



CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

FONDAZIONE  
**ARISTEIA**

ISTITUTO DI RICERCA  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI



# DOCUMENTI ARISTEIA

**documento n. 6**

*Dallo studio associato alla  
società di professionisti*

luglio 2001

**DALLO STUDIO ASSOCIATO ALLA  
SOCIETÀ DI PROFESSIONISTI**

## DOCUMENTO ARISTEIA N. 6

### DALLO STUDIO ASSOCIATO ALLA SOCIETÀ DI PROFESSIONISTI

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Evoluzione storica e regime transitorio – 3. Studi professionali associati

#### 1. INTRODUZIONE

Si propone al lettore una sintetica analisi dell'evoluzione legislativa, dottrinale e giurisprudenziale in materia di studi associati e società di professionisti.

In particolare, il presente documento (Aristeia n. 6) avrà ad oggetto l'evoluzione storica relativa alle società di professionisti e il regime transitorio conseguente all'emanazione dell'art. 24, della legge Bersani, il quale ha abrogato l'art. 2 della legge 23 novembre 1939, n. 1815 nonché una analisi sistematica della disciplina civilistica sugli studi professionali.

Nel documento Aristeia n. 7, intitolato *Le società di professionisti*, sarà diffusamente analizzata l'ammissibilità di società professionali nell'ambito di una valutazione di carattere sistematico delle norme del codice civile.

Già in linea di primo approccio è possibile affermare che, fatti salvi gli ulteriori approfondimenti, lo stato dell'elaborazione consente la distinzione di due contrapposte posizioni.

Punto di partenza comune alla unanime dottrina è la distinzione della disciplina delle professioni protette, per l'esercizio delle quale è richiesta l'iscrizione in appositi albi professionali, da quelle che tali non sono, ovvero le professioni non protette.

Nell'ambito del primo orientamento, si contendono il campo due prospettive. Precedentemente alla emanazione della legge 7 agosto 1977 n. 266, c.d. legge Bersani, è prevalsa la tesi - anche autorevolmente sostenuta - dell'inammissibilità delle società fra professionisti. Avendo la legge Bersani fatto cadere lo storico divieto di costituzione di società di professionisti, contenuto nell'art. 2 della legge 23 novembre 1939, n. 1815, è successivamente emersa la tesi affermativa circa tale ammissibilità, seppur limitata allo schema della società semplice. Non sono mancati tuttavia orientamenti - seppur isolati e minoritari - che hanno tentato di percorrere la strada per l'ammissibilità anche delle società di capitali di professionisti.

Nell'ambito del secondo orientamento, è invece prevalsa la tesi della ammissibilità di società fra professioni non protette, sia di persone sia di capitali.

#### 2. EVOLUZIONE STORICA E REGIME TRANSITORIO

### *Il codice civile del 1865*

La Sezione II del libro X, del codice civile del 1865 era dedicata alle “società particolari” e, in tale ambito, l’art. 1706 prevedeva che “è parimenti società particolare il contratto con cui più persone si associano per un’impresa determinata, o per l’esercizio di qualche mestiere o professione”.

Si trattava, in buona sostanza, delle c.d. società civili fra professionisti con rilevanza esterna.

### *La Legge 23 novembre 1939, n. 1815*

In base all’art. 1 della legge 23 novembre 1939, n. 1815, le persone abilitate all’esercizio di una professione, le quali “si associno per l’esercizio delle professioni (...) per cui sono abilitate, devono usare, nella denominazione del loro ufficio e nei rapporti coi terzi” una determinata denominazione “seguita dal nome e cognome, coi titoli professionali, dei singoli associati”.

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

La dottrina e la giurisprudenza hanno (quasi) unanimemente ritenuto che tale ultima disposizione imponesse un divieto assoluto di costituzione di società per l’esercizio in comune di professioni protette. In senso contrario, invece, secondo altra parte della dottrina, l’art. 2, della legge 1815 del 1939, nel vietare le società che “abbiano lo scopo di dare, anche gratuitamente, ai propri consociati od a terzi prestazioni di assistenza o consulenza...”, allorché tali società siano costituite, esercitate o dirette “sotto qualsiasi forma diversa da quella di cui al precedente articolo”, non poneva evidentemente un divieto assoluto, anzi, *a contrariis*, legittimava società fra professionisti: lo spirito della legge, in estrema sintesi, era quello di “garantire che attraverso l’esercizio delle attività professionale, sotto qualsiasi forma effettuato, non si celino soggetti che non siano muniti dei necessari titoli abilitativi”.

