

Intervento Dr. Giovanni Carlini

Schema della trattazione:

- 1) Premessa: le motivazioni dell'aggregazione di professionisti
- 2) Fonti normative
- 3) Caratteristiche dell'associazione professionale
- 4) Caratteristiche delle società fra professionisti
- 5) Le associazioni e società interdisciplinari
- 6) Conclusioni

1) Premessa: le motivazioni dell'aggregazione di professionisti

Il norma prevista all'art. 2 del c.d. decreto Bersani è estremamente sintetica e senza dettato positivo, in quanto semplicemente abroga tutte le disposizioni contrarie alla prestazione di servizi professionali interdisciplinari resi da associazioni o società di persone.

Oggetto della relazione sarà, senza alcuna pretesa di completezza, l'illustrazione dello stato dell'arte e le prospettive nelle aggregazioni tra professionisti.

Pur essendo i professionisti estremamente "gelosi" della propria clientela e generalmente assai portati all'individualismo operativo, il fenomeno dell'aggregazione è in notevole espansione. Le motivazioni sono diverse:

- la vastità e la rapida evoluzione delle competenze richieste al singolo professionista;
- l'incremento sempre più rapido dell'investimento necessario per intraprendere e svolgere la professione (si pensi ai costi di studio, all'informatizzazione, alla possibilità di avvalersi di dipendenti e collaboratori, eccetera), il quale diviene sostenibile solo "unendo le forze", cosa che consente anche un uso più intensivo e razionale delle risorse a disposizione;
- l'effetto sinergico creato dalla possibilità di offrire al cliente, nell'ambito di un unico studio, diverse prestazioni, come avviene nel caso del commercialista associato al consulente del lavoro, all'avvocato ecc.;
- la riduzione degli effetti negativi legati ad una temporanea sospensione dell'attività da parte del singolo professionista, evento che causerebbe, in assenza di una struttura organizzata da più persone abilitate, la perdita della clientela;

Va tuttavia rilevato che la principale difficoltà emersa in questi anni è stata proprio l'assenza di una disciplina giuridica ben precisa a cui fare riferimento, la quale, fonte di perplessità e fraintendimenti, ha sicuramente rallentato lo sviluppo associativo, ostacolando la creazione nel nostro Paese di strutture concorrenziali a quelle già da tempo operanti all'estero.

2) Fonti normative

La norma di riferimento delle associazioni professionali è art. 1 della L. 23 novembre 1939, n. 1815, il quale stabilisce che gli esercenti un'attività intellettuale che si associano per l'esercizio

della professione debbano usare, nella denominazione del loro ufficio e nei rapporti con i terzi, l'esplicita dizione del "tipo" di studio attuato, seguita dal nome, cognome e dai titoli professionali dei singoli associati. Evidente è la "anzianità" di detta norma.

La L. 7 agosto 1997, n. 266 (cosiddetta legge Bersani) con l'art 24 ha eliminato il divieto, espressamente sancito - e penalmente sanzionato - di costituire società o istituti aventi ad oggetto la prestazione di consulenza o assistenza nell'ambito delle attività professionali, contenuto nell'art. 2 della citata L. 23 novembre 1939, n. 1815 ed ha demandato, nel contempo, la fissazione dei requisiti per l'esercizio in forma associata delle attività libero-professionali ad un *emanando* decreto interministeriale (Ministero della giustizia, di concerto con quello dell'industria e, per quanto di competenza, quello della sanità).

Il predetto decreto interministeriale non è stato mai emanato in quanto il Parlamento ha ritenuto inadeguato lo strumento regolamentare per il riordino della disciplina afferente la materia in questione.

Da ultimo, un provvedimento sempre conosciuto come "decreto Bersani" (d.l. 4 luglio 2006 n. 223) come modificato dalla legge di conversione 4 agosto 2006, n. 248, l'art. 2 sancisce che:

In conformità al principio comunitario di libera concorrenza ed a quello di libertà di circolazione delle persone e dei servizi, nonché al fine di assicurare agli utenti un'effettiva facoltà di scelta nell'esercizio dei propri diritti e di comparazione delle prestazioni offerte sul mercato, dalla data di entrata in vigore del presente decreto **sono abrogate le disposizioni legislative e regolamentari che prevedono con riferimento alle attività libero professionali e intellettuali:**

a) omissis b) omissis

c) il divieto di fornire all'utenza servizi professionali di tipo interdisciplinare da parte di società di persone o associazioni tra professionisti, fermo restando che l'oggetto sociale relativo all'attività libero-professionale deve essere esclusivo, che il medesimo professionista non può partecipare a più di una società che la specifica prestazione deve essere resa da uno o più soci professionisti previamente indicati, sotto la propria personale responsabilità.

