tra clientela del professionista e clientela conferita ad una società tra professionisti, osservando che “è ben diverso il caso delle società tra professionisti, ai fini delle quali la clientela di uno dei soci può anche venir equiparata ad un apporto di capitale, dal caso del professionista isolato, che non disponga - *intuitu personae* - se non di clienti acquisiti mediante le sue proprie prestazioni”. Quanto, poi, al conferimento della clientela nello studio professionale o nella società tra professionisti, la decisione della Comm. Trib. Centrale 15 novembre 1983, n. 3632 (in Banca dati Aristeia) ha precisato che i liberi professionisti possono anche mettere insieme la propria opera, ivi compreso il predetto prestigio nella loro sfera specifica di attività, ma questo apporto non assume la sostanza di una *datio* fatta all’ente plurimo così formato, per la rilevata persistenza dell’elemento personale che lo rende intrasmissibile. Si segnala che il conferimento della clientela nella società tra professionisti è disciplinato anche dal disegno di legge n. 7452 (*cit.*); l’art. 5, comma 3, lett. c) prevede, infatti, che “il conferimento dei soci possa consistere nella prestazione professionale ovvero in detta prestazione unitamente a capitale, anche sotto forma di apporto di clientela”.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

contitolare associato), il quale viene gradualmente introdotto ai clienti, al personale e ai terzi, viene addestrato alle procedure esistenti, acquisisce gradatamente il *know-how* dello studio, ...

Ci si chiede, pertanto, se la clientela dello studio professionale possa essere effettivamente assimilata all'avviamento delle imprese commerciali.

I rapporti e le conoscenze – specie se a carattere strettamente personale – difficilmente possono essere cedute⁸⁴; generalmente il cedente, oltre alla cessione dei beni materiali e immateriali trasferibili, si obbliga ad una serie di prestazioni – di fare, di non fare e di permettere – idonee e mirate a far acquisire al cessionario i rapporti altrimenti intrasferibili, quali, ad esempio, l'obbligo di presentare il cessionario ai suoi clienti e collaboratori, di affiancarlo per un certo periodo, di “volturare” i contratti in corso, di astenersi dallo svolgere la propria attività (patto di non concorrenza) e, infine, di adoperarsi per la prosecuzione del rapporto con la vecchia clientela⁸⁵.

Conseguentemente, devono ritenersi validi eventuali patti stipulati tra professionisti che prevedono le modalità del trasferimento della clientela, gli impegni assunti a tal fine (attività promozionale e di canalizzazione dei clienti)⁸⁶ ed il pagamento di un eventuale corrispettivo a titolo di avviamento (cosiddetto “avviamento professionale”)⁸⁷.

Quanto ai profili fiscali della cessione dello studio professionale, si deve escludere, in via preliminare, la possibilità di attrarre a tassazione tali proventi e l'eventuale “avviamento” come reddito d'impresa o come reddito diverso, in quanto plusvalenze derivanti dalla cessione d'azienda (art. 67, comma 1, lett. h) del TUIR), a meno che l'attività professionale non sia esplicita nell'esercizio di un'impresa commerciale.

La possibilità dell'assoggettamento a tassazione nell'ambito della categoria dei redditi diversi di talune tipologie di reddito derivanti da fonti diverse dall'attività professionale, presuppone che i proventi non siano conseguiti nell'esercizio di arti e professioni e che si realizzino le fattispecie impositive di cui all'art. 67 del TUIR⁸⁸; si pensi a proventi derivanti da attività funzionalmente collegate all'esercizio in forma associata o societaria della professione o da beni posseduti dallo studio professionale, quali la cessione di beni

⁸⁴ La Comm. Trib. Centrale 15 novembre 1983, n. 3632 (in Banca dati Aristeia) ha precisato che “*le capacità e le esperienze dei singoli esercenti hanno effetti economici ed influiscono sull'entità della clientela, ma non si separano mai dalla stima e dal prestigio di ciascun individuo e non possono automaticamente cedere ad altro soggetto, se questo non ha identiche doti di coincidente natura e di uguale livello acquisite per suo conto*”.

⁸⁵ Cfr. AA.VV., *Manuale del professionista. Obblighi civilistici e adempimenti fiscali*, cit., p. 199 e M. LEO, F. MONACCHI, M. SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit., p. 305.

⁸⁶ L'assunzione di tali obblighi può anche essere implicita nel contratto di cessione della clientela.

⁸⁷ In tal senso v. D. STEVANATO, *Proventi derivanti da cessione di studio professionale: quale trattamento ai fini dell'imposizione diretta?*, cit., p. 843 e 845 e AA.VV., *Manuale del professionista. Obblighi civilistici e adempimenti fiscali*, cit., p. 198-199. Si veda anche G. FALSITTA, *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Milano, 1966, p. 151 ss. e 156, il quale ha precisato che “*il c.d. avviamento dello studio professionale è, nella quasi generalità dei casi, permeato di soli fattori soggettivi. Il rapporto che si instaura tra cliente e professionista è tutto fondato sull'intuitus personae ...*”.

⁸⁸ Si consideri che nell'ambito della disciplina dei redditi di lavoro autonomo non esiste una netta separazione tra beni personali e beni utilizzati nell'attività professionale; la mancanza di un regime dei “beni del professionista” – così come, invece, previsto per i beni d'impresa – rende “*più difficilmente inquadrabili alcune operazioni poste in essere dagli esercenti arti e professioni*” (così N. FORTE, *Il reddito dei professionisti*, cit., p. 7 e 86; si veda anche R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, cit., p. 92-93).

strumentali o dell'immobile adibito a studio o, ancora, al possesso di immobili non strumentali all'esercizio della professione⁸⁹. In dottrina⁹⁰, si è ad esempio prospettata la tassabilità come reddito diverso dei proventi derivanti dalla cessione dell'immobile adibito a studio professionale, purché la vendita avvenga prima del decorso dei cinque anni dall'acquisto (art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR)⁹¹, dalla concessione in uso di impianti e attrezzature dello studio (art. 67, comma 1, lett. h), del TUIR)⁹² o dalla cessione dello studio professionale, qualora il cedente si impegni a favorire il passaggio della clientela in capo al cessionario; in tal caso, infatti, i proventi sarebbero ricollegabili alla "assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere" (art. 67, comma 1, lett. l), del TUIR)⁹³.

I proventi in esame potrebbero configurarsi come redditi diversi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere di cui all'art. 67, comma 1, lett. l) del TUIR⁹⁴.

Sul punto specifico la Comm. Trib. I° gr. di Ravenna 11 giugno 1988, n. 1505⁹⁵ si è espressa nel senso di negare l'assoggettamento ad imposta dei redditi derivanti dalla cessione di studi. In particolare, è stato precisato che l'incasso di somme di denaro è assoggettabile ad imposizione diretta solo se ha natura di reddito secondo le norme contenute nelle disposizioni di legge che disciplinano la materia; gli artt. 67-71 del TUIR contengono un'elencazione tassativa dei redditi che s'intendono attrarre a tassazione, e tra questi non figurano quelli derivanti da cessione di studi professionali.

Qualche perplessità in merito alla tassabilità come redditi diversi dei proventi conseguiti per la cessione dello studio professionale, in relazione all'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, è stata, inoltre, espressa da altra parte della dottrina⁹⁶, dal momento che tali proventi verrebbero realizzati nell'esercizio della professione, pur essendo irrilevanti ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo. Qualora si aderisse a tale orientamento, si verrebbe a delineare un trattamento differenziato nei casi di cessione dello studio previa cessazione dell'attività e di cessione dello studio con proseguimento dell'attività (in altro luogo e con altri clienti); solo nel primo caso, infatti, i proventi sarebbero attratti a tassazione come redditi diversi.

⁸⁹ Si è ipotizzato (R. SCHIAVOLIN, *Prime riflessioni sul trattamento della «neonata» società tra avvocati ai fini delle imposte sui redditi*, cit., p. 1025), tra l'altro, "l'acquisto dello studio di un avvocato prossimo alla pensione, con vari mesi di anticipo rispetto al momento in cui sarà utilizzato dai soci, che nel frattempo viene lasciato in comodato o dato in locazione al cedente". Si veda anche F. CROVATO, *Il nuovo regime degli immobili professionali tra strumentalità e utilizzazione privata*, in *Rass. trib.*, 1994, I, p. 9.

⁹⁰ Si veda R. SCHIAVOLIN, *Prime riflessioni sul trattamento della «neonata» società tra avvocati ai fini delle imposte sui redditi*, cit., p. 1025.

⁹¹ Così R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, cit., p. 220, nota 27.

⁹² v. R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, cit., p. 218, nota 23.

⁹³ In tal senso, D. STEVANATO, *Proventi derivanti da cessione di studio professionale: quale trattamento ai fini dell'imposizione diretta?*, cit., p. 837 ss.

⁹⁴ Così D. STEVANATO, *Proventi derivanti da cessione di studio professionale: quale trattamento ai fini dell'imposizione diretta?*, cit., p. 847-848 e R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, cit., p. 213, nota 12.

Per una ricostruzione delle problematiche in tema di tassazione dei proventi derivanti dalla cessione di uno studio professionale, si veda anche N. FORTE, *Il reddito dei professionisti*, cit., p. 197-198.

⁹⁵ In Banca dati Aristeia.

⁹⁶ Si veda M. LEO, F. MONACCHI, M. SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit., p. 305. v. anche M. REGGI, *La cessione della clientela del professionista non è imponibile ed è costo deducibile*, in *Il fisco*, 1998, p. 6196.

Tale argomentazione non appare, peraltro, decisiva al fine di escludere l'applicabilità dell'art. 67 del TUIR al caso in esame⁹⁷; si è, infatti, osservato⁹⁸ che l'esclusione dalla categoria dei redditi diversi sembra operare solo con riferimento a quei redditi che, *“qualora percepiti nell'esercizio di un'attività di lavoro autonomo, sarebbero inclusi nella base imponibile della corrispondente categoria reddituale. L'esclusione sembra cioè operare soltanto in relazione a quei proventi che – pur riconducibili ad una delle fattispecie materiali elencate nell'art. 81 – sono attratti in una diversa categoria reddituale (lavoro autonomo, nel caso di specie) in quanto ivi rilevanti ai fini della formazione della relativa base imponibile. Pertanto, in relazione a proventi conseguiti nell'esercizio di un'attività di lavoro autonomo ma ininfluenti ai fini della determinazione del relativo reddito categoriale – in quanto non rientranti nella categoria dei compensi – non dovrebbe potersi parlare di proventi conseguiti nell'esercizio della professione, nel senso richiesto dall'art. 81 del TUIR”* (ora art. 67 del TUIR).

Ne conseguirebbe la tassabilità quale reddito diverso anche dei proventi derivanti dalla cessione dello studio con proseguimento dell'attività.

La qualificazione come redditi diversi dei proventi conseguiti a seguito della cessione dello studio professionale – secondo la tesi sopra prospettata – appare comunque distorsiva in relazione al periodo di formazione pluriennale dei redditi in questione⁹⁹; è noto, infatti, che tali proventi sono assoggettati a tassazione integralmente nel periodo d'imposta del percepimento, ai sensi dell'art. 71, comma 2, del TUIR.

Un ulteriore problema attiene, poi, all'iscrizione del costo d'acquisto dello studio professionale da parte del cessionario ed alla possibilità di far concorrere alla formazione del reddito il prezzo pagato per l'acquisizione della clientela.

Qualora venga corrisposto un corrispettivo unitario che tenga conto dei beni strumentali e del pacchetto di clientela, è necessario individuare un criterio per ripartire tale importo; *“in linea di massima, un criterio ragionevole potrebbe essere quello di assegnare ai beni strumentali un valore non superiore a quello di mercato, e di considerare l'importo residuo – corrispondente al compenso pagato per la «canalizzazione» della clientela – come spesa di avviamento”*¹⁰⁰. Si pone, inoltre, il dubbio circa l'imputazione temporale della spesa sostenuta; *“mentre, infatti, i beni strumentali concorrono alla formazione del reddito medesimo mediante quote di ammortamento, la spesa sostenuta per ottenere a proprio favore la canalizzazione della vecchia clientela dello studio dovrebbe essere integralmente deducibile nell'esercizio del pagamento”*. Si

⁹⁷ Così N. FORTE, *Il reddito dei professionisti*, cit., 197 e D. STEVANATO, *Proventi derivanti da cessione di studio professionale: quale trattamento ai fini dell'imposizione diretta?*, cit., p. 847-848.

⁹⁸ D. STEVANATO, *Proventi derivanti da cessione di studio professionale: quale trattamento ai fini dell'imposizione diretta?*, cit., 848 e la dottrina richiamata nella nota 34. Lo stesso autore ha rilevato che *“la diversa situazione che verrebbe così a crearsi nelle due fattispecie, di dubbia coerenza da un punto di vista sistematico, induce a propendere ... a favore di un posizionamento dei proventi conseguiti dal professionista in corrispondenza dell'assunzione degli obblighi di fare, non fare e permettere ... - al di fuori dell'ambito dell'attività professionale”*.

Si veda anche N. FORTE, *Il reddito dei professionisti*, cit., p. 198.

⁹⁹ Cfr. D. STEVANATO, *Proventi derivanti da cessione di studio professionale: quale trattamento ai fini dell'imposizione diretta?*, cit., p. 849.

¹⁰⁰ In tal senso, D. STEVANATO, *Proventi derivanti da cessione di studio professionale: quale trattamento ai fini dell'imposizione diretta?*, cit., p. 849. Si veda anche M. REGGI, *La cessione della clientela del professionista non è imponibile ed è costo deducibile*, cit., p. 6197.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

verifica, quindi, “un altro effetto distorsivo, questa volta a favore del contribuente, il quale porta in deduzione integralmente, nell’esercizio in cui è stata sostenuta, una tipica spesa di carattere pluriennale”¹⁰¹.

Da ultimo, si osserva che, in caso di scioglimento del rapporto limitatamente ad un socio di società di mezzi, – come chiarito dalla Cass. 13 maggio 1992, n. 5656¹⁰² – il valore dell’avviamento dello studio non può essere ricompreso nella quota da liquidare, in quanto “la clientela del professionista non può essere ricollegata alla società che lo supporta, essendo espressione dello stretto rapporto personale che collega i clienti alla persona fisica del professionista medesimo”.

10. CENNI AI 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 servizi¹⁰³.

In tali casi, si pone il problema della ripartizione delle spese comuni¹⁰⁴; di regola, uno dei professionisti è intestatario delle forniture dei servizi comuni e provvede a ripartire le spese pro-quota tra gli altri professionisti¹⁰⁵.

¹⁰¹ Si veda la nota precedente.

¹⁰² In *Giur. it.*, 1993, I, 1, p. 354.

¹⁰³ 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 F. MICHELOTTI, 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 N. FORTE, *Il reddito dei professionisti*, cit., p. 66-86.

¹⁰⁴ Relative a beni strumentali, beni di consumo, servizi inerenti i beni o l’attività professionale.

¹⁰⁵ Sul punto è recentemente intervenuta la circolare dell’Agenzia delle Entrate 18 giugno 2001 n. 58/E (§ 2.3); rispondendo ad un quesito posto nel corso di una videoconferenza del 30 gennaio 2001 e di un convegno del 23 febbraio 2001, l’Agenzia delle Entrate 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”.

Si segnala che la norma di comportamento n. 93 del maggio 1987, predisposta dalla Libera Associazione dei Dottori Commercialisti di Milano, *Il riaddebito di costi di studio per servizi utilizzati promiscuamente da più esercenti arti e professioni* (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 N. FORTE, *Il reddito dei professionisti*, cit.,

Il passaggio generazionale negli studi professionali

Tale fattispecie non sembra comportare particolari problemi in sede di ingresso di un nuovo professionista.

In caso di apporto di nuovi beni, occorrerà procedere alla ripartizione delle relative spese pro-quota tra gli altri professionisti.

In caso contrario, ci si limiterà a riattribuire le quote di spese comuni relative a contratti e utenze, tenendo conto dell'ingresso nei locali del nuovo professionista.

11. L'ATTIVITÀ PROFESSIONALE SVOLTA CON ORGANIZZAZIONE D'IMPRESA. LE SOCIETÀ DI MEZZI E DI SERVIZI.

La giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione ha operato una distinzione tra studi associati e società di professionisti, da un lato, e società di mezzi e società di 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, infatti, 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.

Anche il giudice amministrativo¹⁰⁶ 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"¹⁰⁷.

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^{108, 109}.

p. 66-86 e a R. FANELLI, *L'addebito di spese ai fini IVA per i servizi utilizzati in "comune"*, in *Corr. trib.*, 1990, p. 1543.

¹⁰⁶ Parere del Consiglio di Stato 17 maggio 1993, n. 358 (in *Boll. trib.*, 1993, p. 1326). La decisione conferma la sentenza del TAR della Lombardia 17 aprile 1989, n. 159, in materia di ristrutturazione da parte della Camera di Commercio di Milano del ruolo dei periti ed esperti tributari.

¹⁰⁷ Nel caso di specie, in materia contabile e tributaria.

¹⁰⁸ Il parere del Consiglio di Stato 17 maggio 1993 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 esplicita "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".

¹⁰⁹ Sempre con riferimento ai servizi contabili e fiscali, il Tribunale di Milano, con sentenza del 16 maggio 1991, 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

Il passaggio generazionale negli studi professionali

I servizi di cui sopra normalmente hanno carattere strumentale o complementare rispetto all'attività professionale vera e propria¹¹⁰. Quando tali servizi assumano una rilevanza prevalente nell'ambito dell'attività complessiva dello Studio professionale, sembra consigliabile scindere l'attività di servizi dall'attività di consulenza e concentrarla in apposita società a carattere d'impresa.

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.

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 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 interna¹¹¹.

È, infatti, perfettamente lecito il contratto atipico che intercorre tra uno o più professionisti ed 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 ed 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.

mandataria per il fine della materiale tenuta della contabilità. Essa, tuttavia, configura attività riservata ai professionisti nella parte in 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".

¹¹⁰ Si pensi ai servizi contabili e fiscali già richiamati

¹¹¹ Il Tribunale di Milano 16 maggio 1991 (in *Le Società*, 11, 1991, p. 1546) precisa che il disposto dell'art. 1 della legge 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, la Cass. 13 maggio 1992, n. 5656 (in *Giur. it.*, 1993, I, 1, p. 354) rileva come non trovino applicazione i divieti di cui alla legge 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".

Il passaggio generazionale negli studi professionali

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, nel rispetto della legge n. 1815/39.

Da un punto di vista fiscale, trovano applicazione le norme degli artt. 6, comma 3, e 73, comma 1, del TUIR, a seconda che si tratti di società di persone (s.n.c. o s.a.s.) o di società di capitali (s.r.l., s.p.a. o società cooperative); i redditi sono considerati in ogni caso d'impresa e determinati in base alla disciplina del reddito d'impresa¹¹².

Quanto al tema del passaggio generazionale nelle società di mezzi o di servizi, questo potrà realizzarsi per effetto del:

- trasferimento della partecipazione;
- ovvero del trasferimento dell'azienda nei casi di cessione, conferimento o donazione.

¹¹² Nella relazione annuale del 1990 (in *Il Sole-24 ORE*, 19 novembre 1991, p. 19), il SECIT aveva analizzato il problema delle società commerciali a base personale tra professionisti; numerosi accertamenti avevano, infatti, rilevato casi di società commerciali a base personale (società in nome collettivo o in accomandita semplice) costituite tra professionisti che avevano dichiarato redditi da attività professionale classificandoli come redditi di lavoro autonomo invece che di impresa, ai sensi dell'art. 6, comma 3, del TUIR. Tale classificazione aveva comportato, secondo il SECIT, l'evasione dell'ILOR, per effetto dell'esclusione di tali redditi dalla base imponibile dell'imposta.

Si veda anche M. LEO, F. MONACCHI, M. SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit., p. 62.

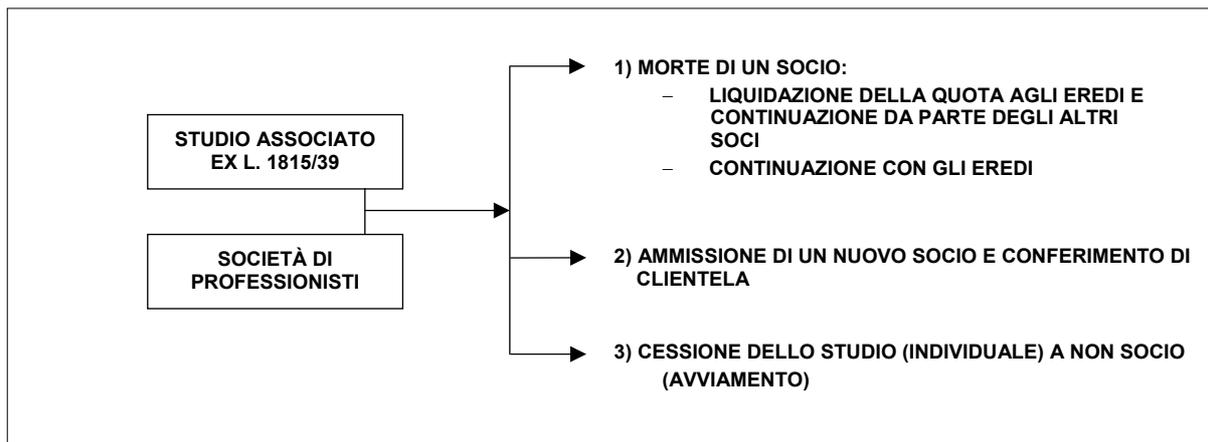


Fig. 1 – *Passaggio generazionale negli studi associati e nelle società di professionisti*

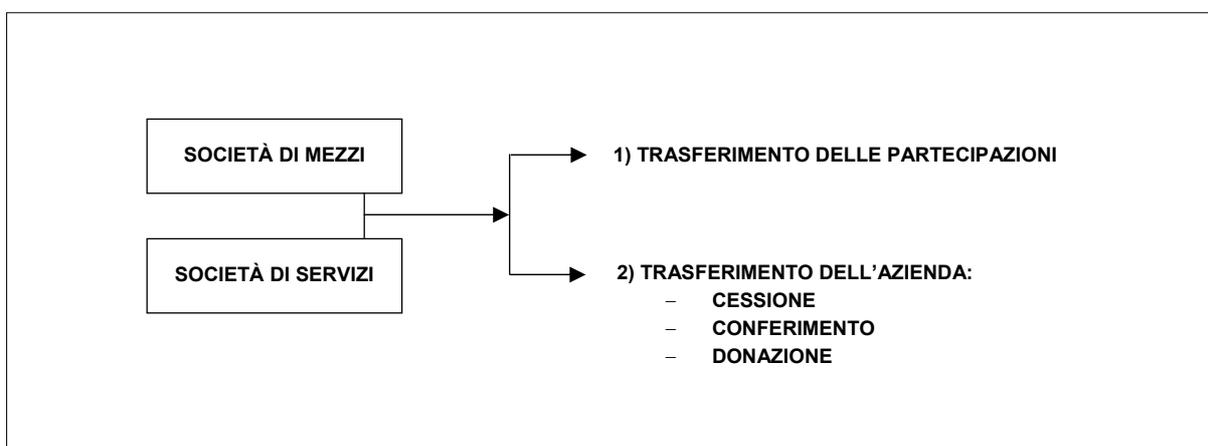


Fig. 2 – *Passaggio generazionale nelle società di mezzi e nelle società di servizi*

ALLEGATO: CLAUSOLE STATUTARIE

ART. ... - ASSOCIATI

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 ... di ..., [nonché all'Ordine/Collegio ...]

(2) Sono previste le seguenti categorie di associati:

- associati fondatori: sono coloro che hanno preso parte all'atto costitutivo;
- associati *senior*: sono coloro che, avendo prima rivestito la qualifica di associati ordinari per almeno 5 (cinque) anni, sono divenuti tali per deliberazione degli altri associati;
- associati ordinari: sono coloro che vengono ammessi come associati per deliberazione degli altri associati.

In merito al diritto di voto in assemblea e alle ripartizioni degli utili le tre categorie di soci potrebbero acquisire facoltà differenziate.

(3) 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 permutate, 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 ed 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 ed 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.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

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, l'Associato proponente stesso 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 ed 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) 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 delle 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) [partecipazione dei collaboratori interni alle decisioni in materia di ...]

[partecipazione dei collaboratori interni agli utili ...]

[partecipazione dei collaboratori interni al patrimonio/agli incrementi patrimoniali]

(6) 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 delle 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...

ART. ... - 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. ...

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.

Il passaggio generazionale negli studi professionali

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.

ART. ... - 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), e (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 articoli ... 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.

ART. ... - UTILI E PERDITE

Gli utili vengono ripartiti annualmente fra gli associati nelle seguenti proporzioni:

- al dottor... il... %
- al dottor... il... % (1), (2), (3).

Il passaggio generazionale negli studi professionali

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 ad 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) Al dottor... in quanto fondatore dello Studio spetta una quota di ...

ART. ... - 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 ...

Lo scioglimento del rapporto previsto nelle ipotesi di cui sopra avverrà per delibera degli associati presa con la maggioranza ...

ART. ... - LIQUIDAZIONE DELLA QUOTA

In caso di scioglimento del rapporto limitatamente ad uno o più associati, all'associato uscente verranno liquidate:

Il passaggio generazionale negli studi professionali

- 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 articolo ...

I beni e i diritti di cui è titolare lo Studio sono da valutare in base al valore corrente (3), (4).

Nessun altro diritto [per clientela, avviamento o altro titolo] spetterà al professionista uscente (5).

La liquidazione della quota all'associato è a carico dello Studio (6) 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) Al professionista uscente spetterà forfetariamente, a saldo e stralcio di ogni sua spettanza, [anche a titolo di clientela o avviamento] una somma pari a... [n] volte il reddito medio...

(6) La liquidazione della quota all'associato è a carico degli associati residui dello Studio.

ART. ... - RAPPORTI TRANSITORI AL MOMENTO DELL'INGRESSO NELLO STUDIO

Al momento dell'ingresso di ogni associato nello Studio si procederà alla formazione di una situazione patrimoniale ed economica dello Studio, riferita al momento in cui ha effetto l'ingresso, distinguendo la quota di patrimonio da quella degli utili maturati.

Viene, altresì, 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

Il passaggio generazionale negli studi professionali

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 criterio per cassa e non per competenza.

ART. ... - 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 ad esaurimento dei rapporti pendenti, a partecipare agli utili dello Studio, limitatamente alla sua quota relativa a 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 tempi occorrenti per il normale incasso.

FONDAZIONE ARISTEIA – Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti

Via Torino 98 – 00184 Roma

Tel. 06/4782901 – Fax 06/4874756 – www.aristeia.it