### *Il codice civile del 1942*

Il codice civile del 1942 ha profondamente modificato il concetto e la nozione di società, non riproducendo la figura di società civile contenuta nel codice civile del 1865. Il codice civile attualmente vigente, com’è noto, è ispirato al valore dell’impresa e dell’imprenditorialità, a differenza del vecchio codice civile del 1865, il quale essendo legato al valore della proprietà, risultava l’espressione della classe sociale aristocratica, legata ad una visione, come dire, “statica” del commercio: così, la disciplina normativa della società civile, in base all’impostazione codicistica del 1942, risultava non più rispondente all’evoluzione che i rapporti economici andavano seguendo. Il legislatore codicistico ha allora disciplinato da un lato, il contratto tipico di prestazione professionale intellettuale (artt. 2229, c.c. e ss); e, autonomamente da esso, una normazione dettagliata sulle società (artt. 2247, c.c., e ss), non prevedendo la possibilità per i professionisti di associarsi secondo gli schemi societari. In sintesi, il passaggio dal codice del 1865 al codice del 1942 ha

notevolmente limitato l'esercizio delle attività professionali intellettuali in forma societaria e ha, altresì, determinato lo sviluppo di una variegata e difforme elaborazione dottrinale e giurisprudenziale posta di fronte al problema del divieto di cui all'art. 2 della legge 23 novembre 1939 n. 1815.

#### *Ostacoli tradizionali alla ammissibilità di società di professionisti*

Gli ostacoli tradizionali alla ammissibilità della società di professionisti iscritti in appositi albi sono quattro:

- la mancanza di imprenditorialità;
- la mancanza di economicità delle attività professionali;
- la caratteristica della personalità dell'esecuzione dell'incarico assunto;
- il divieto posto dalla legge n. 1815 del 1939.

L'ostacolo ad ammettere la possibilità di costituire società di professionisti è stato frequentemente individuato nella mancanza di imprenditorialità dell'attività professionale: tale questione risulta poi strettamente legata a quella, altrettanto dibattuta, della imprescindibilità dall'imprenditorialità della definizione di società.

Per approfondire i rapporti tra professione intellettuale ed impresa è opportuno richiamare l'art. 2238 c.c. secondo il quale, "se l'esercizio della professione costituisce elemento di un'attività organizzata in forma di impresa, si applicano le disposizioni del titolo II", ossia gli artt. 2082 ss, c.c. relativi alla disciplina dell'impresa. L'interpretazione di tale norma ha determinato due orientamenti: da un lato, la posizione di chi ritiene che il professionista intellettuale che organizza secondo modalità imprenditoriali la propria attività professionale acquista la qualità di imprenditore; dall'altro, l'interpretazione secondo cui il professionista, in quanto tale, non è mai imprenditore e lo diventa solo allorché esercita un'altra attività, già di per sé imprenditrice (eventualmente collegata alla attività professionale).

A ben vedere, il problema di fondo è rappresentato dal rapporto esistente fra società e impresa. Secondo taluni si tratta di un rapporto indissolubile, non residuando, come conseguenza, spazio alcuno alla configurabilità della società di professionisti; secondo altri diversamente sarebbe ammissibile, nel nostro ordinamento giuridico, una *società senza impresa* - come peraltro sostenuto da dottrina circa la configurabilità di società fra professionisti esercenti professioni non protette - ed allora non vi sarebbe ostacolo all'ammissibilità della società professionale.

Strettamente legato a tale aspetto, è quello della mancanza del requisito dell'economicità nelle società fra professionisti: tale requisito è elemento caratterizzante il contratto di società in base al dato letterale dell'art. 2247, c.c. In senso contrario, è facile constatare che il carattere dell'esercizio in comune di attività economica, se inteso come produzione di nuova ricchezza o scopo di lucro delle società, non risulta affatto assente né incompatibile con le attività professionali organizzate in forma di impresa.