Risulta evidente come manchi una disciplina positiva per l'esercizio della professione in forma societaria, lasciando pertanto notevoli dubbi interpretativi e applicativi sia in campo civilistico che in campo fiscale. Inoltre il decreto Bersani del 2006 fa riferimento alle sole società di persone, ignorando quindi le società di capitali che sicuramente avrebbero suscitato un maggiore interesse.

3) Caratteristiche dell'associazione professionale - cenni

Anche dopo l'ultimo decreto Bersani, restano in vita le associazioni professionali regolate dalla legge del 1939.

Dette associazioni sono assimilate alle società semplici (artt. 2551 e seg. c.c.);

Non debbono essere costituite con atto pubblico;

Non sono soggette all'iscrizione presso il registro delle imprese;

I rapporti fra i soci sono regolati dal contratto sociale (statuto);

Dal punto di vista fiscale:

I redditi di società semplici, in nome collettivo ed in accomandita semplice residenti sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili (cosiddetto "principio della trasparenza");

Le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici, ma l'atto o la scrittura

privata autenticata per la ripartizione degli utili può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione.

I redditi sono redditi di lavoro autonomo, quindi principio di cassa e soggetti alla ritenuta d'acconto.

Le prestazioni sono fatturate dall'associazione che è dotata di propria posizione Iva.

L'associazione redige il Modello Unico società di persone.

Dal punto di vista previdenziale:

Le prestazioni professionali sono assoggettate a contributo sia integrativo che soggettivo.

Il contributo integrativo viene addebitato dall'associazione in fattura.

Sia il contributo integrativo che il soggettivo vengono versati alla cassa dal singolo professionista associato pro-quota in funzione della partecipazione all'associazione, eventualmente sommati alle risultanze della posizione personale.

Non è possibile che l'associazione risulti intestataria di beni immobili o di beni mobili registrati.

Ciò ha portato al ricorso a società cosiddette di mezzi.

Queste sono società, anche di capitali, costituite fra i professionisti, il cui scopo è quello di fornire mezzi e servizi a supporto di una attività professionale. Sono state riconosciute legittime dalla giurisprudenza.

Nella sostanza le società di mezzi sopportano i costi relativi alla struttura e possono anche esercitare quelle attività non rientranti nella professione. I clienti saranno principalmente i professionisti o l'associazione professionale. È anche una modalità di imputazione dei costi di struttura a diversi professionisti.

Il reddito prodotto è sicuramente di impresa e soggiace alla disciplina civilistica delle società.

4) Caratteristiche delle società fra professionisti - cenni

Dal nuovo decreto Bersani appaiono esercitabili solo le società di persone fra professionisti.

Trattiamo per semplicità solo il caso di società in nome collettivo.

Debbono essere costituite con atto pubblico;

Sono soggette all'iscrizione presso il registro delle imprese ed ai conseguenti adempimenti pubblicitari;

I rapporti fra i soci sono regolati dal contratto sociale (statuto);

Dal punto di vista fiscale:

I redditi di società in nome collettivo residenti sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili (cosiddetto "principio della trasparenza");

le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto di forma analoga avente data anteriore all'inizio del periodo d'imposta (se il valore dei conferimenti non risulta determinato le quote si presumono uguali);

In mancanza di chiarimenti si ritiene che redditi siano redditi di impresa, quindi tassati in base al principio di competenza e non soggetti alla ritenuta d'acconto. In particolare il regime di competenza presuppone una gestione delle pratiche aperte, tale per cui i costi sostenuti per tali pratiche vanno sospesi fino al momento di conclusione della prestazione (c.d. magazzino delle pratiche). La posizione sembra confermata da quanto previsto per la società di ingegneria più avanti citate.

Le società è dotata di propria posizione Iva.

La società redige il Modello Unico società di persone.

Dal punto di vista previdenziale, la questione è già stata affrontata sia con riferimento alle società di ingegneria (unica attività per la quale è previsto un modello societario specifico dalla L 109/1994), che con i dettati della c.d. legge Merloni Ter (ora abrogata ed in vigore il Dlgs 163 del 12.4.2006).

In particolare la Cassa Geometri prevede che:

la legge 415/98 (legge Merloni ter) ha pienamente assimilato le società di persone (semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice e imprese cooperative) alle associazioni professionali previste dalla legge 1815/39 e pertanto sussiste l'obbligo della contribuzione integrativa e i relativi redditi concorrono a formare il reddito professionale assoggettato alla contribuzione soggettiva (in tale caso è necessario compilare ed allegare il relativo modello 17 AP/2001 - lato A). Per le società di ingegneria, invece, gli obblighi contributivi del professionista sono circoscritti al solo contributo soggettivo da calcolare sull'utile percepito e dichiarato al fisco (Quadro RI - Modello Unico). In tal caso occorre compilare ed allegare il relativo modello 17 AP/ (lato B - Prospetto S.I.).

5) Le associazioni e società interdisciplinari

Con il nuovo decreto Bersani c'è la completa apertura verso la fornitura di servizi da parte di soggetti formati da professionisti di diverse aree. Fino ad ora, secondo il dettato dell'articolo 1 della legge 23 novembre 1939, n. 1815, possono essere costituite associazioni professionali da parte delle persone "munite dei necessari titoli di abilitazione professionale" e di quelle "autorizzate all'esercizio di specifiche attività in forza di particolari disposizioni di legge". Da ciò si evince che per esempio non poteva essere costituita un'associazione tra due professionisti e un semplice diplomato che, evidentemente, non è munito né di "titoli professionali" né di "autorizzazioni". Pare quindi una liberalizzazione volta a consentire l'aggregazione anche di professioni non protette.

Dal punto di vista della disciplina civilistica e fiscale nulla muta rispetto a quanto illustrato in precedenza, cambierà solo l'oggetto sociale per le prestazioni fornite, che evidentemente saranno ampliate.

Un punto particolare va evidenziato in merito all'applicazione degli studi di settore, in quanto sarà da stabilire quale è l'attività prevalente con spesso l'obbligatorietà di contabilità separate per le diverse aree di consulenza.

Le casse professionali dovranno adeguarsi e prevedere (per chi non lo ha fatto) le regole per la riscossione ed il versamento del contributo integrativo e soggettivo. La soluzione più coerente sembra rappresentata dalla contribuzione pro-quota in funzione della partecipazione agli utili dell'associazione o della società. Emblematico è il caso delle società di ingegneria, in quanto l'Inarcassa prevede l'applicazione del contributo integrativo e non del soggettivo, mentre la cassa geometri prevede l'applicazione del contributo soggettivo e non dell'integrativo.

Le maggiori difficoltà all'integrazione di diversi professionisti, saranno nelle modalità di ripartizione dei redditi. In particolare allo stato attuale nelle società le modalità di ripartizione debbono essere stabilite prima dell'inizio dell'esercizio. Appare più agevole l'associazione che permette una ripartizione a posteriori.

Particolare attenzione viene posta al fatto che la specifica prestazione deve essere resa da uno o più soci professionisti previamente indicati, sotto la propria personale responsabilità. Risulta quindi evidente la necessità della predisposizione di lettere di incarico professionale redatte con chiarezza.

6) Conclusioni

Il dettato dell'art. 2 del decreto Bersani è estremamente sintetico e lascia aperte una moltitudine di questioni anche e soprattutto a livello operativo. In mancanza di chiarimenti ufficiali la via societaria propone tanti interrogativi che per ora non è possibile fornire un quadro di riferimento definitivo. Tuttavia la strada è già aperta.

Si possono comunque cogliere almeno due opportunità di riflessione:

- a) la tendenza sarà comunque quella dell'aggregazione, ed un volta affinati gli strumenti giuridici ci sarà una rapida presenza sul mercato di società anche interdisciplinari, che potranno occupare tante giovani professionalità. Occorre quindi prepararsi ad affrontare un mercato nuovo per non restare sorpresi.
- b) La previsione normativa prevede che la specifica prestazione deve essere resa da uno o più soci professionisti previamente indicati, sotto la propria personale responsabilità. Appare quindi indispensabile l'abituarsi alla redazione di lettere di incarico professionale, che diverranno un passaggio fondamentale anche a livello concorrenziale.