



POMARA SCIBETTA & PARTNERS

Commercialisti – Revisori Legali

Luciana Pomara
Giuseppe Scibetta
Onorina Zilioli
Alessia Carla Vinci
Roberto Scibetta
Sabrina Iannuzzi

Stefania Zilioli
Rosaria Marano
Nunzio Incampo

Member of
INTEGRA  INTERNATIONAL®

Your Global Advantage

Via F.lli Gabba, 1/A
I- 20121 Milano - Italy
Tel. +39 02 784 241
Fax +39 02 782 464
e-mail: info@pomarascibetta.it
www.pomarascibetta.com
Corso Italia, 25/A
I- 22060 Campione d'Italia
(Como) – Italy
Tel. e Fax +4191 649 60 76

News per i clienti dello studio

N. 129

25 Settembre 2018

Ai gentili clienti Loro Sedi

Le società tra avvocati producono redditi d'impresa

La professione forense può essere esercitata, oltre che individualmente o con la partecipazione in associazioni tra avvocati, **anche in forma societaria**. In particolare, la professione forense è **consentita in forma societaria a società di persone, di capitali o cooperative** iscritte in apposita sezione speciale dell'albo tenuto dall'ordine territoriale nella cui circoscrizione ha sede la stessa società, **nel rispetto delle seguenti condizioni**: i) **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; ii) la maggioranza dei membri dell'organo di gestione **deve essere composta da soci avvocati**; iii) i componenti dell'organo di gestione **non possono essere estranei alla compagine sociale**; iv) i **soci professionisti possono rivestire la carica di amministratori**. Con la risoluzione 7.5.2018 n. 35/E, l'Agenzia delle Entrate ha analizzato **la natura del reddito delle società tra avvocati** ex art. 4-bis della L. 247/2012, precisando che, in analogia a quanto previsto per i redditi prodotti dalle società tra professionisti (STP), **l'esercizio della professione forense svolta in forma societaria costituisce attività d'impresa**, in quanto **risulta determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria** piuttosto che lo svolgimento di un'attività professionale. Viene quindi **ribaltato quanto in precedenza affermato dalla risoluzione Agenzia delle Entrate 28.5.2003 n. 118/E**, secondo la quale le società tra avvocati ex DLgs. 96/2001 **generavano reddito di lavoro autonomo**.

Premessa

La professione forense può essere esercitata, oltre che individualmente o con la partecipazione in associazioni tra avvocati, **anche in forma societaria**.

Osserva

Le società tra avvocati **sono attualmente disciplinate dall'art. 4-bis della L. 31.12.2012 n.247 di riforma dell'ordinamento forense**, così come introdotto dall'art. 1 co. 141 lett. b) della L. 4.8.2017 n. 124 (che ha, al contempo, ai fini di un coordinamento normativo, abrogato l'art. 5 della L. 247/2012, che prevedeva una delega al Governo "per la disciplina dell'esercizio della professione forense in forma societaria", mai attuata).

In particolare, la norma precisa che **la professione forense è consentita in forma societaria** a società di persone, di capitali o cooperative iscritte in apposita sezione speciale dell'albo tenuto dall'ordine territoriale nella cui circoscrizione ha sede la stessa società, **nel rispetto delle seguenti condizioni**:

→ **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;

- **la maggioranza dei membri dell'organo di gestione** deve essere **composta da soci avvocati**;
- i componenti dell'organo di gestione **non possono essere estranei alla compagine sociale**;
- i soci professionisti **possono rivestire la carica di amministratori**.

Osserva

Anche nel caso di esercizio della professione forense in forma societaria resta fermo **il principio della personalità della prestazione professionale**.

Con la risoluzione 7.5.2018 n. 35/E, l'Agenzia delle Entrate ha analizzato **la natura del reddito delle società tra avvocati** ex art. 4-bis della L. 247/2012, esprimendo **alcuni principi generali che appaiono estensibili anche ai redditi prodotti dalle società tra professionisti (STP)**, costituite ai sensi dell'art. 10 co. 3-8 della L. 183/2011 e del relativo DM attuativo 34/2013.

Natura giuridica e profili fiscali delle STP

In base alla L. 183/2011 e al DM 34/2013, **la STP può essere costituita nella forma di:**

- **società di persone**
- **società di capitali**;
- **società cooperative**, con un numero di soci non inferiore a 3.

Osserva

La STP non rappresenta un nuovo tipo societario, applicandosi le regole proprie del modello societario adottato, salvo le deroghe e **le integrazioni previste dalla disciplina speciale** (si veda, per tutti, la circ. CNDCEC n. 32/IR/2013).

L'Agenzia delle Entrate, nella risposta all'interpello 9.5.2014 n. 954-93 e nella consulenza giuridica 16.10.2014 n. 954-55, **ha osservato che**, ai fini della qualificazione dei redditi delle STP, **non assume alcuna rilevanza l'esercizio dell'attività professionale**, posto che tali società non costituiscono un genere autonomo con causa propria, ma appartengono alle società tipiche regolate dal codice civile e, come tali, **sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto**. Di conseguenza, trovano conferma le previsioni degli artt. 6 co. 3 e 81 del TUIR, per effetto delle quali il **reddito complessivo delle snc e sas e delle società commerciali** di cui alle lett. a) e b) dell'art. 73 co. 1 del TUIR (tra le altre, spa e srl) **è considerato reddito d'impresa**, da qualsiasi fonte provenga, con l'applicazione, tra l'altro, del principio di competenza in luogo di quello di cassa.