Per quanto riguarda il carattere della personalità dell'opera professionale occorre considerare che l'*intuitus personae* è stato da sempre considerato l'essenza delle professioni. La prestazione del professionista è stata sempre ritenuta personale, e dunque incompatibile con l'esercizio collettivo della professione: da qui il binomio indissolubile fra l'esercizio dell'attività del professionista e il carattere della personalità della

prestazione, con conseguente responsabilità personale in capo allo stesso. A conferma di ciò il dato letterale dell'art. 2232 c.c., secondo il quale “il professionista deve eseguire personalmente l'incarico assunto (...)”.

A ben vedere, risulta possibile distinguere il momento genetico del rapporto professionista-cliente da quello funzionale: il primo risulta caratterizzato dalla conclusione del contratto d'opera professionale e dal conferimento dell'incarico; il secondo è, invece, riconducibile all'esecuzione della prestazione. L'interpretazione proposta consente di ritenere applicabile il principio di personalità della prestazione alla sola fase dell'esecuzione: la norma non conterrebbe divieto alcuno sul conferimento dell'incarico a una società professionale, purché la prestazione sia eseguita dal singolo professionista. Tale ricostruzione poi, permette l'imputazione della responsabilità in capo al professionista che ha eseguito la prestazione in concorrenza (anche) con quella della società incaricata.

L'ultima argomentazione con la quale la dottrina nega l'ammissibilità di società fra professionisti deriva dal divieto di cui all'art. 2 della legge n. 1815 del 1939.

L'abrogazione di tale articolo, contenuta nell'art. 24 della legge 7 agosto 1997, n. 266 (c.d. legge Bersani) senza un permesso esplicito di costituzione di società di professionisti, lascia tuttavia aperto il dibattito circa la loro ammissibilità. Solo un'interpretazione sistematica, rispettosa dei valori e degli interessi rilevanti, può consentire di ritenere che l'esercizio in forma societaria dell'attività professionale non risulta estraneo all'ordinamento giuridico italiano, almeno nella forma della società di persone.

*La legge 7 agosto 1977 n. 266*

*c.d. legge Bersani*

L'art. 24, della legge Bersani, in modo indubbiamente sintetico, ha stabilito che l'art. 2 della legge 23 novembre 1939, n. 1815 è abrogato. Il comma 2, poi, ha attribuito al Ministero di Grazia e Giustizia, di concerto con il Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato e, per quanto di competenza, con il Ministero della Sanità, la competenza di fissare con proprio decreto i requisiti per l'esercizio dell'attività professionale, entro il termine di 120 giorni.

Nonostante gli entusiasmi della dottrina, tale norma ingenera perplessità.

In primo luogo, si pone un problema di gerarchia delle fonti, relativo alla legittimità del rinvio al regolamento di esecuzione.

Non si tratta di un falso problema alla luce del parere espresso, nel marzo del 1999, dal Consiglio di Stato. La bozza di regolamento analizzata dal Consiglio di Stato è stata respinta in quanto non ritenuta idonea a modificare il quadro normativo vigente, quale risulta dalle norme del codice civile in tema di società commerciali ed esercizio delle professioni intellettuali, con riferimento peraltro all'art. 33, comma V, della Costituzione, in tema di abilitazione all'esercizio professionale. E' stato rivelato, in sostanza, che gli ostacoli posti dalla legislazione vigente possono essere rimossi solo con una legge e non già con un regolamento interministeriale. A livello di teoria generale, invero, i regolamenti di attuazione e integrazione, di grado inferiore rispetto alla legge che attuano, non devono creare nuovo diritto, pena la dubbia costituzionalità degli stessi, perché in contrasto con il principio di legalità inteso in senso sostanziale.

Anche a prescindere da questo aspetto non indifferente della questione, occorre esaminare il regime transitorio conseguente alla mancata emanazione del regolamento (il termine di 120 giorni, infatti risulta abbondantemente scaduto).

I primi commentatori della legge hanno specificato che l'art. 24, caducato il divieto - nel senso che risulta espunta dal sistema la norma dell'art. 2, della legge n. 1815 del 1939 - ripropone all'interprete la questione della ammissibilità o meno nel nostro ordinamento delle società professionali.

In questo mutato quadro normativo – e a seguito del parere espresso dal Consiglio di Stato - il Senato, in data 23 giugno 1998, ha definitivamente accantonato la via di un regolamento interministeriale tracciata dalla legge Bersani, inserendo la regolamentazione delle società professionali nell'ambito del progetto di riforma delle professioni intellettuali in Italia.

### 3. STUDI PROFESSIONALI ASSOCIATI

La disciplina giuridica sugli studi professionali associati è contenuta nell'art. 1 della legge 23 novembre 1939, n. 1815, secondo il quale “le persone che, munite dei necessari titoli di abilitazione professionale, ovvero autorizzate all'esercizio di specifiche attività in forza di particolari disposizioni di legge, si associano per l'esercizio delle professioni o delle altre attività per cui sono abilitate o autorizzate, debbono usare, nella denominazione del loro ufficio e nei rapporti coi terzi, esclusivamente la dizione di "studio tecnico, legale, commerciale, contabile, amministrativo o tributario", seguito dal nome e cognome, coi titoli professionali, dei singoli associati”. Ed ancora “l'esercizio associato delle professioni o delle altre attività, ai sensi del comma precedente, deve essere notificato all'organizzazione sindacale da cui sono rappresentati i singoli associati”.

La giurisprudenza sull'argomento è copiosa; volendone sintetizzare gli orientamenti – nei limiti dell'economia del presente lavoro – occorre prendere le mosse, in linea di primo approccio, dalle argomentazioni sulla natura giuridica degli studi professionali associati.

L'esercizio in forma associata delle professioni è stato qualificato quale contratto associativo con rilevanza interna, secondo un primo orientamento ed esterna, in base alle pronunce più recenti, caratterizzato dal principio della personalità della prestazione professionale, che impone, secondo legge, accanto alla dizione “studio associato”, la specificazione del nome, cognome con i relativi titoli professionali dei singoli associati. Quantunque privo di personalità giuridica, lo studio professionale associato rientra a pieno titolo, sempre secondo la giurisprudenza, nel novero di quei fenomeni di aggregazione di interesse (quali le società di persone, le associazioni non riconosciute, i condomini edilizi, i consorzi con attività esterna e gruppi europei di interesse economico) cui la legge conferisce capacità di porsi come centri autonomi di imputazione di rapporti giuridici e di situazioni soggettive attive e passive (a ciò consegue, per esempio, che gli studi professionali hanno capacità di stare in giudizio come tali, in persona dei loro componenti o di chi, comunque, ne abbia la legale rappresentanza secondo il paradigma indicato dall'art. 36 c.c.).

Date queste premesse, la giurisprudenza di merito ha specificato che l'organismo così costituito risulta dotato di una limitata soggettività giuridica, in quanto nei rapporti con i terzi si presenta come centro unitario di imputazioni di situazione di natura associativa.

Secondo il sintetico panorama illustrato, lo studio associato deve intendersi, in estrema sintesi, quale contratto associativo con rilevanza esterna a cui si sovrappone il principio della personalità della prestazione. Si tratta, secondo le interpretazioni dottrinali, di un contratto associativo di carattere misto, diverso dalle società commerciali e dalla comunione; distinto infine dalle associazioni non riconosciute. Taluni studiosi specificano che "l'associazione professionale si configuri come contratto associativo atipico, privo di rilievo reale e pertanto riconducibile ad un fascio di rapporti obbligatori interni ed eventualmente rapporti con titolarità obbligatoria nei confronti dei terzi, ferma restando però l'assenza di qualsiasi fenomeno di imputazione separata". Si specifica ulteriormente che il vincolo associativo puramente interno è simile a quello che caratterizza i consorzi fra imprenditori senza attività esterna o a quello delle associazioni temporanee di imprese. Tali rapporti associativi sono collocati, infine, entro l'ampio genere del contratto con comunione di scopo.

Appurata tale qualificazione giuridica (per la verità poco chiara), l'elemento della fattispecie in esame, in cui è possibile ravvisare un tratto caratterizzante, consiste nella possibilità riconosciuta al singolo professionista di porre in essere sia la stipulazione che l'esecuzione del contratto.

In merito, la giurisprudenza 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.

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 momento, 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. 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 compenso per una prestazione espletata congiuntamente da più professionisti. 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 societaria.



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, la rappresentanza dello studio, rimandiamo agli approfondimenti relativi alle società di persone, atteso che la maggior parte degli studi associati esistenti ha adottato statuti e forme organizzative improntati a tale tipo sociale.

Come precedentemente argomentato, la legge n. 1815 del 1939 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 delle società di capitali.

Si è poi ritenuto in dottrina che allo studio associato, in quanto studio professionale, non possa riconoscersi la qualifica di azienda, né possa configurarsi un avviamento ovvero possano porsi in essere valide pattuizioni che abbiano ad oggetto il concetto della clientela.

Da ciò consegue che:

- è esclusa l'applicazione analogica delle norme che presuppongono l'iscrizione degli atti nel registro delle imprese o l'obbligo della tenuta delle scritture contabili;
- è parimenti esclusa l'applicazione delle norme dettate in materia di impresa e relative a tipici elementi della stessa, quale ad esempio l'art. 2257 c.c., in tema di divieto di concorrenza dell'alienante di azienda;
- è ammissibile l'applicazione analogica di quelle norme relative all'attività di impresa che sembrano astrattamente applicabili anche in tema di professioni intellettuali, in quanto norme non eccezionali o previste unicamente per istituti relativi all'attività di impresa in senso stretto, quali ad esempio gli artt. 2558 e 2112 c.c., in tema di successione nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda e di trasferimento dei contratti di lavoro subordinato in caso di trasferimento d'azienda.

La giurisprudenza di legittimità, 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.

Tutto ciò posto, si ritiene che il contratto associativo debba 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;
- quali beni o quali rapporti debbano 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 disporrà alcunché su tali aspetti, troveranno applicazione le disposizioni codicistiche in materia di società personali.

Da ultimo, alcune considerazioni sulla normativa fiscale dell'associazione tra professionisti.

A differenza della disciplina civilistica, in cui, come visto, manca una qualificazione precisa e del rapporto e delle norme applicabili allo studio associato, il legislatore fiscale ha previsto criteri e linee direttive precise per la determinazione del reddito imputabile alle associazioni tra professionisti.

L'art. 5 TUIR n. 917/86, rubricato "redditi prodotti in forma associata" accomuna alla lettera c) del terzo comma, ai fini della determinazione del reddito, le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti professioni alle società semplici.

La norma appare di estrema rilevanza perché in essa si considera unitariamente l'associazione tra professionisti come centro imputabile di rapporti giuridici.

Lo studio associato, infatti, viene considerato dal legislatore tributario come soggetto passivo ai fini dell'accertamento del reddito, mentre ai fini sostanziali il reddito verrà imputato ai singoli associati, prescindendo da qualsiasi accantonamento o distribuzione.

In particolare, l'art. 5 TUIR fornisce all'interprete un altro fondamentale aspetto della fattispecie in oggetto.

La norma prevede, al secondo comma, che la differente determinazione delle quote di partecipazione agli utili consti dall'atto costitutivo o da altra scrittura privata autenticata.

La lettera c) del terzo comma dell'art. 5, stabilisce che in un caso simile l'atto o la scrittura privata suddetti possano essere redatti fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione.

Pertanto, come avviene per le società semplici, non si richiede una forma particolare per la costituzione dello studio associato.

L'equiparazione operata in materia fiscale tra società semplice e studio associato, se non depone per la completa assimilazione tra le due realtà, quantomeno induce a pensare che il legislatore tributario ha preso atto dell'esistenza di numerose associazioni tra professionisti regolamentate secondo lo schema tipico della società semplice già prima della caduta del divieto di cui all'art. 2 della legge n. 1815 del 1939.



---

**FONDAZIONE ARISTEIA – Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti**

Via Poli, 29 – Roma 00187

Tel. 06/69018323 - Fax 06/69923403 - [www.aristeia.it](http://www.aristeia.it)