

## Il divieto di costituire società tra professionisti per chi è solo revisore legale

Diletta Lenzi

(Dottoranda di ricerca in Diritto, mercato e persona nell'Università Ca' Foscari Venezia)

**Abstract** By starting from a recent stance of the CNDCEC (the Italian National Register of Chartered Accountants) on the (im)possibility to create a Professional Company between auditors and chartered accountants, the article analyses the Italian legal framework on professional partnership corporations and its compatibility with auditors. Particularly, the article focuses on the comparison between auditors and the chartered accountants who are entitled to exercise auditor activities, and it tries to outline the role a “simple” auditor can play in a Professional corporation.

**Summary** 1 Premessa. – 2. Il caso dei revisori legali all'attenzione del CNDCEC. – 3. Attività professionali protette e regolamentate dal sistema ordinistico come limite all'oggetto sociale di società tra professionisti. – 4. Il revisore legale dei conti come socio non professionista. – 5. Un confronto con la società di revisione. – 6. Profili critici dell'attuale disciplina in materia di società tra professionisti in relazione all'attività di revisione legale dei conti. – 6.1. Ammissibilità di società tra professionisti multidisciplinare. – 6.2. Esclusività dell'oggetto sociale come prestazione tecnica funzionale a soli soci professionisti: ammissibilità di prestazioni tecniche per il mercato?

### 1 Premessa

È solo con la legge di stabilità del 2012 (legge 12 novembre 2011, n. 183) che il legislatore interviene superando definitivamente il divieto d'esercizio delle professioni intellettuali in forma societaria previsto dalla legge 23 novembre 1939, n. 1815. L'intervento legislativo fa seguito a una lettera della Banca Centrale Europea del 5 agosto 2011 che, tra i vari solleciti rivolti all'Italia, indicava la necessità di «una complessiva, radicale e credibile strategia di riforme, inclusa la piena liberalizzazione dei servizi pubblici locali e dei servizi professionali»<sup>1</sup>.

La nuova disciplina affianca normative di settore che già ammettevano società di ingegneria (d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163), società tra avvocati (d.lgs. 2 febbraio 2001, n. 96) e società di revisione contabile (d.lgs. 27

1 Lettera della BCE all'Italia del 5 agosto 2011, firmata da Mario Draghi e Jean Claude Trichet, pubblicata sul Corriere della sera del 29 settembre 2011.

gennaio 2010, n. 39), consentendo per la prima volta in via generale «la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico»<sup>2</sup>.

Il risultato raggiunto nel 2011 non è stato, tuttavia, di facile e lineare perseguimento ed il legislatore nazionale è più volte intervenuto in materia, in modo altalenante, dalla fine degli anni '90 ad oggi<sup>3</sup>. I primi tentativi di abrogazione del divieto devono essere ricondotti alle due c.d. leggi Bersani - l. 7 agosto 1997, n. 266 e l. 4 agosto 2006, n. 246 -, mentre una vera e propria abrogazione della l. n. 1815/1939 fu già prevista dall'art. 2 del c.d. "taglia leggi" Calderoli (d.l. 22 dicembre 2008, n. 200), poi ripristinata e ricompresa, per la parte che qui ci interessa, tra le leggi anteriori al 1970 che furono mantenute in vigore<sup>4</sup>.

La tradizionale avversione all'esercizio in forma societaria delle professioni intellettuali fondava le sue ragioni nella presunta incapacità di coordinare le regole del diritto societario con l'esecuzione personale del prestatore d'opera ovvero nella contrarietà alla spersonalizzazione delle prestazioni, con particolare riferimento alle società per azioni, considerate inconciliabili con i profili di responsabilità individuale per l'esecuzione delle prestazioni professionali<sup>5</sup>.

A sostegno della teoria dell'incompatibilità intervenne anche la giurisprudenza di merito e di legittimità<sup>6</sup>; tuttavia, nel 1976 la Corte costituzionale si espresse al riguardo sottolineando la necessità di un intervento di revisione della disciplina, precisando però che «il riconoscimento dell'ammissibilità della costituzione di società per l'esercizio delle attività professionali protette appartiene alla discrezionalità di valutazione del legislatore, al quale soltanto spetta di stabilire se, e a quali condizioni,

2 Art. 10, co. 3, l. n. 183/2011.

3 Per una ricostruzione dell'evoluzione storica, tra gli interventi recenti, si segnalano A. FUSARO, *Le società per l'esercizio di attività professionali in Italia e all'estero*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2013, 3s, p. 69 ss.; e F. VELLA, *Le società, i professionisti e i capitalisti*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2013, 3s, p. 7 ss.; P. MONTALENTI, *Società tra professionisti, società tra avvocati, associazioni professionali: la montagna e il topolino*, in *Giur. comm.*, 2014, II, p. 268 ss. Per un'analisi dell'esercizio della libera professione in forma societaria antecedente alla riforma, si vedano M. RESCIGNO, *Le società tra professionisti*, Milano, 1985; C. IBBA (e altri), *Le professioni intellettuali*, Torino, 1987, p. 385 ss.; L. DE ANGELIS, *Le società professionali nel progetto di riforma delle libere professioni*, in *Riv. soc.*, 1999, p. 212 ss.; A.M. LEOZAPPA, *Società e professioni intellettuali*, Milano, 2004.

4 L'art. 1, All. 1, l. 1° dicembre 2009, n. 179, fa salvi gli artt. 1, 3, 6, 7 e 8 della l. n. 1815/1939.

5 Si veda, ad esempio, G. FERRI, *Le società fra professionisti*, in *Riv. dir. comm.*, 1972, I, p. 237 ss.

6 In particolare, Cass., 29 febbraio 1960, n. 359, in *Foro it.*, 1960, Vol. 83, p. 769.

possa consentirsi l'adozione di forme societarie»<sup>7</sup>. A tale pronuncia fece poi seguito una copiosa giurisprudenza, tra cui merita di essere segnalata una sentenza della Corte di Cassazione che ammise la società di progettazione industriale in quanto impresa di servizi<sup>8</sup>.

Si rafforzava quindi l'orientamento, poi recepito dal legislatore del 2011, che valorizza i vantaggi apportati dall'organizzazione in forma societaria sul piano tecnico e organizzativo: dalla possibilità di distribuire i costi di gestione tra più professionisti, alla condivisione degli strumenti informatici e ai possibili risvolti positivi sulla qualità della prestazione, ovvero, non ultimo per importanza, la capacità di raccogliere finanza esterna, resa possibile grazie all'ammissibilità di soci investitori.

In questo quadro, con la consapevolezza che «in un mercato dei servizi professionali sempre più competitivo e investito dai venti della crisi, la ricerca di un simile assetto [l'organizzazione societaria delle professioni] non è solo funzionale a un equilibrato sviluppo, ma in molti casi diventa presupposto per la mera sopravvivenza»<sup>9</sup>, si inserisce la legge n. 183/2011 che consente in via generale «la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile»<sup>10</sup>.

L'art. 10 della l. n. 183/2011, subito modificato dall'art. 9-bis del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito in l. 24 marzo 2012, n. 27, disciplina le società tra professionisti ammettendone la costituzione secondo uno qualunque dei modelli societari, ma non ne prevede l'immediata operatività, rinviando a un regolamento congiunto del Ministero di giustizia e Ministero dello sviluppo economico che ha visto la luce solo nel 2013<sup>11</sup>.

Le fonti normative in materia di società tra professionisti sono caratterizzate da molti silenzi e da varie disposizioni di controversa interpretazione, con la conseguenza che la ricostruzione della disciplina si presenta particolarmente ardua e ciò non soltanto per la totale assenza di regola-

7 Corte Cost., 22 gennaio 1976, n. 17 al par. 3 del considerato in diritto, in *Giur. comm.*, 1976, II, p. 143.

8 Corte di Cass., 30 gennaio 1985, n. 566, in *Giur. It.*, 1985, I, p. 1, con nota di D. SANTOSUOSSO, *Società di «engineering» e società professionali: verso un preciso orientamento giurisprudenziale?*; e in *Giur. comm.*, 1985, II, p. 737 ss., con nota di S. DE MARINIS, *L'evoluzione giurisprudenziale in tema di società di professionisti*.

9 F. VELLA, *op. cit.*, p. 17.

10 Art. 10, co. 3, l. n. 183/2011.

11 D.m. 8 febbraio 2013, n. 34, *Regolamento delle società tra professionisti, esercenti professioni ordinistiche*, a cui si deve affiancare la l. 14 gennaio 2013, n. 4, *Disposizioni in materia di professioni non organizzate*.

mentazione di alcuni profili, come quelli previdenziali e fiscali<sup>12</sup>, ma anche per la mancanza di una chiara presa di posizione su altri aspetti che, seppur disciplinati, alimentano i dubbi dell'interprete.

Uno tra i numerosi profili critici non risolti dal legislatore riguarda il ruolo dei revisori legali dei conti, problematica su cui si è di recente espresso il Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili, come si dirà nel prosieguo.

## 2 Il caso dei revisori legali all'attenzione del CNDCEC

Interrogato dal Consiglio dell'Ordine di Brescia, il Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili è stato chiamato a esprimersi circa la possibile partecipazione dei revisori legali dei conti a una società tra professionisti.

Nello specifico, tre sono i profili su cui sono stati richiesti chiarimenti.

Si domandava anzitutto se l'oggetto sociale di una società tra professionisti possa prevedere come «oggetto esclusivo la realizzazione delle attività professionali per le quali è prevista l'iscrizione all'Albo dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili (CNDCEC) e di quelle che la legge attribuisce ai revisori legali». In secondo luogo, più genericamente, ci si interrogava sull'interpretazione dell'art. 10 della l. n. 183/2011 come attuata dal d.m. n. 34/2013, che pare riservare la qualifica di soci professionisti di società tra professionisti ai soli soggetti esercenti attività professionale per la quale è prevista l'iscrizione in appositi albi o elenchi regolamentati nel sistema ordinistico, domandandosi se a tale definizione possa essere ricondotta l'attività professionale del revisore legale dei conti. Infine, era stata richiesta una presa di posizione del CNDCEC circa la possibilità di costituire una società tra professionisti multidisciplinare tra soci dottori commercialisti e revisori legali, adottando quindi un oggetto sociale comprendente anche l'attività che la legge attribuisce a questi ultimi.

Con la nota del 27 gennaio 2015<sup>13</sup> il CNDCEC, attenendosi al tenore letterale delle disposizioni rilevanti in materia, conclude per l'applicabilità della disciplina delle società tra professionisti esclusivamente all'esercizio

12 G. BERLOTTI, *Le società tra professionisti tra ordinamenti professionali e disciplina dell'impresa*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 1803 ss.; G. FERRANTI, *Le società tra professionisti equiparate ai fini fiscali alle associazioni professionali*, in *Corr. trib.*, 2014, XXIX, p. 2215 ss.; E. ABRUZZESE, *L'aggiornamento sulle "Società tra professionisti" (STP) e le criticità fiscali della "trasmigrazione" verso le STP*, in *Boll. trib. inf.*, 2015, p. 1465 ss.; G. ANDREANI, A. TUBELLI, *Dopo il decreto semplificazioni resta ancora indefinita la qualificazione del reddito delle s.t.p.*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 172 ss.

13 Prot. PO 287/2014, disponibile al link <http://www.commercialisti.it/Portal/Documenti/Dettaglio.aspx?id=615514d5-f348-4ac1-9c36-8c77343b490e>.

delle professioni organizzate in ordini e collegi. La revisione legale viene conseguentemente esclusa dall'ambito di applicazione della l. n. 183/2011 in quanto essa pacificamente non costituisce un'autonoma professione ordinistica. Tuttavia, poiché l'attività di revisione legale, ossia l'attività di revisione dei conti annuali e dei conti consolidati, come disciplinata dal d.lgs. n. 39/2010, è espressamente richiamata dall'ordinamento professionale dei dottori commercialisti e esperti contabili<sup>14</sup>, si ritiene che tale attività professionale possa essere ricompresa tra le materie indicate nell'oggetto sociale di una società tra professionisti costituita da soci professionisti dottori commercialisti. L'esercizio di tale attività sarà però riservato ai soli soci professionisti che siano iscritti sia all'Albo dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili sia al Registro dei revisori legali.

Inevitabilmente, conclude il CNDCEC, se la revisione legale non è attività professionale regolamentata riconducibile al sistema ordinistico, deve escludersi la possibilità di costituire società multidisciplinari tra soci professionisti dottori commercialisti e soci professionisti revisori legali proprio perché questi ultimi non possono essere soci professionisti di società tra professionisti.

La nota in oggetto richiede tuttavia alcuni chiarimenti.

### **3 Attività professionali protette e regolamentate dal sistema ordinistico come limite all'oggetto sociale di società tra professionisti**

Un primo profilo affrontato dalla nota del CNDCEC, che richiede maggiori approfondimenti, concerne l'oggetto sociale e in particolare il dubbio se sia possibile affiancare all'oggetto sociale professionale, ossia allo svolgimento di una o più professioni protette, altre attività professionali non protette ovvero persino vere e proprie attività imprenditoriali. L'oggetto sociale – ovvero l'esercizio di una professione intellettuale protetta – è invero elemento tipizzante delle società tra professionisti<sup>15</sup>.

Certamente una lettura dei commi 3 e 4, lett. b) dell'art. 10 indurrebbe a concludere nel senso che le società tra professionisti possano costituirsi solo per l'esercizio di attività professionali ordinistiche. E infatti oltre al già citato terzo co., che espressamente ammette «la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico»,

<sup>14</sup> Art. 1, co. 4, lett. d) ed e), d.lgs. n. 139/2005.

<sup>15</sup> In questo senso, O. CAGNASSO, *L'oggetto sociale della società tra professionisti e della società tra avvocati*, Relazione al Convegno "Società tra professionisti e alternative", Milano, 22-23 ottobre 2013, in *Giur. comm.*, 2014, II, p. 297 ss.

il legislatore fornisce di seguito una definizione di socio professionista riferendosi ai soli professionisti «iscritti ad ordini, albi e collegi»<sup>16</sup>.

Con tali espliciti riferimenti pare dunque che il legislatore abbia voluto riservare alle sole professioni ordinistiche, ossia quelle per il cui esercizio sono previsti un esame di stato e l'istituzione di un ordine al quale è delegata la funzione di controllo sullo svolgimento dell'attività e sulla condotta degli iscritti, la possibilità di costituire società tra professionisti.

Tra le professioni si rinviene anche la revisione legale, per il cui esercizio si deve essere iscritti presso il Registro dei revisori legali, istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze, in applicazione del decreto legislativo n. 39/2010, che solo dà diritto all'uso del titolo di revisore contabile<sup>17</sup>; tuttavia, di per sé, il Registro dei revisori legali non costituisce autonomo ordine, non essendo dotato né di personalità giuridica né di una struttura assembleare, elementi invece comuni ad ordini e collegi che, individuati da normativa statale, sono considerati enti pubblici di tipo associativo, con autonoma soggettività e caratterizzati da una struttura sorretta da organi collegiali.

La revisione legale, dunque, per quanto professione regolata, non essendo riconducibile ad autonomo ordine non parrebbe rientrare nell'ambito di applicabilità della disciplina di società tra professionisti, così come non vi rientrano tutte le professioni non regolamentate<sup>18</sup>.

Non di così lineare interpretazione pare invece la lett. a) dell'art. 10, co. 4, dove è richiesto che, per assumere la qualifica di società tra professionisti, la società preveda nel proprio atto costitutivo «l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci».

Vi è anzitutto chi, coordinando la disposizione in oggetto con la lett. c) del medesimo quarto comma<sup>19</sup>, sostiene che il richiamo all'esclusività non tanto si riferisca all'attività svolta dal socio professionista, quanto voglia invece escludere che l'attività professionale possa essere svolta da profes-

16 Art. 10, co. 4 lett b), l. n. 183/2011.

17 Il d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, con il quale è stata data attuazione alla Direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, all'art. 2, co. 2, individua i requisiti che persone fisiche e società devono soddisfare per chiedere e ottenere l'iscrizione al Registro dei revisori legali.

18 Con riferimento alle professioni non regolamentate si segnala la l. 14 gennaio 2013 n. 4 che, cambiando prospettiva rispetto al modello delle professioni ordinistiche, punta a un sistema basato sulla pluralità degli enti associativi e sulla volontarietà delle adesioni. Si veda al riguardo, A. GENOVESE, *Il nuovo statuto delle professioni non regolamentate. Prime note sulla legge 14 gennaio 2013, n. 4*, in *Riv. dir. priv.*, 2013, II, p. 301 ss.

19 L'art. 10, co. 4, lett. c), richiede infatti che l'atto costitutivo stabilisca «criteri e modalità affinché l'esecuzione dell'incarico professionale conferito alla società sia eseguito solo dai soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta (...)».

sionisti che non siano soci della società<sup>20</sup>, ed altresì che tale attività non possa essere svolta da soci non professionisti<sup>21</sup>. Nonostante il contratto d'opera si concluda tra società e cliente – e non tra quest'ultimo e il singolo professionista<sup>22</sup> – e quindi nonostante l'obbligazione professionale debba essere imputata alla società, l'attività professionale può essere prestata soltanto, in via esclusiva, da soci che siano persone fisiche, abilitate all'esercizio della specifica professione in oggetto e singolarmente individuate tramite designazione del cliente o, in mancanza, della società (art. 10, co. 4, lett. c)).

Gran parte della dottrina ritiene infatti che costituisca opera «ermeneuticamente azzardata»<sup>23</sup> dedurre automaticamente dalla formulazione della norma l'obbligo per la società tra professionisti di dotarsi di oggetto sociale che esclude ogni altra attività economica<sup>24</sup>, quantomeno per il fatto che, laddove il legislatore intende circoscrivere l'oggetto sociale a

20 C. IBBA, *Le società tra professionisti: ancora una falsa partenza*, in *Riv. not.*, 2012, I, p. 1 ss., a p. 12; e ancora C. IBBA, *Liberalizzazioni, efficienza del sistema economico e qualità della produzione legislativa*, intervento all'incontro di presentazione del IV Convegno annuale di "Orizzonti del diritto commerciale", Roma, 6 luglio 2012, in *Giur. comm.*, 2013, II, p. 242 ss., in particolare da p. 247.

21 La lettera a) dell'art. 10, co. 4, può essere interpretata anche come impossibilità per lo stesso socio professionista di esercitare la sua attività professionale in più di una società tra professionisti, in questo senso «esercizio in via esclusiva». Tuttavia, soffermarsi su tale interpretazione pare in questa sede superfluo in virtù dell'espresso divieto posto in tal senso dall'art. 10, co. 6, che recita «La partecipazione ad una società è incompatibile con la partecipazione ad altra società tra professionisti». Sul punto, si è altresì espresso lo stesso Istituto di ricerca dei Dottori commercialisti ed Esperti contabili, nella circolare 33/IR del 2013; si veda anche S. CERATO, *La nuova disciplina civilistica delle società tra professionisti secondo l'IRDCEC*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 2783 ss.

22 Ad una possibile interpretazione dell'art. 10, co. 4, lett. a), l. n. 183/2011, come norma espressiva dell'idea che il contratto d'opera si conclude fra il singolo socio professionista e il cliente, lasciando la società destinataria solo dei risultati economici, con la conseguenza che la responsabilità dell'obbligazione non è posta in carico alla società ma al singolo professionista, deve preferirsi un'interpretazione complessiva del medesimo articolo che fa quindi propendere per la teoria secondo cui il rapporto si instaura tra società e cliente. Tale soluzione pare preferibile in quanto coerente con la medesima norma laddove, al co. 4 lett. c) attribuisce alla società la possibilità, in mancanza di scelta dell'utente, di designare il socio professionista che debba in concreto esercitare l'incarico, ovvero con la necessità dell'iscrizione della società tra professionisti all'albo o ordine della professione per cui si costituisce, o anche con l'obbligo di stipulare una polizza assicurativa per i danni ai clienti causati dai singoli soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale.

23 In questo senso G. MARASÀ, *Le società tra professionisti*, in *Riv. soc.*, 2014, I, p. 429 ss.

24 Sostengono invece che un tale processo interpretativo sia ammissibile M. CIAN, *La nuova società tra professionisti. Primi interrogativi e prime riflessioni*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2012, p. 3 ss.; O. CAGNASSO, *Soggetti ed oggetto della società tra professionisti*, in *Nuovo dir. soc.*, 2012, III, p. 9 ss.

una sola, determinata attività, ciò viene previsto espressamente<sup>25</sup>. Invero, imporre l'esclusività dell'oggetto sociale, impedendo così alla società tra professionisti l'esercizio di altre attività, costituisce una limitazione alla libertà di iniziativa economica di cui all'art. 41 Cost., che, coerentemente con le altre disposizioni in materia di liberalizzazioni<sup>26</sup>, deve essere intesa in modo restrittivo<sup>27</sup>. Al contempo però, si rileva come, se venisse meno il "baluardo" dell'esclusività dell'oggetto sociale, diventerebbe difficile sostenere che l'esercizio della professione intellettuale non sia assimilabile all'attività d'impresa<sup>28</sup>. A meno che non si voglia sostenere che il legislatore abbia inteso prospettare uno scenario di assoluta equiparazione tra attività professionale e attività di impresa,

l'esclusività pare dunque dover attenere non solo al fatto che l'attività professionale possa essere svolta solo da soci professionisti, ma sembra dover attenere anche all'oggetto sociale stesso. Al riguardo, va preliminarmente osservato come nelle società tra avvocati la natura non commerciale dell'attività esercitata è espressamente richiamata dal par. 5 della relazione governativa ed altresì, seppur indirettamente, dall'art. 16 del d.lgs. n. 96/2001 laddove ai commi 2 e 3 si stabilisce rispettivamente che l'iscrizione della società tra avvocati nella sezione speciale - appositamente creata - del Registro delle Imprese ha mera funzione di certificazione anagrafica e di pubblicità notizia e che la società tra avvocati non è soggetta a fallimento<sup>29</sup>. Diversamente, per le società tra professionisti il

25 C. IBBA, *Le società tra professionisti: ancora una falsa partenza*, op. cit., p. 12. Ma si veda anche al riguardo C. IBBA, *Liberalizzazioni, efficienza del sistema economico e qualità della produzione legislativa*, op. cit.

26 Si veda in particolare l'art. 1, co. 2, d.l. n. 1/2012, come convertito in l. n. 27/2012.

27 In questo senso G. MARASÀ, *I confini delle società tra professionisti*, in *Società*, 2012, p. 397 ss. e C. IBBA, *Liberalizzazioni efficienza del sistema economico e qualità della produzione legislativa*, op. cit., p. 250 ss.

28 Ancora, si veda in tal senso S. ROSSI, E. CODAZZI, *La società tra professionisti: l'oggetto sociale*, in *Società*, 2012, suppl. al n. 3, p. 5 ss. Sostiene invero la teoria dell'esclusività dell'oggetto anche G. BERTOLOTTI, *Società tra professionisti e società tra avvocati*, Torino, 2013, p. 72 ss. Propendono invece per l'esclusività dell'oggetto sociale anche IRDCEC, *La nuova disciplina delle società tra professionisti*, circolare n. 32 del 2013 e CNN, *Prime note sulle società tra professionisti*, studio n. 41-2012/I, a cura di G. NARDONE, A RUOTOLO, M. SILVA (tuttavia, l'esclusività dell'oggetto trova un limite nelle società tra professionisti multidisciplinari, e v. *infra*, par. 6.1.). È comunemente ritenuto illegittimo, invece, l'oggetto sociale che prevede attività di consulenza in generale.

29 Con riferimento alle società tra avvocati, lo stesso art. 5 del d.lgs. n. 96/2001 ne chiarisce il carattere di specialità, con la conseguenza che queste non possono essere regolate dalle disposizioni generali contenute nella l. n. 183/2011. In questo senso, si è espresso anche il Consiglio Nazionale Forense in una Circolare del 12 settembre 2013. Con riferimento alle società tra avvocati, fra i numerosi contributi, si segnalano L. DE ANGELIS, *Noterelle (in libertà) sulle società tra professionisti, ed in particolare sulla società tra avvocati*, in *Riv. Dir. Impresa*, 2002, p. 513 ss.; C. IBBA, *Della società di avvocati*, in R. BARATTA, *La società di avvocati*, To-



legislatore non ha previsto un espresso esonero dalla disciplina dettata per l'impresa commerciale (in particolare si pensi all'assoggettabilità alle procedure previste dalla legge fallimentare). Enfatizzando tale silenzio vi è chi propende per il riconoscimento all'attività della società tra professionisti della natura commerciale<sup>30</sup>: in particolare, il risultato del ciclo produttivo sarebbe a tutti gli effetti un servizio e il professionista perseguirebbe una vera e propria finalità lucrativa, senza semplicemente organizzarsi con metodo economico; ovvero, e ancor prima, «una contrapposizione tra professione intellettuale e impresa non [sarebbe] mai possibile sul versante del risultato produttivo – essendo la separazione dei servizi intellettuali dai servizi materiali non fondata razionalmente, e non [sarebbe] sempre possibile neppure sul piano delle modalità della produzione (organizzazione e, men che mai, economicità)»<sup>31</sup>. Ancora, tale posizione pare avvalorata se si considera il contesto di spinta alla liberalizzazione nel quale si inserisce la stessa riforma in tema di attività professionali, così come dall'assoggettabilità delle libere professioni alla disciplina in materia di concorrenza, in quanto attività dotate di contenuto economico<sup>32</sup>.

Pare tuttavia complesso colmare il silenzio legislativo di contenuto così innovativo in presenza dall'art. 2238 c.c. – il quale, si noti, si applica a tutte le professioni libere e non solo a quelle protette<sup>33</sup> – che espressamente esclude il professionista intellettuale dall'applicabilità della disciplina dell'imprenditore commerciale, a meno che la prestazione intellettuale non sia solo uno dei vari servizi resi all'interno di una più ampia organizzazione. Ed invero, non solo per la società tra avvocati, ma anche per la società tra professionisti, è confermato il postulato della personalità della prestazione, soggettivamente infungibile, resa dal professionista, che per

rino, 2002, p. 42 ss.; M.S. RICHTER, *Prime riflessioni su costituzione, modificazione e nullità di società tra avvocati*, in *Riv. dir. priv.*, 2002, p. 452 ss.; L. DE ANGELIS (a cura di), *La società tra avvocati: uno sguardo d'insieme*, in *Quad. giur. comm.*, Milano, 2003; A. BERLINGUER (a cura di), *La professione forense. Modelli a confronto*, Milano, 2008; A. GUIDO, *Le società tra avvocati* in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2013, p. 1 ss.; E. CODAZZI, *Le società tra avvocati tra vecchia e nuova disciplina. Alcune considerazioni alla luce dell'art. 5, legge n. 247/2012*, in *Società*, 2014, p. 29 ss.; E. SORCI, *Il progetto di "restyling" delle società tra avvocati*, in *Giur. comm.*, 2014, I, p. 635 ss.

30 In tal senso, G. MARASÀ, *I confini delle società tra professionisti*, op. cit., a p. 401 e D. CATERINO, *Appunti in tema di soci e rapporti tra soci nelle società per l'esercizio delle attività imprenditoriali di cui alla legge n. 183/2011*, intervento IV Convegno Nazionale Orizzonti del Diritto Commerciale, Roma 22-23 febbraio 2013, disponibile a [http://rivistaodc.eu/media/20535/caterino\\_paper\\_29.01.013\\_def.pdf](http://rivistaodc.eu/media/20535/caterino_paper_29.01.013_def.pdf).

31 P. SPADA, *Società tra professionisti*, in *Riv. Not.*, 1997, I, p. 1366 ss.

32 Si veda ad esempio, A. ARGENTATI, *Le professioni intellettuali tra regolamentazione pubblicistica e disciplina della concorrenza*, in *Giur. comm.*, 2000, II, p. 649 ss.

33 L. DE ANGELIS, *Le società professionali nel progetto di riforma delle libere professioni*, op. cit., p. 213 ss.

alcuni autori è sufficiente ad escludere la natura commerciale dell'attività professionale<sup>34</sup>, in questo senso richiamando la categoria dottrinale di «società senza impresa»<sup>35</sup>.

A favore della teoria dell'esclusività dell'oggetto sociale pare tuttavia doversi propendere considerando come, se si consentisse una società tra professionisti con oggetto non esclusivo, si potrebbe realizzare il paradosso di una società denominata società tra professionisti per la quale però la perdita dei requisiti professionali in capo ai soci non ammetterebbe l'applicazione della disciplina in tema di scioglimento per sopravvenuta impossibilità di conseguimento dell'oggetto sociale né l'ordinamento sarebbe in grado di sanzionare una situazione simile, con conseguente lesione dell'affidamento da parte dei terzi e stravolgimento della disciplina in materia di società tra professionisti, tutta orientata a ponderare l'organizzazione in forma societaria con un'attività intellettuale, individuale, portatrice di interessi di natura pubblicistica<sup>36</sup>.

L'esclusività dell'oggetto sociale, di conseguenza, non ammette di affiancare alla professione intellettuale, per il cui esercizio la società tra professionisti è costituita, altre attività che non siano attività tecniche meramente strumentali all'attività professionale.

Se si assume quindi che le società tra professionisti possono costituirsi solo per l'esercizio di attività professionali di tipo ordinistico e che l'esclusività dell'oggetto sociale ammette di affiancare a quella professionale soltanto l'esercizio di attività strumentali, si deve escludere conseguentemente la possibilità di costituire società tra professionisti che abbiano a oggetto la mera revisione legale dei conti, a meno che i soci professionisti esperti contabili non siano anche iscritti nell'apposita sezione dell'Albo dei Dottori commercialisti ed Esperti contabili, in virtù del richiamo che l'art. 1, co. 4, lett. *d*) ed *e*) del d.lgs. n. 139/2005 (ordinamento professionale dei Dottori commercialisti o Esperti contabili) fa all'attività di revisione legale dei conti. Verrebbe quindi esclusa, anche sotto questo profilo inerente le limitazioni dell'oggetto sociale, la possibilità per il revisore contabile di assumere la qualifica di socio professionista di società tra professionisti, salvo che questi non sia altresì iscritto all'albo dei dottori commercialisti.

34 Al momento è irrilevante il dibattito attorno all'esistenza dell'impresa civile, *tertium genus* rispetto all'impresa commerciale ed all'impresa agricola, in quanto essa sarebbe comunque impresa non commerciale. Tra i tanti, al riguardo si veda E. ZANELLI, *Il volo del calabrone su imprese e società vere e false. A proposito di società semplici, immobiliari, professionali e cooperative*, in *Riv. dir. comm.*, 1998, I, p. 733 ss.

35 Tra i tanti, G. MARASÀ, *Società tra professionisti e impresa*, in *Riv. not.*, 1997, p. 1345 ss.

36 A. BUSANI, *Massime notarili e orientamenti professionali. La società tra professionisti*, in *Società*, 2014, p. 1250 ss. Ancora, per un'analisi critica delle società tra professionisti, si veda M. CIAN, *Gli assetti proprietari nelle società tra professionisti*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2013, II, p. 343 ss.

Egli potrà invece partecipare in qualità di socio non professionista, al fine di apportare prestazioni tecniche ovvero per finalità di puro investimento, come verrà meglio analizzato nel paragrafo che segue.

#### 4 Il revisore legale dei conti come socio non professionista

Un'importante novità introdotta dalla l. n. 183/2011 concerne l'ammissibilità di soci non professionisti, investitori o prestatori di attività tecniche, a fianco dell'altra componente della compagine sociale, questa sì essenziale, dei soci professionisti.

Nell'affrontare le problematiche attinenti alla partecipazione del revisore legale dei conti conviene approfondire il profilo delle prestazioni tecniche che il socio non professionista può eseguire<sup>37</sup>.

Tali prestazioni, che giustificano la partecipazione sociale, si ritiene debbano essere funzionali e coerenti con l'attività professionale oggetto della società tra professionisti; esse non rientrano, dunque, nell'oggetto sociale ma ne sono strumentali e accessorie<sup>38</sup>.

Le prestazioni tecniche possono essere rese in forma di conferimento, tuttavia può ammettersi la prestazione resa in altra forma, ad esempio con un contratto di lavoro autonomo o dipendente, affiancandovi sì un conferimento ma al solo scopo di rafforzare il collegamento tra il fornitore di prestazioni tecniche e la società tra professionisti. Quest'ultima sarebbe tra l'altro l'unica alternativa possibile in caso di società tra professionisti che adotti la forma di società azionaria: in questo caso, com'è noto, le prestazioni tecniche non possono essere oggetto di autonomo conferimento mentre potranno essere apportate a titolo di prestazioni accessorie ai sensi dell'art. 2345 c.c., congiuntamente a un conferimento in denaro o di altri beni<sup>39</sup>. Ancora, la prestazione tecnica in s.p.a. potrà essere resa a

37 Non pare utile alla presente nota indagare l'altra modalità in cui può coniugarsi la partecipazione del socio non professionista, quella cioè del socio meramente investitore, ossia colui che acquisisce una partecipazione sociale allo scopo di realizzare un investimento remunerativo, la quale presenta criticità comuni a qualsiasi società tra professionisti indifferentemente da quella che sia l'attività professionale svolta.

38 Affiancare ad un oggetto esclusivo attività connesse e accessorie non è una novità della disciplina di società tra professionisti, ma è un tema che ricorre in altre discipline. Si pensi, tra le tante, a quanto permesso agli intermediari finanziari che oltre ad attività finanziaria possono svolgere attività strumentali quali gestione di immobili ad uso funzionale, gestione di servizi informatici o di elaborazione dati e formazione e addestramento del personale, ovvero attività accessorie, ossia attività che consentono di sviluppare l'attività finanziaria esercitata, quali la prestazione di servizi d'informazione commerciale o la locazione di cassette di sicurezza.

39 In entrambi i casi non è necessario che le prestazioni accessorie siano rese in modo continuativo. Per una compiuta riflessione attorno ai conferimenti nelle società tra professionisti, si

fronte dell'emissione di strumenti finanziari ex art. 2646, co. 6, c.c., dotati di diritti patrimoniali o amministrativi, escluso tuttavia il diritto di voto nell'assemblea generale degli azionisti. In questo caso, non si sarebbe in presenza di un socio, ma di un soggetto che, se titolare di diritti amministrativi, segnatamente del diritto di voto, sarebbe comunque in grado di esercitare un potere di *voice* nell'ambito della società.

Nel caso specifico che qui interessa, il revisore legale, non potendo, secondo le conclusioni sopra raggiunte, assumere la qualifica di socio professionista, potrà però apportare la propria professionalità in società in qualità di socio non professionista<sup>40</sup> - o di titolare di strumenti finanziari partecipativi, senza assumere dunque la qualifica di socio - tuttavia con il trattamento, svantaggioso rispetto al primo, che il legislatore pare riservare al secondo. In particolare, l'odierno art. 10 l. n. 183/2011, come modificato dal d.l. n. 1/2012 e diversamente dalla sua formulazione originaria, regola i rapporti di forza tra le due categorie di soci, assicurando ai soci professionisti la maggioranza dei due terzi nelle decisioni dei soci o nelle deliberazioni assembleari<sup>41</sup>. Diversamente, nulla è detto con riguardo all'organo amministrativo, così rimettendo alla volontà dei soci la decisione circa la sua composizione.

Si noti come, nel legittimo esercizio dell'autonomia statutaria a loro assegnata dal legislatore, i soci professionisti potrebbero attribuire ampi poteri di gestione ai soci non professionisti così come a non soci. In tali casi, tuttavia, sorge un dubbio circa la configurabilità dell'ipotesi limite, normativamente prevista dall'art. 2238, co. 1, c.c. in cui «l'esercizio della professione costituisce elemento di un'attività organizzata in forma d'impresa», la quale comporterebbe la cumulazione in capo alla società tra professionisti altresì della qualifica d'imprenditore, con conseguente applicazione integrale della disciplina dell'impresa. La fattispecie descritta

veda C. IBBA, *La partecipazione sociale nelle società tra professionisti e nelle società tra avvocati*, relazione al Convegno su "Società tra professionisti e alternative", Milano, 22-23 ottobre 2013, in *Le Nuove leggi civ. comm.*, 2014, pp. 621 ss. Sempre in tema di conferimenti, si segnalano M. BINI, *La valutazione di uno studio professionale a fini di conferimento ad una S.T.P.*, in *Società*, 2012, supp. al n. 5, p. 37 ss.; A. BUSANI, *Avviamento e clientela nel conferimento dello studio professionale in S.T.P.*, in *Società*, 2012, supp. al n. 5, p. 29 ss.

**40** Il socio non professionista in generale deve possedere i requisiti di onorabilità necessari per l'iscrizione all'albo a cui la società è iscritta, non può aver riportato condanne definitive e non deve essere soggetto cancellato da un albo professionale per motivi disciplinari; si potrebbe ritenere, infine, che anche al socio non professionista sia esteso il divieto di partecipazione a più società tra professionisti, grazie alla generica formulazione del sesto co. dell'art. 10 l. n. 183/2011, tuttavia nella relazione illustrativa sullo schema del d.m. n. 34/2013 si afferma espressamente di lasciare all'interprete l'opzione circa la possibilità o meno di ritenere che tale norma sia estesa a tutti i soci, anche non professionisti. Per un rapido scorcio delle diverse opinioni in dottrina sul punto si veda G. MARASÀ, *Le società tra professionisti*, op. cit.

**41** Art. 10, co. 4, lett. b), l. n. 183/2011. Si veda anche A. BONECHI, *Limitata a un terzo la presenza dei soci non professionisti nelle s.t.p.*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 1261 ss.; A. STABILINI, *I soci non professionisti*, in *Società*, 2012, suppl. al n. 3, 45 ss.

dall'art. 2238, co. 1, c.c. parrebbe ricorrere nel momento in cui l'attività effettivamente svolta si risolvesse nel mero coordinamento delle prestazioni professionali; segnatamente, il rischio dell'adozione di un comportamento imprenditoriale sorge ogni volta che la gestione è attribuita a soggetti che sostanzialmente non effettuano prestazioni professionali. Uno scenario simile è quindi immaginabile non solo con riferimento a non soci, ma anche con riferimento a soci di mero investimento, o a soci non professionisti che apportano però prestazioni tecniche (come nel caso del revisore legale) ovvero persino con riferimento a soci professionisti che, per quanto abilitati, non esercitano in concreto la professione (ipotesi del tutto realistica in quanto i soci professionisti non sono mai tenuti a prestare la loro opera salvo il caso in cui siano soci d'opera), ma si limitino a organizzare e coordinare l'attività di altri soci professionisti che prestano effettivamente la loro opera per la società. Vi sono autori che rinvergono la fattispecie dell'art. 2238, co. 1, c.c. anche in quest'ultima ipotesi; «se è vero che non è il mero uso delle forma societaria, quand'anche capitalistica, a determinare un'automatica riqualificazione della società tra professionisti come impresa, non è men vero che tale qualificazione può giustificarsi tutte le volte che nel concreto agire della società si riscontra la fattispecie dell'art. 2238, co. 1, c.c., e l'eventualità che ciò possa accadere è tanto maggiore quanto più il potere gestorio si concentra nelle mani di soggetti che, quale che sia la loro qualifica professionale (professionisti abilitati o no) o sociale (soci professionisti, soci non professionisti, non soci), di fatto non prestano opera professionale per la società»<sup>42</sup>.

Di per sé, tuttavia, l'attuale disciplina in materia di società tra professionisti non esclude la possibilità che il governo societario sia attribuito a soggetti che di fatto non esercitano attività professionale<sup>43</sup>. Questa libertà nella composizione dell'organo amministrativo rimessa nelle mani della maggioranza dei soci - e dunque, stante la previsione dell'art. 10, co. 4, lett. b), dei soci professionisti - può tuttavia avvantaggiare il "mero" revisore legale che, non potendo assumere la qualifica di socio professionista è invece destinato ad un ruolo marginale in sede assembleare. Si potrebbe, infatti, immaginare una società tra professionisti costituita in forma di società a responsabilità limitata il cui atto costitutivo riserva a soci non professionisti la qualifica di amministratori<sup>44</sup>, aprendo in tal modo la strada ad un ruolo di protagonista per il revisore legale, socio sì non professionista, ma in grado di influenzare il governo societario.

42 G. MARASÀ, *Le società tra professionisti*, cit., p. 457.

43 Solo nella società tra professionisti costituita come società cooperativa la prevalenza dei soci professionisti nell'organo gestorio è garantita dagli artt. 2542, co. 2, e 2544, co. 2 e 3, c.c., e dall'art. 4, co. 3, l. n. 59/1992.

44 Art. 2468, co. 3, c.c.

## 5 Un confronto con la società di revisione

Fermo quanto sopra affermato in ordine al divieto di costituire società tra professionisti per chi è solo revisore, appare necessario indagare quali siano gli strumenti che l'ordinamento pone a disposizione del revisore legale per lo svolgimento in forma associata dell'attività.

Come anticipato, la disciplina che regola in via generale le società tra professionisti s'inserisce in un ordinamento in cui già era ammessa, da normative settoriali antecedenti la l. n. 183/2011, l'organizzazione in forma societaria di professioni protette: le società tra avvocati di cui al d.lgs. n. 96/2001<sup>45</sup>; le società di ingegneria previste dal d.lgs. n. 163/2006<sup>46</sup>; e le società di revisione che riguardano l'esercizio in forma societaria dell'attività di revisione dei conti annuali o dei conti consolidati effettuata in conformità alle disposizioni del d.lgs. n. 39/2010. Coerentemente, l'articolo 10, co. 9, l. n. 183/2011 fa espressamente salvi i modelli societari e le associazioni professionali già vigenti alla data di entrata in vigore della legge di stabilità 2012<sup>47</sup>.

La società di revisione, fatta dunque salva dall'intervento legislativo del 2011, non richiede né l'uso esclusivo di un tipo di società personale, legittimando il ricorso anche a società di capitali, né la presenza di soli soci abilitati, già legittimando la partecipazione di soci di capitale. Essa può infatti costituirsi come società di persone ovvero di capitali purché siano revisori contabili, nelle società di capitali, la maggioranza dei membri del consiglio di amministrazione (o del consiglio di gestione) e i titolari della maggioranza dei diritti di voto in assemblea ordinaria; nelle società di persone, la maggioranza numerica e per quote dei soci. Diversamente dunque dalle società tra professionisti, qui è espressamente riservata ai

45 Il modello societario previsto dal d.lgs. n. 96/2001, e ad oggi dotato di denominazione società tra professionisti, è l'unico utilizzabile per l'esercizio in forma societaria della professione forense ed è caratterizzato dalla presenza di soli soci in possesso del titolo di avvocato e da un oggetto sociale esclusivo, consistente nell'esercizio in comune della professione forense, ossia dell'attività di rappresentanza, assistenza e difesa in giudizio.

46 Sono tali le società che «eseguono studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzione dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi di impatto ambientale». Per una prima ricognizione in materia di società di ingegneria, si veda C. BORGIA, *Il contratto di engineering*, Padova, 1992.

47 L'abrogazione della l. n. 1815/1939 non inficia la validità di associazioni tra professionisti già esistenti prima dell'entrata in vigore della l. n. 183/2011, né vieta la possibilità di costituirne di nuove. Le professioni non regolamentate possono associarsi oggi secondo la disciplina dettata dalla legge 26 gennaio 2013, n. 4, che espressamente esclude dal suo ambito di applicazione le professioni ordinistiche, le professioni sanitarie, artigianali, commerciali e di pubblico esercizio disciplinate da specifiche normative (art. 1, co. 2). A differenza delle società tra avvocati e delle società di revisione, tuttavia, le associazioni professionali non danno vita a un centro di imputazione autonomo ma sono meri accordi conclusi tra professionisti per l'esercizio congiunto delle loro professioni.

soci revisori la maggioranza anche nell'organo gestorio della società. Si osservi però che per le società di revisione, diversamente che per le società forensi e per quelle di cui al d.lgs. n. 163/2006, il legislatore non utilizza la denominazione di società tra professionisti.

Come anticipato, la disciplina della società di revisione è contenuta nel d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, il quale prevede una serie di disposizioni in materia d'indipendenza e di riservatezza del revisore legale, quali la durata massima dell'incarico, limitazioni al rinnovo o incompatibilità con altre cariche<sup>48</sup>, ma anche la necessaria sussistenza di requisiti di onorabilità in capo ai componenti dell'organo gestorio<sup>49</sup>. Sotto il profilo della responsabilità invece «i revisori legali e le società di revisione legale rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri»<sup>50</sup>; ciascun debitore solidale, nei rapporti interni, è poi responsabile limitatamente al contributo effettivo al danno cagionato. Altresì, sono responsabili in solido tra loro e con la società di revisione legale il responsabile della revisione e i dipendenti che hanno collaborato all'attività di revisione contabile per i danni cagionati nei confronti della società che ha conferito l'incarico e di terzi danneggiati; anche qui essi sono responsabili nei limiti del proprio contributo effettivo<sup>51</sup>.

I revisori legali dei conti, dunque, pur non potendo costituire società tra professionisti, potranno esercitare in comune la loro professione per il tramite della società di revisione. E invero gli aspetti principali della disciplina delle due strutture organizzative, di cui rispettivamente alla l. n. 183/2011 e al d.lgs. n. 39/2010, non paiono eccessivamente distanti nei loro elementi essenziali. Nessuna delle due costituisce un tipo autonomo di società ma possono essere costituite secondo uno qualsiasi dei tipi societari previsti dai titoli II, III, IV, V, VI, VII del titolo V, libro V del codice civile (anche se solo le società tra professionisti potranno adottare

48 Al riguardo si vedano gli artt. 9 e 10 d.lgs. 39/2010.

49 Art. 2, co. 2, lett. a), d.lgs. 39/2010.

50 Art. 15, d.lgs. n. 39/2010; siveda in tema di responsabilità, C. RINALDO, *Profili di responsabilità nelle società tra professionisti. Riflessioni sulla responsabilità personale e societaria dei soci*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2014, p. 836 ss., in particolare p. 860-862.

51 Art. 15, d.lgs. n. 39/2010. Per una schematica ricostruzione della disciplina di cui al d.lgs. 39/2010 si vedano R. LUGANO, M. NESSI, *La nuova disciplina della revisione legale prevista dal d.lgs. 27 gennaio 2010 n. 39*, in *Riv. dott. comm.*, 2010, p. 325 ss.; o P. GIUDICI, *La nuova disciplina della revisione legale*, in *Società*, 2010, p. 533 ss., che in particolare si sofferma sulle problematiche relative all'indipendenza e alla responsabilità civile; più recente, A. BERTELOTTI, *La revisione legale dei conti*, in *Giur. It.*, 2013, p. 11 ss. Con specifico riferimento ai profili di responsabilità invece si veda F. SALERNO, *La responsabilità del revisore tra nuove incertezze e vecchi problemi*, in *Riv. Soc.*, 2013, p. 985 ss.

la forma di società cooperativa) ed entrambe ammettono la partecipazione di soci d'investimento. Invero, la *ratio* sottesa alle due discipline pare simile; in entrambi i casi i baluardi da difendere sono «la professionalità, l'indipendenza e il rispetto delle regole sul conflitto di interesse»<sup>52</sup>, muovendo comunque dal presupposto che il lavoro intellettuale prevale sull'organizzazione. Netta permane invece la discrasia relativa al campo di applicazione della disciplina, rivolgendosi la società tra professionisti alle sole professioni protette di tipo ordinistico, con la conseguenza che diverse risultano le opportunità di esercizio in comune della professione messe a disposizione per il revisore legale a seconda che sia iscritto o meno anche all'Albo dei Dottori commercialisti ed Esperti contabili, facendo emergere dunque alcuni profili distintivi critici tra le due categorie di professionisti, come sarà meglio analizzato di seguito (par. 6.1).

## **6 Profili critici dell'attuale disciplina in materia di società tra professionisti in relazione all'attività di revisione legale dei conti**

Nell'indagare, su impulso della recente presa di posizione del CNDCEC, il ruolo riservato ai revisori legali dei conti nel quadro normativo attuale relativo all'organizzazione in forma societaria delle professioni protette sono due, tra gli altri, i profili di particolare criticità che emergono.

### **6.1 Ammissibilità di società tra professionisti multidisciplinare**

Un ultimo aspetto su cui si sofferma il CNDCEC nella nota in commento riguarda l'ammissibilità di società tra professionisti multidisciplinare tra dottori commercialisti e revisori legali.

L'art. 10, co. 8, l. n. 183/2011 ammette invero la costituzione di una società tra professionisti anche per l'esercizio di più attività professionali<sup>53</sup>; società tra professionisti che dall'art. 1, lett. b), d.m. n. 34/2013 è denominata «società multidisciplinare».

Sul punto la nota del CNDCEC in commento sostiene che, nel momento in cui si ammette la costituzione di società tra professionisti solo per l'esercizio di attività professionale ordinistica e non essendo tale l'attività di revisione legale dei conti, deve escludersi la possibilità di costituire una società tra

<sup>52</sup> P. MONTALENTI, *op. cit.*, p. 270.

<sup>53</sup> In caso di società multidisciplinare, non parre necessario indicare nell'oggetto sociale quale professione sia la prevalente.



professionisti multidisciplinare tra dottori commercialisti e revisori legali. Per il CNDCEC è esclusa, dunque, per i revisori legali dei conti la possibilità di costituire società multidisciplinari tra soci professionisti dottori commercialisti o esperti contabili e soci professionisti revisori legali proprio perché questi ultimi, di per sé, non possono essere soci professionisti.

Se è vero che le due modalità di esercizio da un lato di ogni professione ordinistica (la società tra professionisti) e dall'altro di quella specifica professione sì protetta ma non ordinistica (la società di revisione) condividono caratteristiche sostanziali di fondo quali la possibilità di costituirsi anche in forma di società di capitali oltre che di persone e l'ammissibilità di soci di capitale, dalla loro comparazione sembra tuttavia emergere una diseguaglianza di possibilità messe a disposizione dal legislatore a chi esercita l'attività di revisione legale dei conti come "mero" revisore legale e chi la esercita in quanto dottore commercialista iscritto ad apposito albo e altresì al registro dei revisori legali dei conti.

Solo nel secondo caso infatti, per il tramite di una società tra professionisti multidisciplinare, l'attività di revisione potrà affiancarsi ad altre attività professionali traendo così il massimo vantaggio dall'organizzazione in forma societaria sia con riguardo ai profili gestori che con riferimento alla qualità della prestazione, la quale potrebbe avvantaggiarsi di una organizzazione comune dell'attività di revisione con altre professioni intellettuali a questa affini. Allo stato attuale della normativa, il revisore legale dei conti, per la sua incapacità di costituire società tra professionisti e conseguentemente società tra professionisti multidisciplinari, è privato di tale opportunità, concessa invece all'esperto contabile che, grazie al richiamo che l'ordinamento professionale dei dottori commercialisti e esperti contabili fa all'attività di revisione legale dei conti<sup>54</sup>, esercita la medesima attività professionale ma è iscritto e nell'Albo dei dottori commercialisti e nel Registro dei revisori legali.

Emerge quindi dalla disciplina in commento un profilo di potenziale illegittimità costituzionale, per lesione del principio d'eguaglianza e della libertà di iniziativa economica, che meriterebbe ulteriore approfondimento.

## 6.2 Esclusività dell'oggetto sociale come prestazione tecnica funzionale a soli soci professionisti: ammissibilità di prestazioni tecniche per il mercato?

Un ulteriore profilo critico concerne l'ipotesi, innanzi prospettata, del revisore socio non professionista per prestazioni tecniche, e riguarda la possibilità per lo stesso di rendere tali prestazioni direttamente al mercato, cioè a soggetti terzi rispetto alla società tra professionisti.

54 Art. 1, co. 4, lett. d) ed e), d.lgs. n. 139/2005.

Parte della dottrina, muovendo dall'assunto che la società ha come oggetto esclusivo l'esercizio di attività professionale, e sostenendo che il legislatore abbia voluto riferirsi solo a prestazioni tecniche funzionali allo svolgimento dell'attività sociale, interpreta il requisito di strumentalità della prestazione tecnica rispetto all'attività della società tra professionisti nel senso che le prestazioni tecniche vanno rese esclusivamente alla società, e non anche direttamente ai terzi, clienti della società<sup>55</sup>.

Senza stravolgere l'assunto per cui tali prestazioni tecniche devono essere funzionali e accessorie rispetto all'attività professionale dei soci professionisti, nonché a essa coerenti, si pone il problema se sia possibile sostenere che, proprio in un'ottica di maggior funzionalità sostanziale, l'attività di revisione possa essere resa direttamente all'utente.

Tale affermazione sembrerebbe contrastare con la previsione normativa che pare disporre l'esclusività dell'oggetto sociale; si ritiene<sup>56</sup> tuttavia che l'esclusività dell'oggetto sociale, in quanto limitazione alla libertà di iniziativa economica che deve dunque essere interpretata in modo restrittivo, non determini di per sé l'illegittimità di un prestazione tecnica rivolta direttamente al cliente, purché tuttavia si mantenga stretto il nesso di funzionalità e accessorialità della prestazione tecnica "professionale" con l'attività professionale oggetto principale della società tra professionisti.

Non parrebbe in tal caso venir meno alcun requisito essenziale della società tra professionisti: l'attività professionale ordinatoria sarebbe svolta solo da soci professionisti (art. 10, co. 4, lett. a) e lett. c)) e il rapporto tra le due categorie di soci, professionisti e non, resterebbe comunque tale da assicurare ai primi la maggioranza dei due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci (art. 10, co. 4, lett. b)). Invero, non sarebbero violate nemmeno disposizioni di diritto societario generale laddove l'oggetto sociale si riferisse anche ad attività funzionali e accessorie alla professione intellettuale (o alle professioni intellettuali in caso di società tra professionisti multidisciplinare). Sarebbe invece rimessa alla libertà dei soci la scelta se, nel caso concreto per quel servizio reso allo specifico utente, ammettere che la prestazione tecnica, nel caso di specie di revisione contabile, strumentale alla prestazione professionale del socio professionista, debba essere resa alla sola società o possa invece rivolgersi direttamente al cliente della società tra professionisti. Ovviamente, una estensione in tal senso della disciplina pone problemi di informazione e comunicazione all'utente e deve essere affiancata da adeguata protezione dell'affidamento del cliente.

55 In questo senso, P. MONTALENTI, *op. cit.*

56 In questo senso *supra*, par. 3, ma anche *supra*, nt. 20 per dottrina discordante.