

Norme & Tributi

La riforma delle professioni fa rotta sulle aggregazioni

Albi e mercato

Tra i criteri della delega le modifiche sulle società tra professionisti

Uno dei nodi è il requisito dei due terzi del capitale coperto dai professionisti

Angelo Busani

La disciplina delle società tra professionisti (Stp) e delle società tra avvocati (Sta) è una delle materie di cui si interesserà la riforma degli ordinamenti professionali, che dovrebbe essere l'occasione per risolvere alcuni dei problemi che si sono posti mettendo in pratica le norme dell'articolo 10 della legge 183/2011 in tema di Stp e dell'articolo 4-bis della legge 247/2012 in tema di Sta.

Il Ddl approvato il 4 settembre dal Consiglio dei ministri con la delega per la riforma della disciplina degli ordinamenti professionali (si veda il Sole 24 Ore di ieri) prevede, ferme restando le garanzie ex articolo 10 della legge 183/2011, l'introduzione di modifiche e integrazioni della disciplina delle Stp con particolare riferimento tra l'altro:

- alle modalità di iscrizione agli albi professionali e al registro delle imprese; alla partecipazione alle società e ai casi di incompatibilità;
- al regime disciplinare delle società e dei singoli soci professionisti e alla relativa responsabilità sul piano deontologico;
- al regime fiscale e previdenziale proprio delle Stp che deve essere reso coerente con il regime fiscale dei modelli societari dalle stesse adottate.

Le decisioni dei soci nella Stp

La norma attuale sancisce che «in ogni caso il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci». Questa norma ha dato luogo a una varietà di interpretazioni sul conseguimento del requisito dei due terzi: per l'opinione maggioritaria, i soci professionisti, purché abbiano i due terzi dei voti esprimibili nelle decisioni dei soci, potrebbero anche essere di numero inferiore ai due terzi dei soci o avere una quota di partecipazione inferiore ai due terzi dell'intero capitale sociale. In questo senso si sono espressi, ad esempio, il Comitato notarile triveneto (orientamento Q.A.10 del 2013 e orientamento Q.A.19 del 2015) e il Consiglio nazionale del notariato (Studio n. 224-2014/1).

Nel senso invece che il requisito di

due terzi deve intendersi conseguito solo se congiuntamente ricorrono il requisito dei due terzi del capitale sociale e dei due terzi delle "teste" si erano espressi il Tribunale di Treviso (decisione del 20 settembre 2018) e il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti (pronto ordine 150/2014 e 319/2017), la cui interpretazione restrittiva è stata però cassata dall'Agcm (segnalazione AS1589): «Al fine di consentire ai professionisti di cogliere appieno le opportunità offerte dalla normativa in materia di Stp e le relative spinte pro-concorrenziali, vada privilegiata l'interpretazione della norma, secondo la quale i due requisiti della maggioranza dei due terzi "per teste" e "per quote di capitale"... non vengano considerati cumulativi». A fronte di questo intervento del Garante della concorrenza, il Cndcec aveva riveduto le proprie posizioni (informativa n. 60/2019), ma aveva tenuto il punto, dichiarando «indispensabile» l'adozione di «patti parasociali» o di «clausole statutarie che garantiscono ai soci professionisti di esercitare il controllo della società» in modo tale da evitare che i soci non professionisti «possano influire sulle scelte strategiche delle Stp e sullo svolgimento delle prestazioni professionali». Queste prerogative, ribadiva il Cndcec «devono sempre essere mantenute in capo ai soci professionisti».

Le decisioni dei soci nelle Sta

A complicare la vicenda concorre anche la legge 247/2012 sulle società tra avvocati ove si legge che «i soci, per almeno due terzi del capitale sociale e dei diritti di voto, devono essere avvocati iscritti all'albo ovvero avvocati iscritti all'albo e professionisti iscritti in albi di altre professioni», senza che si sia mai capito perché la legge sulle Sta contenga norme diverse da quelle dettate per le Stp e, quindi, per tutti gli altri professionisti, quando poi, in pratica, i professionisti non avvocati possono essere soci delle Sta e gli avvocati possono essere soci delle Stp per esercitare attività in campo legale diversa da quella presso organi giurisdizionali. Il panorama è ricco di contraddizioni: in particolare, un commercialista e un avvocato possono allearsi sia sotto forma di studio associato sia mediante una Sta, ma non potrebbero costituire una Stp se non relegando l'avvocato (si veda l'altro articolo) al ruolo di socio di capitale. Senonché, poi, alla fine, pululano Stp con soci avvocati i quali legittimano tale loro presenza con la considerazione che non svolgono attività giurisdizionale ma "solo" consulenziale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

IL CANTIERE DELLA RIFORMA

Nordio: per il Ddl commercialisti soltanto un rinvio tecnico

L'approvazione da parte del Consiglio dei ministri del Ddl di riforma per i dottori commercialisti ed esperti contabili è solo rimandata. Lo ha dichiarato ieri il ministro della Giustizia, Carlo Nordio, che ha parlato di un rinvio meramente tecnico, come già avvenuto il 4 agosto per il Ddl di riforma degli avvocati poi approvato. Plaude alla mancata approvazione del Ddl la Cassa di previdenza dei ragionieri. Le norme della riforma elaborata dal Consiglio nazionale, secondo l'ente di previdenza, manderebbero in default l'ente, aprendo a due possibili scenari: l'assorbimento della Cassa nell'Inps o la fusione tra Cassa ragionieri e Cassa dottori commercialisti. Quest'ultima possibilità viene subito stoppata da Cassa dottori che, attraverso un comunicato ribadisce che le riserve previdenziali private dell'ente sono destinate a finanziarie unicamente la previdenza e l'assistenza dei dottori commercialisti e non possono essere destinate ad altre

finalità. Per il Consiglio nazionale dei commercialisti (Cndcec) le affermazioni di Cassa ragionieri sono infondate e pretestuose; la riforma ha lo scopo di rendere la professione più competitiva, attrattiva e moderna senza impattare sugli equilibri previdenziali. Il Cndcec ringrazia quindi la premier Meloni e il ministro Nordio che hanno ribadito la loro volontà nel riformare la categoria; e ringrazia anche la «maggioranza assoluta delle associazioni di categoria più rappresentative che hanno voluto oggi esprimere pubblicamente il loro sostegno ad una riforma giudicata necessaria per tutta la nostra comunità professionale». Tra le associazioni pro riforma ci sono l'Ungdcec e l'Aidc. Un grazie al Governo per la mancata approvazione del Ddl arriva, invece dall'Anc secondo cui la riforma allo studio contiene molte criticità.

— Federica Micardi

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Legali soci di capitale nelle Stp

Gli avvocati

«Sta» unica forma societaria che consente di svolgere la professione forense

Apparentemente, la Sta è l'unica forma societaria che gli avvocati potrebbero utilizzare per l'esercizio della loro professione, per la ragione che la legge 247/2012 viene intesa (Cassazione 19282/2018) come normativa «speciale» per l'attività forense (pareri Cnf n. 64 del 25 maggio 2016 e n. 5853 del 15 dicembre 2022).

Da questa specialità deriva un implicito divieto per gli avvocati di partecipare, come soci professionisti, a una Stp, nemmeno in minoranza (nonostante che la legge 183/2011

non disponga esplicite limitazioni in ordine alle professioni che possono essere svolte nella forma della Stp). Pertanto:

- in una Stp multidisciplinare avente come attività principale quella del commercialista, l'oggetto sociale può prevedere l'esercizio di qualsiasi altra professione, ma non dell'avvocatura;
- un avvocato può essere socio di una Stp, ma non come professionista, bensì come socio di capitale («pronto ordini» n. 74/2024 del 29 ottobre 2024 del Consiglio nazionale dei commercialisti), quindi con una quota non superiore al terzo del capitale; in sostanza, può intervenire in assemblea, votare per eleggere le cariche e partecipare agli utili, ma non esercitare la professione forense;
- di contro, un commercialista (oppure un medico, un ingegnere, un agronomo, eccetera) può essere so-

cio professionista di una Sta che abbia un oggetto multidisciplinare: cioè, la società, accanto all'attività forense (di appannaggio dei soci avvocati), può svolgere anche l'attività propria dei commercialisti (dei medici, degli ingegneri, degli agronomi ecc.);

- non importa che nell'assemblea della Sta gli avvocati abbiano la maggioranza, l'importante è che i due terzi dei voti spettino ai soci professionisti (anche non avvocati) della Sta;
- un avvocato può anche essere amministratore di una Stp (anzi, il Cda di una Stp può essere formato in maggioranza da avvocati), ma senza avere un ruolo di amministratore esecutivo; nel Cda della Sta gli avvocati devono invece essere in maggioranza.

— A.Bu.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

FORUM TERZO SETTORE:

ADEGUARE LE RISORSE

«Insufficienti le risorse indicate nell'atto di indirizzo triennale con il quale il Governo sostiene le attività di interes-

se generale svolte dal Terzo settore». Così Vanessa Pallucchi, portavoce del Forum Terzo Settore, che sottolinea la riduzione degli stanziamenti di circa 34 milioni di euro rispetto al triennio

precedente. «L'augurio – ha affermato Pallucchi – è che si provveda a un adeguamento delle risorse, quantomeno per non segnare precetti e passi indietro».