Prima che sulla questione si pronunciasse l'Amministrazione finanziaria, la circolare CNDCEC 19.9.2013 n. 34/IR aveva evidenziato **la specificità dell'oggetto sociale e il contenuto prettamente intellettuale dell'attività delle STP**, rispetto al quale i supporti organizzativi e strumentali assumono un ruolo del tutto secondario, auspicando che fosse il legislatore a stabilire espressamente **la riconducibilità dei redditi prodotti dalle STP nella categoria dei redditi di lavoro autonomo**.¹

Natura giuridica e profili fiscali delle STA (società tra avvocati)

Le considerazioni appena commentate in materia di STP, sono state riprese dalla citata ris. 35/2018, evidenziando che **sul piano civilistico le società tra avvocati sono costituite secondo i modelli regolati dai titoli V e VI del codice civile**; non costituiscono, quindi, un genere autonomo con causa propria, ma appartengono alle società tipiche e, come tali, **sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto**. Di conseguenza, in assenza di un'esplicita norma, **l'esercizio della professione forense svolta in forma societaria costituisce attività d'impresa**, in quanto risulta determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria piuttosto che lo svolgimento di un'attività professionale.

Tale interpretazione, sottolinea la risoluzione, **è confermata anche dalla Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale del Dipartimento delle Finanze** che, con nota del 19 dicembre 2017 n. 43619, ha evidenziato che per tali società, in mancanza di deroghe espresse nella disposizione *"sembra difficile valorizzare l'elemento oggettivo della professione forense esercitata a discapito dell'elemento soggettivo dello schermo societario"*.

In senso conforme **si era pronunciata la risoluzione 4.5.2006 n. 56/E**, che aveva qualificato come d'impresa **il reddito prodotto da una società di ingegneria costituita in forma di srl**.

Società tra avvocati ex DLgs. 96/2001

La società tra avvocati di cui al citato art. 4-bis **si discosta**, infatti, **dalla precedente società tra avvocati** disciplinata dal DLgs. n. 96/2001, in quanto tale ultimo decreto **individuava un nuovo modello societario assoggettato ad una autonoma** disciplina i cui aspetti di maggior rilievo

¹ In tal senso aveva disposto l'art. 27 del disegno di legge governativo S 958 recante "Misure di semplificazione degli adempimenti per i cittadini e le imprese e di riordino normativo" presentato il 23.7.2013, successivamente espunto nel corso dei lavori parlamentari.

riguardavano l'oggetto dell'attività, gli obblighi di registrazione, il regime di responsabilità ed i rapporti con i clienti. Per tale ragione, la risoluzione n.118/E/2003 aveva considerato **lavoro autonomo i redditi prodotti dalle società tra avvocati** disciplinate dal DLgs. 96/2001.

Osserva

Come affermato dalla ris. 35/2018, tale differente qualificazione era riconducibile alla circostanza che il citato DLgs. 96/2001 individuava un **nuovo modello societario assoggettato a una autonoma disciplina**; pertanto, **il rinvio alle disposizioni che regolano la snc**, contenuto nell'art. 16 del medesimo DLgs, **operava ai soli fini civilistici**, in quanto consentiva di determinare le regole di funzionamento del modello organizzativo, **mentre ai fini fiscali**, per ragioni di coerenza del sistema impositivo, **occorreva dare risalto al reale contenuto professionale dell'attività svolta**.

Per quanto sopra, secondo l'Agenzia, **anche sul piano fiscale, alle società tra avvocati costituite sotto forma di società** di persone, di capitali o cooperative, si applicano le previsioni di cui agli artt. 6, ultimo comma, e 81 del TUIR, 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, comma 1, lettere a) e b), da qualsiasi fonte provenga **è considerato reddito d'impresa**.

Osserva

Una società per azioni **costituita per l'esercizio dell'attività di avvocato deve**, pertanto, **adottare il regime fiscale previsto per le società di capitali e, dunque, deve assoggettare ad IRES il reddito prodotto e ad IRAP il valore della produzione**.

Profili critici

Si pone il problema di stabilire che **cosa accade per i soggetti** (come le società di avvocati ex DLgs. 96/2001) **che**, in passato, **hanno assoggettato i redditi prodotti alle regole proprie del lavoro autonomo** e, quindi, hanno applicato, ad esempio, il principio di cassa e non quello di competenza.

Osserva

In attesa degli opportuni chiarimenti, in ipotesi come questa dovrebbe valere il principio della **tutela del legittimo affidamento e della buona fede** (art. 10 della L. 212/2000, c.d. Statuto del contribuente), con **la conseguente esclusione di sanzioni e interessi**.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti