

Attività professionali

# Le società tra professionisti. Aspetti tributari

di Alberto Maria Gaffuri (\*)

Il presente scritto riguarda il regime fiscale delle società tra professionisti e muove dall'analisi della natura del reddito da queste conseguito. Lo studio affronta anche le tematiche, sotto il profilo tributario, del rapporto tra socio e società e della trasformazione o conferimento di uno studio professionale in un ente societario.

## La natura del reddito prodotto da una società tra professionisti

L'art. 10, L. n. 183/2011 stabilisce che è consentita la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, secondo i modelli societari previsti dai titoli V e VI del libro V del codice civile. Le società cooperative di professionisti sono costituite da un numero di soci non inferiore a tre.

La stessa norma dispone che possono assumere la qualifica di società tra professionisti gli enti il cui atto costitutivo preveda:

- l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci;
- l'ammissione in qualità di soci dei soli ... iscritti ad ordini, albi e collegi, anche in differenti sezioni, nonché dei cittadini degli Stati membri dell'Unione europea, purché in possesso del titolo di studio abilitante, ovvero soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche, o per finalità di investimento;
- criteri e modalità affinché l'esecuzione dell'incarico lavorativo conferito alla società sia eseguito solo dai soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta.

Per quanto concerne, in particolare, le società tra avvocati, l'art. 4 bis, L. n. 247/2012 sancisce che "l'esercizio della professione forense in forma societaria è consentito a società di persone, a società di capitali o a società cooperative iscritte in un'apposita sezione speciale dell'albo tenuto dall'ordine territoriale nella cui circoscrizione ha sede la stessa società" e che "anche nel

caso di esercizio della professione forense in forma societaria resta fermo il principio della personalità della prestazione professionale. L'incarico può essere svolto soltanto da soci professionisti in possesso dei requisiti necessari per lo svolgimento della specifica prestazione professionale richiesta dal cliente, i quali assicurano per tutta la durata dell'incarico la piena indipendenza e imparzialità, dichiarando possibili conflitti di interesse o incompatibilità, iniziali o sopravvenuti".

La società tra professionisti (d'ora innanzi indicata come STP) svolge dunque, tramite l'opera prestata dagli aderenti alla sua compagine sociale, un'attività di natura squisitamente professionale.

Guardando alle qualità intrinseche delle prestazioni fornite dall'ente, esso dovrebbe produrre redditi di lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 53, d.P.R. n. 917/1986, contenente il testo unico delle imposte sul reddito (d'ora innanzi denominato T.U.I.R.).

L'art. 5 della stessa L. n. 247/2012 stabiliva che i proventi conseguiti dalla STP tra avvocati rientrasero nella categoria di quelli di lavoro autonomo. Ma la norma è stata abrogata.

D'altra parte le norme del T.U.I.R. (l'art. 6 per le società di persone - esclusa la società semplice - e l'art. 81 per le società di capitali) dispongono che il reddito prodotto dalle società, da qualunque fonte provenga, ha sempre e solo carattere commerciale.

Le società sono imprenditori per antonomasia (1). I guadagni da esse percepiti, anche se per loro natura appartengono ad altre categorie reddituali, si

(\*) Il presente scritto prende spunto dalla relazione svolta nell'ambito del Convegno organizzato dalla Commissione Giustizia Tributaria dell'Ordine degli Avvocati di Milano su "La società tra

avvocati", tenutosi presso il Palazzo di Giustizia di Milano il 10 aprile 2019.

(1) In tal senso: G.F. Gaffuri, *Diritto tributario*, 2019, 469.

trasformano in componenti positive del reddito commerciale (c.d. forza di attrazione del reddito d'impresa) (2).

È vero che la STP deve essere iscritta nell'albo dell'ordine professionale cui appartengono i suoi soci, ma è anche vero che essa è obbligata a chiedere l'ammissione al registro delle imprese, ex art. 7, decreto 8 febbraio 2013, n. 34 del Ministero della Giustizia.

In merito all'aspetto qualificatorio del reddito prodotto da una STP, vi è dunque un'aperta discordanza tra la valutazione che si dovrebbe compiere in considerazione dei connotati dell'attività svolta (di lavoro autonomo) e l'inquadramento che dovrebbe discendere dalle caratteristiche dello strumento societario usato per l'esercizio della professione (reddito d'impresa).

Tra le due opposte ricostruzioni della tipologia di reddito prodotto dalla STP, stante il sistema di regole vigenti, prevale la seconda.

Come detto, invero, il tenore delle norme recate dal T.U.I.R. è inequivocabile: indipendentemente dalla intrinseca natura della mansione che lo genera, il reddito conseguito da una società assume indefettibilmente carattere commerciale.

La società fiscalmente, per le sue intrinseche caratteristiche organizzative, è incapace di produrre redditi diversi da quelli commerciali.

Nessuna disposizione si discosta da questo principio fondamentale e inderogabile con riguardo alle STP. Tale principio non può che valere anche per esse.

### L'opinione dell'Agenzia delle Entrate

In una risalente risoluzione del 2003, la n. 118, l'Agenzia Entrate ha affermato che i corrispettivi conseguiti da una società tra avvocati con i servizi erogati ai clienti appartengono al novero dei redditi di lavoro autonomo. Ai compensi si applica la ritenuta d'acconto e la società tra avvocati non può fallire, non essendo un ente dedito all'attività d'impresa.

La stessa Agenzia ha poi mutato orientamento.

Il predetto organo dell'Amministrazione finanziaria, nella ris. n. 56/E del 4 maggio 2006, ha affermato, a proposito della società tra ingegneri, che "non possano sorgere dubbi circa la natura del reddito prodotto da dette società che, sulla base del richiamato

art. 81 del Tuir, rientra nella categoria del reddito d'impresa per il solo fatto di essere realizzato da un soggetto costituito in una veste giuridica societaria". L'Agenzia ha confermato questa opinione in due risposte ad interpello nel 2014. Così si è espressa in data 8 maggio 2014 la Direzione centrale: "dette società professionali non costituiscono un genere autonomo con causa propria, ma appartengono alle società tipiche disciplinate dai titoli V e VI del libro V del codice civile e, pertanto, sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto [...] Ne consegue che anche per le s.t.p. trovano conferma le previsioni di cui agli art. 6, ultimo comma, e 81 del t.u.i.r. per effetto delle quali il reddito complessivo delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa. Ai fini della qualificazione del reddito prodotto dalle s.t.p., non assume alcuna rilevanza, pertanto, l'esercizio dell'attività professionale, risultando a tal fine determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria"; e così si è espressa in data 16 ottobre 2014 la stessa Direzione, a seguito di un quesito posto dall'ODCEC di Trento: "le s.t.p. possono essere costituite ricorrendo sia ai tipi societari delle società di persone che delle società di capitali ovvero anche ai tipi della società cooperativa. Dette società professionali non costituiscono un genere autonomo con causa propria, ma appartengono alle società tipiche disciplinate dai titoli V e VI del libro V del Codice Civile e pertanto sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto, salve le deroghe e le integrazioni previste dalla disciplina speciale contenuta nella Legge speciale n. 183 del 2011 e nel regolamento attuativo". Anche nella recente risoluzione n. 35/2018 l'Agenzia ha confermato che il reddito prodotto da una società tra avvocati è reddito d'impresa.

### Conseguenze della natura commerciale del reddito prodotto dalle STP

Il reddito della STP, avendo carattere commerciale, segue le regole di determinazione proprie della categoria del reddito d'impresa.

Le sue componenti attive e passive rilevano ai fini impositivi, pertanto, in via generale, secondo il

(2) Così, a titolo esemplificativo, i dividendi, pur appartenendo, secondo la definizione del T.U.I.R., ai redditi di capitale, se percepiti da una società, assumono la qualifica di elementi attivi che concorrono alla formazione del reddito commerciale. Sul tema si vedano, tra gli altri contributi in letteratura: M. Beghin, *Il reddito*

*d'impresa*, Torino, 2014, 3 ss.; A. Fantozzi-F. Paparella, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014, 59; T. Tassani, *Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi*, Milano, 2007, 80;

criterio di competenza, al contrario di ciò che accade per il reddito prodotto dalle associazioni tra professionisti, il quale, avendo natura di lavoro autonomo, è assoggettato a tassazione in conformità al criterio di cassa (3).

Peraltro per le società di persone in contabilità semplificata (con ricavi non superiori a 400.000, trattandosi di imprese che erogano servizi professionali) il reddito deve essere computato nel rispetto del predetto criterio di cassa.

I redditi percepiti dalle STP non sono soggetti a ritenuta.

Essi, se la STP è una società di capitali, scontano l'Ires e, in caso di distribuzione dei dividendi ai soci, sono ulteriormente gravati da tassazione, subendo una ritenuta a titolo d'imposta del 26%, indipendentemente dalla quota di partecipazione agli utili (4).

Se la STP è una società di persone il reddito è imputato direttamente ai soci in proporzione alla quota partecipativa di ciascuno ed è tassato in capo a quelli con IRPEF ordinaria, in forza del principio di trasparenza ex art. 5 T.U.I.R.

I guadagni netti (con i limiti alla deducibilità di certi costi stabiliti dai precetti del D.Lgs. n. 446/1997) derivanti dalle prestazioni professionali sono colpiti, inoltre, dall'IRAP. A dette prestazioni si applica l'Iva.

### L'apporto lavorativo dei soci

La STP svolge la sua attività avvalendosi dell'opera dei ... soci.

Le prestazioni di questi ultimi sono dunque un essenziale fattore produttivo. Esse costituiscono probabilmente il principale apporto per il raggiungimento dello scopo dell'ente.

Il corrispettivo versato al socio professionista rappresenta quindi un costo deducibile dal reddito della società.

Se la prestazione lavorativa è oggetto di conferimento (laddove sia civilisticamente ammesso), la società non versa alcun corrispettivo al socio, ma, al termine dell'esercizio, riduce l'importo del suo credito verso il socio medesimo di una somma uguale al valore dell'attività

espletata nel corso dell'esercizio medesimo e quel valore viene scomputato dal suo reddito tassabile.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, peraltro, il compenso versato dalla società può essere trattato come una spesa deducibile solo se il socio percettore è un professionista munito di partita Iva.

Nella risposta a interpello n. 128/2018, l'ente pubblico ha affermato che, in tal caso, i compensi erogati dalla società al socio sono reddito di lavoro autonomo per quest'ultimo, sono assoggettati a ritenuta e costituiscono un costo deducibile per STP.

Nell'ipotesi in cui, invece, il socio sia sfornito di partita Iva, la Direzione regionale della Lombardia, nella risposta ad interpello 904-1126/2017, ha ritenuto che il compenso corrisposto al socio stesso si qualifichi come reddito di capitale ex art. 44, comma 1, lett. e), T.U.I.R. (riguardante gli utili derivanti da partecipazione al capitale di società e enti) e, pertanto, sia assoggettato alla ritenuta d'imposta del 26% e sia un costo fiscalmente irrilevante per la società.

La tesi non è corretta.

La strumentalità per il conseguimento dello scopo dell'ente della prestazione lavorativa fornita dal membro della compagine sociale prescinde dal possesso o dalla mancanza della partita Iva. Se la società si avvale dell'opera del socio per erogare le prestazioni ai clienti - e quindi sfrutta tale opera nel suo ciclo produttivo - è incontestabile l'inerenza all'attività sociale (e quindi la deducibilità) del costo relativo all'intervento del socio, anche se quest'ultimo non ha una posizione Iva aperta (5).

La stessa DRE ha affermato che, se il socio privo di partita Iva svolge il ruolo di amministratore della società, esso percepisce un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente.

### Alcune situazioni peculiari: il conferimento in una STP di uno studio individuale o associato e la trasformazione di uno studio associato in STP

La giurisprudenza di vertice ritiene che lo studio professionale associato, quantunque privo di

(3) In forza del principio di competenza, i ricavi, i proventi e i costi rilevano non nel momento del regolamento monetario (incasso o pagamento, come accade secondo il principio di cassa), ma nel momento in cui si compie l'atto gestionale da cui scaturisce il diritto di ricevere il compenso o il dovere di corrisponderlo. Al riguardo si veda: F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. II, par. spec., Torino, 2018, 106 ss.

(4) Tanto stabilisce l'art. 27, d.P.R. n. 600/1973, così come modificato dall'art. 1, comma 1003, L. n. 205/2017.

(5) L'inerenza richiede un collegamento con l'attività non con i ricavi dell'impresa (Melis, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, 601 ss.; F. Crovato - R. Lupi, *Il reddito d'impresa*, 2002,

Milano, *Sole24Ore*, 94). Sull'evoluzione del concetto: V. Ficari, *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, 181; in giurisprudenza: Cass. 12 agosto 2015, n. 16730, in *Corr. trib.*, 2015, 4041, con commento di A. Contrino, *Inerenza e strumentalità per i beni d'impresa in comodato*. In generale, sul concetto di inerenza nel diritto tributario: G. Tinelli, *Il principio di inerenza nell'evoluzione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 438; E. Marellò, *Involuzione del principio di inerenza?*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2002, I, 480; L. Rosa, *Il principio di inerenza*, in G. Tabet (a cura di), *Il reddito d'impresa*, Padova, 1997, 137 ss.; F. Batistoni Ferrara - B. Bellé, *L'imposta sul reddito delle imprese commerciali*, Padova, 2007, 82 ss.

personalità giuridica, rientri a pieno titolo nel novero di quei fenomeni di aggregazione di interessi, cui la legge attribuisce la capacità di porsi come autonomi centri di imputazione di rapporti giuridici (6).

Secondo l'opinione esegetica prevalente, le associazioni professionali hanno la struttura e le caratteristiche funzionali della società semplice (7).

Ne deriva che la trasformazione di uno studio associato in STP è regolata, sul versante civilistico, dall'art. 2500 *ter* c.c. - a mente del quale, salvo diversa disposizione del contratto sociale, la mutazione di società di persone (8) in società di capitali (9) è decisa con il consenso della maggioranza dei soci, determinata secondo la parte attribuita a ciascuno negli utili, e al socio che non ha concorso alla decisione spetta il diritto di recesso - e, dal punto di vista tributario, in prima battuta, dall'art. 170 T.U.I.R., in forza del quale la trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle variazioni di valore positive (plusvalenze) o negative (minusvalenze) conseguite dai beni che fanno parte dell'apparato aziendale (10), comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento.

Tuttavia, posto che la vicenda gestionale straordinaria in esame comporta un radicale mutamento nello status fiscale dei beni appartenenti al soggetto trasformando (che originariamente non ha finalità imprenditoriali), i quali cessano di essere destinati all'esercizio dell'attività professionale ed entrano a far parte di un apparato sfruttato per compiere atti di natura commerciale (essendo il risultato dell'operazione il mutamento in un'entità con scopi prettamente commerciali - tale è

una STP -), il "cambiamento di pelle" - ovvero la variazione del modello organizzativo - da studio associato a STP implica per la dotazione strumentale l'ingresso nel regime tributario dei beni d'impresa e, quindi, un passaggio assimilabile ad un conferimento in un'entità appartenente al mondo imprenditoriale; ne conseguente il concorso, ai sensi dell'art. 9 e dell'art. 54 T.U.I.R., alla formazione del reddito dello studio associato (i cui debiti e crediti tributari sono "ereditati" dal soggetto risultante dalla trasformazione - la STP -) dello scarto quantitativo (di segno positivo o negativo) tra il valore in comune commercio dei cespiti conferiti e la consistenza ad essi assegnata nelle scritture contabili (11).

In caso, infine, di conferimento di uno studio individuale o associato in una STP, si ricorda che l'attribuzione di componenti patrimoniali ad una società è assimilata dalla legge fiscale ad una vendita, con emersione delle plusvalenze o delle minusvalenze latenti nei beni conferiti, uguali al divario quantitativo (attivo o passivo) tra il valore della o delle quote di capitale assegnate al conferente e il valore di libro dei cespiti attribuiti alla società (12).

In particolare non è applicabile il regime di neutralità fiscale stabilito dall'art. 176 T.U.I.R., il quale presuppone che oggetto del conferimento sia un'azienda, ovvero un complesso organizzato di elementi patrimoniali (e/o di apporti lavorativi) per l'esercizio di un'attività d'impresa. Ma lo studio professionale non è un'impresa e quindi i suoi beni non vanno a comporre un apparato aziendale.

(6) In tal senso: Cass. 13 aprile 2007, n. 8853; Cass. 10 aprile 2018, n. 8768, ord.

(7) Nello studio n. 224-2014/I del Consiglio Nazionale del Notariato si afferma che, poiché lo scopo di tali entità è pur sempre quello di conseguire un vantaggio economico, è da escludere l'inquadramento delle unioni professionali di cui si discorre nell'ambito delle associazioni non riconosciute, le quali sono invece caratterizzate dall'assenza dello scopo di lucro. La circostanza, altresì, per cui l'attività di queste associazioni non è né commerciale, né agricola, induce a ritenere che le stesse siano qualificabili come società semplici.

Anche la Corte d'Appello di Milano, nella sentenza 19/04/1996, riconosce allo studio associato l'applicabilità, in via analogica, delle disposizioni codicistiche dettate in materia di società semplice, sulla base dell'assunto che l'associazione tra professionisti costituisca una delle più rilevanti e concrete manifestazioni di detto tipo di società.

(8) Compresa la società semplice (*Commento all'art. 2500 ter* nella banca dati *Codice civile commentato di Leggi d'Italia*).

(9) Si discute se la norma sia applicabile anche alla trasformazione da un tipo di società di persone in altro tipo di società di persone (*Commento all'art. 2500 ter* nella banca dati *Codice civile commentato di Leggi d'Italia*).

(10) Differenze valoriali date dalla discrasia tra il prezzo di mercato e la quantificazione economica compiuta in sede di iscrizione contabile.

(11) Con la risposta ad interpello n. 107/2018, l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che tale trasformazione abbia carattere

eterogeneo e sia disciplinata dall'art. 2500 *octies* c.c. (il quale però non contempla le associazioni non riconosciute, ma solo quelle riconosciute) e, sotto il profilo fiscale, dall'art. 171, comma 2, T.U.I.R., per il quale i beni dell'ente non societario che si trasforma in ente societario si considerano oggetto di conferimento, con emersione e tassazione delle differenze quantitative tra il valore di mercato e quello di rilevazione contabile dei beni conferiti. Anche la dottrina ritiene che la trasformazione di una società semplice in altre forme societarie e viceversa rientri nella sfera attuativa dell'art. 171 citato (G. Zizzo, *Le vicende straordinarie nel reddito d'impresa*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, vol. II, par. spec., Padova, 2016, 664-665). Nella letteratura tributaria (F. Cicognani, *Le trasformazioni eterogenee nell'art. 171 T.U.I.R.*, in F. Tesaurò (a cura di), AA.VV., *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, Bologna, 2011, 800; Lobefaro, *Neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione societaria*, Padova, 2014, 85 ss.) si mette in luce che il principio di neutralità fiscale, pur rimanendo in linea di massima il criterio ispiratore della disciplina riguardante il fenomeno riorganizzativo di cui si discorre, non costituisce più un canone assoluto, ma deve essere conciliato con le regole generali del reddito d'impresa, in riferimento alle quali mantiene solo un valore relativo.

(12) In tal senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate con le risposte ad interpello nn. 107/2018 e 125/2018, in cui si afferma che tale conferimento è assoggettato alla disciplina dell'art. 9 T.U.I.R. e si considera, quindi, un'operazione assimilata alla vendita.