Patteggiare giuridica misura di prevenzione

Cassazione

Via libera dei giudici all'utilizzo allargato della pena concordata

Arturo Maniaci

Il diritto penale contemporaneo fa ricorso frequente alle misure di prevenzione, fondate su un concetto evanescente come quello di «pericolosità sociale», che prescinde dalla commissione di un reato. La confisca di prevenzione, introdotta dalla legge Rognoni-La Torre del 1982, mira a colpire beni frutto di attività criminose o il cui valore risulti sproporzionato rispetto all'attività economica di chi ne ha la disponibilità, quando questi non sia in grado di giustificarne la legittima provenienza.

L'istituto è diventato uno strumento per neutralizzare patrimoni di provenienza illecita o dubbia, dunque guarda più al passato che al futuro pericolo di condotte penalmente rilevanti. Il Dlgs 159/2011 (Codice antimafia) si accontenta di una pericolosità generica, di chi è abitualmente dedito a traffici delittuosi o viva abitualmente, anche in parte, con proventi di attività delittuose.

Nonostante si tratti di misure afflittive, la Corte non vede compresso il principio di legalità

La Cassazione (V penale, n° 30020) chiarisce ora che il giudizio di pericolosità generica può essere formulato anche sulla base di una sentenza irrevocabile di patteggiamento: da un lato, infatti, pur non accertando una responsabilità penale, non la esclude come avviene in una pronuncia assolutoria e, dall'altro lato, l'articolo 445 c.p.p. prevede che tale sentenza non ha efficacia e non è utilizzabile nei giudizi civili, disciplinari, tributari o amministrativi, ma non in quelli di prevenzione; a ciò si aggiunga che fra gli effetti penali che si estinguono a seguito dell'estinzione del reato oggetto della sentenza di patteggiamento non rientrano le valutazioni su cui si basano le misure di prevenzione personali.

La Suprema Corte si spinge ancora oltre, sottolineando che le norme in materia di misure di prevenzione si sottraggono al divieto di retroattività penale (nella specie dovendosi applicare a condotte non costituenti base legale per la pericolosità generica secondo la legislazione vigente al momento della loro commissione), richiamando un precedente (anche della Consulta: sentenza 24/2019) sulla natura non sanzionatoria delle misure di prevenzione, che esonderebbero così dai confini della nozione di «pena» evocata dall'articolo 7 della Cedu, come anche ribadito di recente dalla giurisprudenza europea (Cedu, Prima Sezione, Garofalo e altri c. Italia, 13 febbraio 2025, che qualifica la confisca di prevenzione come una misura priva di carattere sanzionatorio-punitivo e avente una finalità di carattere ripristinatorio). Ora, se è vero che l'efficacia ablativa della misura della confisca di prevenzione risponde a obiettivi di contrasto della criminalità lucrogenetica, ciò non può tradursi nella mortificazione del principio di legalità, con tutti i suoi corollari (tassatività, determinatezza, irretroattività della legge penale sfavorevole, giusto processo). Del resto, per non vederne il contenuto afflittivo, è necessario bendarsi gli occhi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Liti, verifiche sui tempi per la contabilizzazione di attivi e passivi

Reddito d'impresa

La prassi va nella direzione di non attendere l'esito finale del contenzioso

Franco Roscini Vitali

La sentenza 24485/2025 della Cassazione (si veda «Il Sole 24 Ore» di ieri) impone alcune considerazioni perché in contrasto con altre pronunce.

Il problema riguarda l'imputazione dei costi - ma di riflesso anche dei proventi - derivanti da sentenze: in sostanza si tratta di stabilire l'esercizio di contabilizzazione e pertanto di rappresentazione in bilancio in base al «principio di competenza». In questo caso non si tratta di invocare la derivazione rafforzata, in quanto siamo nell'ambito della derivazione semplice in base alla quale il corretto comportamento tenuto dell'impresa nel bilancio riverbera gli effetti anche dal punto di vista fiscale.

La Cassazione precisa che quando gli elementi attivi e passivi emergono da un provvedimento emesso in seguito a un giudizio di cui sia parte il contribuente, quest'ultimo non è tenuto a contabilizzarli se sono impugnati, dovendo la contabilizzazione essere effettuata solo quando divenuti certi. In sostanza, queste poste contabili non rilevrebbero in quanto emergono da sentenze che possono essere impugnate. In base a questa interpretazione oneri, anche rilevanti, resterebbero irrilevanti contabilmente e fiscalmente per anni sino alla conclusione del contenzioso.

Devono essere rammentate alcune pronunce dell'Amministrazione finanziaria che interpretano correttamente le regole alla base della redazione del bilancio, ovvero codice civile e principi contabili.

La risposta n. 9/2020 riguarda l'imputazione per competenza dei componenti positivi di reddito relativi a sentenze e lodo arbitrale e, so-

stanziamente, si estende anche ai componenti negativi, anche perché da un lato c'è la società vincitrice e dall'altro quella soccombente in presenza di contenziosi che si protraggono per più gradi di giudizio.

È confermato, nella sostanza, il contenuto della risoluzione 9/174 del 1991 che aveva precisato che a ogni grado del contenzioso si generano costi e proventi che nei successivi gradi possono generare sovrappiendenze.

La risoluzione del 1991 confermava la deducibilità del costo, relativo al risarcimento dovuto da un istituto di credito nell'ambito della propria attività, per competenza, ovvero in base a quando la sentenza era venuta a giuridica esistenza e, pertanto, con efficacia esecutiva.

Questa risoluzione, seppur ben motivata, era in un certo senso «datata» e necessitava di una conferma, anche se un successivo interpello del 2007, non reso pubblico, l'aveva richiamata.

Pertanto, la risposta 9/2020, che rammenta la risoluzione del 1991, ritiene che il corretto periodo d'imposta in cui far concorrere i componenti di reddito positivi derivanti da una sentenza favorevole corrisponda al periodo d'imposta in cui il provvedimento del giudice viene a giuridica esistenza.

La risposta è apprezzabile perché, più volte, richiama i principi di redazione del bilancio, offrendo una lettura utile per risolvere situazioni simili.

Dal punto di vista civilistico, gli amministratori delle imprese che rilevano un provento derivante da una sentenza, che potrebbe subire cambiamenti in sede di ulteriore grado di giudizio, dovrebbero considerare gli aspetti relativi alla distribuzione della parte di utile derivante dalla stessa, distribuzione che ben potrebbe essere sospesa sino al giudizio finale. In tal senso, il collegio sindacale, ove presente, farà le opportune osservazioni, anche in relazione alla distribuzione dell'utile di esercizio (articolo 2429 del Codice civile).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Speciale Telefisco 2025 con crediti e chiarimenti

In agenda il 18 settembre

Con la formula Base quattro crediti, con quella Advanced possibile arrivare a 28

Speciale Telefisco 2025 guarda ai professionisti. Che potranno ottenere chiarimenti e aiuto per interpretare le novità degli ultimi mesi e prepararsi agli adempimenti di fine anno grazie agli esperti del Sole 24 Ore. Oltre a poter, poi, conseguire un pacchetto rilevante di **crediti formativi**. Questo mentre continua la corsa alle iscrizioni. Ma andiamo con ordine. «**Speciale Telefisco 2025 - Le novità fiscali per professionisti e imprese**» è in agenda il 18 settembre. Il convegno gratuito sarà in **diretta streaming dalle 9 alle 13**. Per info su evento e iscrizioni: ilsol24ore.com/telefisco-settembre

Il programma prevede **otto relazioni, le interviste e i commenti**. Siva, per esempio, dal concordato alle novità sul reddito d'impresa e sul lavoro autonomo, dall'Iva alle dichiarazioni, per arrivare a bonus edilizi e controlli. Due le formule per seguire Speciale Telefisco. La formula **Speciale Telefisco Base** consentirà di accedere gratuitamente alla diretta del 18 settembre e di inviare quesiti al forum dell'Esperto risponde. La formula **Speciale Telefisco Advanced**, a

pagamento (disponibile a 149,99 euro) sarà strettamente legata a Master Telefisco, il percorso formativo in materia tributaria del Sole 24 Ore Formazione. Speciale Telefisco Advanced darà diritto ad assistere alla diretta del 18 settembre (previa registrazione) e a inviare quesiti al forum. Inoltre, si potrà fruire dei lavori di Speciale Telefisco in differita e seguire le 12 sessioni di Master Telefisco degli ultimi tre mesi dell'anno.

La partecipazione al convegno consentirà di fare il pieno di crediti formativi. La partecipazione a Speciale Telefisco Base consentirà il ricono-

TUTTE LE INFO SU PROGRAMMA E ISCRIZIONI
All'indirizzo ilsol24ore.com/telefisco-settembre

scimento di quattro crediti a commercialisti e consulenti del lavoro. Inoltre permetterà di conseguire quattro crediti per i tributaristi Ancit, Ancot, Int, Con.Fi.Ti e Uniti mentre due crediti verranno riconosciuti ai tributaristi Lapet. La scelta della formula Advanced consentirà ai commercialisti di ottenere quattro crediti con la partecipazione alla differita, mentre gli incontrati di Master Telefisco potranno portare a ottenere fino a 24 crediti. Per un totale di 28 crediti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA