



CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI

CIRCOLARE N. 34/IR DEL 19 SETTEMBRE 2013

IL REGIME FISCALE E PREVIDENZIALE DELLE SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il regime fiscale. – 3. Il regime previdenziale.



1. Premessa

Con le nostre circolari n. 32/IR del 12 luglio 2013 e n. 33/IR del 31 luglio 2013 abbiamo illustrato la nuova disciplina delle società tra professionisti come risultante dai commi da 3 a 11 dell'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 e dal relativo regolamento di attuazione adottato dal ministro della Giustizia, di concerto con quello dello Sviluppo economico, con decreto 8 febbraio 2013, n. 34¹.

In tali circolari sono stati esaminati i profili civilistici delle società tra professionisti (d'ora in avanti, s.t.p.), tra i quali, in particolare, quelli riguardanti i tipi societari utilizzabili, la sede, la denominazione o la ragione sociale, i soci, l'oggetto sociale, il conferimento e l'esecuzione dell'incarico, le responsabilità e il regime disciplinare, la polizza assicurativa, lo scioglimento della società per assenza della condizione di prevalenza dei soci professionisti, le s.t.p. multidisciplinari, l'iscrizione nel registro delle imprese e nell'albo professionale e le incompatibilità.

Il neo introdotto *corpus* normativo non offre invece alcuna indicazione sul regime fiscale applicabile alle s.t.p., né, tanto meno, sul corrispondente regime previdenziale.

Tali lacune normative rendono alquanto complessa la ricostruzione dei profili fiscali e previdenziali delle s.t.p. alla luce delle vigenti disposizioni in materia che si prestano a soluzioni non sempre univoche e soddisfacenti dal punto di vista sistematico.

Con la presente circolare si offrono alcuni spunti interpretativi utili per una prima ricostruzione dei profili innanzi ricordati, fermo restando l'auspicio di uno rapido intervento legislativo sul punto che possa risolvere alla radice i dubbi posti dall'attuale disciplina.

2. Il regime fiscale

Come anticipato in premessa, né la norma istitutiva delle società tra professionisti, né il relativo regolamento di attuazione si preoccupano di definire la natura del reddito prodotto dalla società e il conseguente trattamento dei soci.

I dubbi in ordine all'esatta qualificazione fiscale del reddito derivano dalla circostanza che la società tra professionisti può essere costituita secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile e quindi anche nelle forme tipiche di società che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano produttive di reddito di impresa.

Per quanto concerne le società in nome collettivo e in accomandita semplice, l'art. 6, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi² (d'ora in avanti, "TUIR") stabilisce infatti che i redditi dalle stesse prodotti, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.

Di analogo tenore il successivo art. 81, comma 1, del TUIR, secondo cui il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73 (ossia, per quanto qui d'interesse, società di capitali e società cooperative), da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è

¹ In G.U. n. 81 del 6 aprile 2013 ed entrato in vigore il 21 aprile 2013.

² Approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.



determinato secondo le relative disposizioni.

Ai fini delle imposte sui redditi non sembrerebbero dunque esservi alternative alla qualificazione come reddito di impresa del reddito prodotto da una delle società sopra ricordate, per cui la medesima conclusione dovrebbe valere anche per le s.t.p. costituite secondo uno dei predetti tipi societari.

Secondo l'opinione comunemente accolta, l'appartenenza alla categoria del reddito d'impresa viene peraltro fatta dipendere sia dalla veste giuridica del soggetto, come avviene per le società commerciali di persone e di capitali, sia dalle caratteristiche dell'attività svolta.

Avuto riguardo all'oggetto dell'attività esercitata, le s.t.p. sono espressamente costituite, ai sensi dell'art. 10, comma 3, della legge 12 novembre 2011, n. 183, per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico. La legge stabilisce inoltre che la qualifica di s.t.p. può essere assunta dalle società il cui atto costitutivo preveda l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci³.

Sotto il profilo oggettivo, le s.t.p. svolgono pertanto attività che – tipicamente – sono produttive, ai fini dell'imposizione diretta, di redditi di lavoro autonomo⁴.

Privilegiando quindi il presupposto soggettivo, il reddito delle s.t.p. sarebbe riconducibile alla categoria dei redditi di impresa, attribuendo invece esclusiva rilevanza al presupposto oggettivo il reddito dovrebbe essere pacificamente ascritto alla categoria dei redditi di lavoro autonomo.

La discrasia tra natura commerciale del tipo societario eventualmente utilizzato e natura eminentemente professionale dell'attività svolta determina una situazione antinomica difficilmente risolvibile in via interpretativa.

Le incertezze in merito al corretto inquadramento ai fini reddituali delle s.t.p. non sono, peraltro, nuove nel nostro sistema normativo. Una situazione, per certi versi, analoga si è infatti presentata in passato a proposito delle società di ingegneria, attualmente disciplinate dall'art. 90, comma 2, lettera b), del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163⁵, secondo cui si intendono per tali le società di capitali di cui ai capi V (società per azioni), VI (società in accomandita per azioni) e VII (società a responsabilità limitata) del titolo V del libro quinto del codice civile ovvero nella forma di società cooperative di cui al capo I del titolo VI del libro quinto del codice civile, che eseguono studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi di impatto ambientale⁶.

Della specifica problematica si è occupata l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 56/E del 4 maggio 2006, nella quale è stato innanzitutto ricordato che si è in presenza di una "società di ingegneria" se sussistono contemporaneamente due presupposti: quello soggettivo, rappresentato dalla costituzione in forma di società di

³ In termini, il comma 4, lettera a), dell'art. 10 della legge n. 183 del 2011.

⁴ Cfr. art. 53 del TUIR.

⁵ Recante il Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE.

⁶ Tali società, è opportuno sottolinearlo, sono da tenere distinte dalle società di cui alla precedente lettera a) del citato art. 90, comma 2, ossia dalle società costituite esclusivamente tra professionisti iscritti negli appositi albi previsti dai vigenti ordinamenti professionali, nelle forme delle società di persone di cui ai capi II (società semplice), III (società in nome collettivo) e IV (società in accomandita semplice) del titolo V del libro quinto del codice civile ovvero nella forma di società cooperativa di cui al capo I del titolo VI del libro quinto del codice civile, per l'esecuzione delle medesime attività previste per le società di ingegneria.



capitali, e quello oggettivo, costituito dall'aver nell'oggetto sociale lo svolgimento di una delle attività professionali in precedenza elencate⁷.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, nel caso delle società di ingegneria non assume alcuna rilevanza, ai fini della qualificazione del reddito dalle stesse prodotto, il presupposto oggettivo, essendo a tal fine determinante l'esistenza del semplice presupposto soggettivo. È stato infatti ritenuto che la natura del reddito prodotto da dette società, 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 sotto forma di società di capitali.

Di conseguenza, sui compensi dovuti alla società per le prestazioni dalla stessa rese non risulta applicabile la ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche di cui all'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che deve invece essere operata soltanto sui compensi per lavoro autonomo professionale e su quelli per lavoro autonomo occasionale. Ciò in quanto, ferma restando la natura professionale dell'attività svolta dalla società di ingegneria, il corrispettivo dovuto dal soggetto che ha fruito della prestazione non si configura per la società stessa come compenso per prestazioni di lavoro autonomo da assoggettare a ritenuta, bensì come ricavo, conseguito nell'ambito dell'attività propria della società, che concorre alla determinazione del reddito d'impresa.

L'Agenzia delle entrate risolve dunque la discrasia, richiamata in precedenza, tra natura commerciale del tipo societario utilizzato e natura professionale dell'attività svolta nel senso di attribuire rilevanza all'aspetto soggettivo e quindi alla natura commerciale del modello utilizzato per la costituzione della società.

Trasponendo siffatto criterio interpretativo alle società tra professionisti dovrebbe concludersi anche in tal caso per la configurabilità di un reddito di impresa, nei casi in cui la stessa sia costituita sotto forma di società di natura commerciale.

A ben guardare, tuttavia, un elemento di differenziazione tra società di ingegneria e società di professionisti esiste e svalutarlo a tal punto da ritenerlo irrilevante ai fini della qualificazione del reddito porterebbe a conclusioni, quanto meno, poco coerenti sotto il profilo sistematico.

Ed infatti, sebbene l'oggetto dell'attività svolta da entrambe le tipologie societarie sia costituito da un'attività di natura tipicamente professionale, nelle s.t.p., a differenza che nelle società di ingegneria, tale attività è esercitata in via esclusiva⁸. Inoltre, la s.t.p. può essere costituita anche sotto forma di società di tipo personale ed è soggetta al regime disciplinare dell'ordine al quale risulta iscritta, per cui risponde per le violazioni delle norme professionali e deontologiche applicabili all'esercizio in forma individuale delle attività professionali rientranti nell'oggetto sociale⁹.

⁷ Va precisato che la risoluzione n. 56/E del 2006 è stata emanata con riferimento al previgente art. 17, comma 6, lettera b), della legge 11 febbraio 1994, n. 109 (nel testo risultante dopo le modifiche recate dall'art. 7, comma 1, lettera i), della legge 166/2002 e, successivamente, dall'art. 24 della legge 18 aprile 2005, n. 62 (legge comunitaria 2004), testo poi riprodotto nel vigente art. 90, comma 2, lettera b), del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163).

⁸ Come rilevato nella nostra circolare n. 32/IR del 12 luglio 2013, le prestazioni tecniche, che pure, in ipotesi, potrebbero essere svolte dai soci non professionisti, risulterebbero infatti prestazioni meramente ancillari rispetto all'attività della s.t.p., quali ad esempio la gestione delle risorse umane o dei sistemi informatici della s.t.p.

⁹ Cfr. l'art. 10, comma 7, della legge n. 183 del 2011.



La qualificazione commerciale della s.t.p. appare quindi in contrasto con i tratti caratteristici della specifica tipologia societaria introdotta dall'art. 10 della legge n. 183 del 2011, i quali inducono, invece, a ritenere che il modello societario delineato risulti del tutto peculiare rispetto alle società commerciali di persone o di capitali, proprio in considerazione della specificità dell'oggetto sociale e delle modalità del suo perseguimento, nonché del carattere pur sempre professionale e personale delle prestazioni rese.

La valorizzazione di tali tratti caratteristici ha peraltro trovato il giusto riconoscimento anche nella prassi amministrativa con riferimento alle società tra avvocati di cui agli articoli 16 e seguenti del decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96, per le quali è previsto che le stesse, ove non diversamente disposto, sono disciplinate dalle norme che regolano la società in nome collettivo¹⁰.

L'Agenzia delle entrate, interpellata sul regime fiscale applicabile alle predette società, è in tal caso giunta a conclusioni diverse rispetto alle società di ingegneria, qualificando il reddito prodotto dalle stesse come reddito di lavoro autonomo¹¹.

L'Agenzia ha giustificato tale conclusione traendo spunto dalla stessa relazione governativa al decreto legislativo n. 96 del 2001, la quale, dopo aver sottolineato in più occasioni il carattere professionale della società, afferma altresì che il richiamo alle norme sulla società in nome collettivo *“non implica la qualificazione della società tra avvocati come società commerciale...”* e che l'esclusione della società in oggetto dal fallimento *“conferma la specificità del tipo e la natura non commerciale dell'attività svolta”*.

Peraltro, ad avviso dell'Agenzia, tale impostazione risulta coerente con le disposizioni del codice civile ed in particolare con la previsione dell'art. 2238 il quale nega, anche se in modo indiretto, la natura commerciale delle attività dei professionisti intellettuali e degli artisti. La norma richiamata stabilisce, infatti, che a tali attività intellettuali e artistiche si applicano le disposizioni dettate in relazione all'impresa commerciale solo se le prestazioni professionali costituiscono elemento di una attività organizzata in forma d'impresa. Secondo la dottrina si tratta di ipotesi (quale quella del chirurgo che organizza una casa di cura privata o del professore che organizza una scuola privata), in cui viene esercitata anche una attività diversa e ulteriore rispetto a quella professionale, per cui il conferimento dell'apporto intellettuale si configura come una delle componenti dell'organizzazione. Tale condizione non si verifica rispetto all'attività di assistenza legale la quale è caratterizzata dal contenuto prettamente intellettuale, basato sul particolare sapere teorico-scientifico, rispetto al quale i supporti organizzativi e strumentali assumono un ruolo del tutto secondario.

Al riguardo, anche il parere espresso in materia dalla Sezione consultiva degli atti normativi del Consiglio di Stato nell'adunanza dell'11 maggio 1998 sottolinea che lo *“strumento societario non può comunque vanificare i requisiti della personalità e della professionalità del soggetto esercente”*, indicando, con tale affermazione, che l'attività di assistenza legale svolta nella forma societaria mantiene lo stesso contenuto che ne caratterizza l'esercizio in forma individuale.

Il rinvio alle disposizioni in materia di società in nome collettivo opera pertanto, secondo il parere delle Entrate, ai soli fini civilistici, in quanto consente di determinare le regole di funzionamento del modello organizzativo, mentre ai fini fiscali, per ragioni di coerenza del sistema impositivo, occorre dare risalto al reale contenuto

¹⁰ In tal senso, il comma 2 del citato art. 16.

¹¹ Cfr. la risoluzione n. 118/E del 28 maggio 2003.



professionale dell'attività svolta.

Ne consegue che i redditi prodotti dalla società tra avvocati costituiscono redditi di lavoro autonomo in quanto ad essi si applica la disciplina dettata per le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma comune di arti e professioni di cui all'art. 5, comma 3, lettera c) del TUIR e che i compensi corrisposti alle predette società sono soggetti alla ritenuta d'acconto di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Considerato che le argomentazioni sopra svolte a proposito della società tra avvocati sono riferibili, in gran parte, anche alle neo introdotte società tra professionisti, non può ritenersi esclusa a priori una estensione delle conclusioni tratte dall'Agenzia per il primo tipo di società anche a quelle del secondo tipo. Tale soluzione pur essendo più coerente sotto il profilo sistematico risulta tuttavia contraddetta, come evidenziato in precedenza, dalla formulazione letterale delle norme in materia di qualificazione fiscale del reddito delle società commerciali. Al fine di non lasciare irrisolte le attuali incertezze interpretative sul punto, è dunque auspicabile che, nella specie, sia lo stesso legislatore a stabilire espressamente la riconducibilità dei redditi prodotti dalle società in oggetto alla categoria dei redditi di lavoro autonomo.

Tale auspicio ha fatto breccia nel disegno di legge governativo¹² recante “misure di semplificazione degli adempimenti per i cittadini e le imprese e di riordino normativo”, presentato al Senato il 23 luglio 2013¹³, con una disposizione che attribuisce esplicitamente alle società tra professionisti regolamentate nel sistema ordinistico il medesimo trattamento fiscale delle associazioni tra professionisti, in termini di qualificazione del reddito prodotto come reddito di lavoro autonomo e di attribuzione dello stesso per trasparenza ai soci.

Ai sensi dell'art. 27, comma 4, del citato disegno di legge viene infatti previsto che *“alle società costituite ai sensi dell'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, indipendentemente dalla forma giuridica, si applica, anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, il regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”*.

Laddove fosse quest'ultima la soluzione definitivamente accolta da parte del legislatore, l'utile attribuito per trasparenza ai soci, tanto professionisti quanto non professionisti per prestazioni tecniche o per finalità di investimento¹⁴, sarebbe classificato come reddito di lavoro autonomo, con l'unica eccezione dei soci non

¹² Approvato nella seduta n. 10 del Consiglio dei Ministri del 19 giugno 2013.

¹³ Il disegno di legge (S. 958) è stato assegnato alla 1ª Commissione permanente (Affari costituzionali) in sede referente il 5 agosto 2013.

¹⁴ Per effetto del comma 4, lettera b), dell'art. 10 della legge n. 183 del 2011, possono assumere la qualifica di società tra professionisti le società il cui atto costitutivo preveda l'ammissione in qualità di soci dei soli professionisti 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. 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; il venir meno di tale condizione costituisce causa di scioglimento della società e il consiglio dell'ordine o collegio professionale presso il quale è iscritta la società procede alla cancellazione della



professionisti che, avendo assunto – per altro verso – la qualifica di imprenditori, ritengano di considerare la partecipazione detenuta nella s.t.p. tra i beni relativi all'impresa esercitata.

In quest'ultimo caso, l'utile attribuito per trasparenza dalla s.t.p. si configurerebbe infatti come un provento che, rinvenendo da un bene relativo all'impresa, resterebbe irrimediabilmente attratto alla formazione del reddito di impresa, unitamente agli altri componenti positivi e negativi afferenti ai beni e alle attività relative all'impresa stessa.

La norma contenuta nel disegno di legge, richiamata in precedenza, ha altresì il pregio di definire il trattamento delle s.t.p. anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (d'ora in avanti, IRAP).

Viene infatti espressamente previsto che il regime fiscale delle associazioni professionali di cui all'art. 5, comma 3, lettera c), del TUIR debba applicarsi alle s.t.p. anche ai fini dell'IRAP, indipendentemente dalla loro forma giuridica.

Anche in questo caso la norma sembra ispirata dall'esigenza di risolvere la discrasia tra natura commerciale del tipo societario e natura eminentemente professionale dell'attività attraverso l'esplicito riconoscimento del principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

La codificazione di tale principio anche ai fini del tributo regionale avrebbe un primo rilevante effetto ai fini della prefigurabilità della verifica, in capo alle s.t.p., della sussistenza del presupposto impositivo.

Come è noto, l'art. 2 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 stabilisce che *“presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta”*.

Non essendo questa la sede per esaminare l'ampio dibattito dottrinale e giurisprudenziale sviluppatosi intorno al concetto di “autonoma organizzazione”, basti qui ricordare che per quanto concerne le società di natura commerciale l'orientamento maggioritario individua nel secondo periodo del citato articolo 2 una presunzione assoluta di sussistenza del presupposto impositivo¹⁵.

Per le società commerciali, in altri termini, non vi sarebbe spazio per un'indagine in ordine all'esistenza di quell'autonoma organizzazione che costituisce l'elemento imprescindibile ai fini dell'assoggettamento al tributo, dovendosi ritenere quest'ultima implicitamente desumibile nell'utilizzo stesso dello strumento societario.

stessa dall'albo, salvo che la società non abbia provveduto a ristabilire la prevalenza dei soci professionisti nel termine perentorio di sei mesi (sul punto, v. circolare n. 32/IR del 12 luglio 2013, par. 6).

¹⁵ In dottrina non è mancato tuttavia chi ha sostenuto la tesi secondo cui l'esistenza *“in ogni caso”* del presupposto d'imposta per le società e gli enti sia correlabile unicamente all'abitudine e all'oggetto (produzione o scambio di beni ovvero prestazione di servizi) dell'attività svolta e non anche all'autonoma organizzazione. Tale interpretazione trae spunto dal testo originario dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 446 del 1997 che non conteneva alcun riferimento al requisito dell'autonoma organizzazione, inserito nel primo periodo della norma citata soltanto con il successivo decreto legislativo n. 137 del 1998. La disposizione potrebbe quindi essere interpretata nel senso che costituisce presupposto dell'IRAP qualsiasi attività compiuta dalle società e dagli enti, indipendentemente dalla sussistenza del requisito dell'abitudine e dalla destinazione alla produzione o allo scambio di beni e servizi. In base a tale impostazione, la modifica normativa del 1998 non pregiudicherebbe pertanto la necessità di accertare, di volta in volta, la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione anche per le società e gli enti di cui al secondo periodo del citato articolo 2.



Permanendo tuttavia alcuni dubbi in ordine alla correttezza di tale interpretazione, in particolare se riferita alle società commerciali di persone¹⁶, sarebbe auspicabile che la norma in precedenza richiamata trovi definitivo accoglimento in modo da rendere certa l'ammissibilità della verifica "in concreto" dell'assenza di autonoma organizzazione anche per le s.t.p., in analogia a quanto ormai riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità con riferimento alle associazioni tra professionisti.

La Corte di cassazione ha infatti affermato che lo studio associato è soggetto ad IRAP quando l'esercizio in comune dell'attività professionale, pur non configurando un centro di interessi dotato di autonomia strutturale e funzionale (stante il carattere strettamente personale e fiduciario dell'esercizio delle professioni), dia luogo ad un insieme di mezzi e strutture (immobili, mobili, macchinari, servizi, collaboratori) tale che il "reddito" da sottoporre ad IRAP sia stato almeno potenziato e derivato dalla struttura, e non provenga dal solo lavoro professionale dei singoli¹⁷.

Ed invero, il presupposto dell'autonoma organizzazione "... *esige un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui. Corollario di detto principio è la necessità di dimostrare ... che il professionista aderente ad una associazione professionale non fruisca, giusta l'id quod plerumque accidit, dei benefici organizzativi notoriamente conseguibili per effetto dell'esercizio della professione in forma collettiva che possono giustificare il quid pluris di capacità contributiva oggetto del prelievo a titolo di IRAP*"¹⁸.

¹⁶ Nel senso che anche per le società commerciali debba essere data la possibilità di dimostrare che alla forma non corrisponde in concreto un'organizzazione di persone e di beni autonoma dall'apporto dei soci cfr.: Commissione tributaria provinciale di Parma 15 ottobre 2001, n. 94, relativa ad una s.n.c. tra due parrucchiere; Commissione tributaria provinciale di Cagliari, sez. V, 3-10 dicembre 2001, n. 72, relativa ad una s.n.c. che gestiva un bar; Commissione tributaria regionale dell'Umbria, sez. III, 10 maggio 2005, n. 20, che ha ritenuto sussistente il presupposto per una s.a.s. in base ad un vaglio in concreto dell'organizzazione. Va anche ricordato che la Corte costituzionale, con l'ordinanza 6-8 giugno 2005, n. 227, ha respinto la questione di costituzionalità degli articoli 2, secondo periodo, e 3 del decreto legislativo n. 446 del 1997 perché il giudice remittente aveva incongruamente assunto a *tertium comparationis* il trattamento di dipendenti e pensionati.

¹⁷ Cfr. sent. n. 13570 dell'11 giugno 2007.

¹⁸ In termini, l'ordinanza n. 2715 del 5 febbraio 2008. Secondo la Suprema Corte (sent. n. 19138 del 10 luglio 2008), i "benefici organizzativi" derivanti dalla partecipazione ad un'associazione professionale sono rinvenibili, ad esempio, nelle sostituzioni in attività – materiali o professionali – da parte di colleghi di studio, nell'utilizzazione di una segretaria o di locali di lavoro comuni, nella possibilità di conferenze e colloqui professionali o altre attività allargate, nell'utilizzazione di servizi collettivi e di quant'altro caratterizzi l'attività svolta in associazione professionale. In altre occasioni, i giudici di legittimità hanno affermato che l'esercizio in forma associata dell'attività professionale integra una "*circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di una autonoma organizzazione di strutture e mezzi ... nonché dell'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e competenza, ovvero della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze, sì da potersi ritenere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio*". Dal che deriva l'assoggettamento all'IRAP dell'associazione professionale, "*a meno che il contribuente non dimostri che tale reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati*" (cfr. sent. n. 17136 del 24 giugno 2008 che richiama la citata sent. n. 13570 del 2007; in senso conforme, sent. n. 12078 del 25 maggio 2009; sent. n. 22781 del 28 ottobre 2009; ord. n. 13716 del 7 giugno 2010; ord. n. 22386 del 3 novembre 2010; ord. n. 16337 del 26 luglio 2011). Essendo l'autonoma organizzazione elemento costitutivo della fattispecie imponible, l'onere di provare l'esistenza della stessa dovrebbe peraltro ricadere, secondo i principi generali, sull'Amministrazione finanziaria. La predetta giurisprudenza, laddove fa comunque salva la prova contraria del contribuente, sembra quindi potersi giustificare soltanto con il fatto che le controversie dalla stessa decise erano tutte originate da richieste di rimborso dei contribuenti rimaste insoddisfatte in via amministrativa.



Ai fini dell'assoggettamento al tributo, ne deriverebbe quindi anche per le s.t.p. l'esigenza di dimostrare la sussistenza di quei "vantaggi organizzativi" suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al *know how* del professionista.

La norma contenuta nel disegno di legge governativo, oltre ai potenziali effetti sulla soggettività passiva delle società in oggetto, impatterebbe altresì sulle modalità di determinazione della base imponibile delle s.t.p. costituite secondo i tipi delle società di natura commerciale.

L'applicabilità a queste ultime del regime fiscale delle associazioni professionali di cui all'art. 5, comma 3, lettera c), del TUIR non lascerebbe più dubbi, infatti, in ordine alla possibilità per le stesse di determinare il valore della produzione netta secondo le regole previste per i soggetti esercenti arti e professioni dall'art. 8 del decreto legislativo n. 446 del 1997¹⁹, anziché – a seconda del tipo societario utilizzato dalla s.t.p. in sede di costituzione – in base a quanto previsto dai precedenti articoli 5 e 5-*bis* per le società, rispettivamente, di capitali e di persone.

3. Il regime previdenziale

I dubbi evidenziati nel paragrafo precedente in ordine alla qualificazione fiscale del reddito prodotto dalla s.t.p. sono suscettibili di riverberare i loro effetti anche in relazione al regime previdenziale applicabile alle s.t.p. e ai propri soci.

L'inquadramento del reddito della s.t.p. nell'ambito della categoria dei redditi di lavoro autonomo o di quella dei redditi di impresa assume infatti rilevanza ai fini dell'assoggettamento dei soci professionisti alla contribuzione soggettiva prevista dalle norme che regolano le Casse di previdenza delle categorie professionali di appartenenza dei soci stessi.

Il contributo soggettivo previsto dalle Casse di previdenza delle singole categorie professionali è dovuto infatti in relazione al solo reddito professionale netto prodotto nell'anno precedente da ciascun socio professionista²⁰.

Va infine segnalato che, in senso contrario al prevalente orientamento interpretativo sopra menzionato, la Cassazione ha talvolta anche sostenuto che, in forza del secondo periodo dell'art. 2 del decreto legislativo n. 446 del 1997, "*l'attività esercitata da tali soggetti [le associazioni professionali, n.d.r.], strutturalmente «organizzate» per la forma nella quale l'attività stessa è svolta, costituisce ex lege presupposto d'imposta (ain ogni caso), prescindendosi dal requisito dell'autonoma organizzazione*" (cfr. ord. n. 22212 del 29 ottobre 2010 e n. 21669 del 22 ottobre 2010).

L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 45/E del 13 giugno 2008 (par. 8), si è limitata, dal canto suo, a riportare i passi salienti della citata giurisprudenza secondo la quale gli studi associati sono assoggettabili al tributo nel caso in cui l'esercizio in comune dell'attività non deriva dal solo lavoro professionale dei singoli associati, salvo ricordare che, ai sensi dell'art. 2 del decreto legislativo n. 446 del 1997, "*l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta*". Con tale ultima affermazione, riportata senza formulare ulteriori osservazioni, l'Agenzia delle entrate sembrerebbe sostenere quindi l'assoggettamento generalizzato ad IRAP delle associazioni professionali.

¹⁹ Ai sensi di quest'ultima norma, la base imponibile si determina sottraendo dall'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta l'ammontare dei costi inerenti all'attività sostenuti nello stesso periodo d'imposta, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali ed esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente. I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi.

²⁰ Limitando l'analisi alle Casse di previdenza dei dottori e dei ragionieri commercialisti, cfr., per quanto concerne i dottori commercialisti, l'art. 10, comma 1, della legge 29 gennaio 1986, n. 21, recante la "riforma della Cassa nazionale di previdenza e



Orbene, per le Casse di previdenza dei dottori commercialisti e dei ragionieri e periti commerciali le norme in materia di obblighi contributivi stabiliscono espressamente che per “reddito professionale” deve intendersi il reddito di cui all’art. 53, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ossia proprio il reddito che fiscalmente è riconducibile alla categoria dei redditi di lavoro autonomo²¹.

Nelle more della definitiva approvazione della specifica disciplina contenuta nell’art. 27, comma 4, del disegno di legge sulle misure di semplificazione degli adempimenti per i cittadini e le imprese²², qualora si ritenesse corretto qualificare il reddito della s.t.p. come reddito di impresa, non vi sarebbero quindi margini per ritenere assoggettabile i soci professionisti (così come la s.t.p.) alla contribuzione soggettiva prevista dalle norme che regolano le Casse di previdenza delle categorie di appartenenza dei soci stessi.

Di converso, se si optasse per la qualificazione del reddito della s.t.p. come reddito di lavoro autonomo, pur anche nei casi in cui la veste giuridica utilizzata per l’esercizio dell’attività sia costituita da una società commerciale, l’obbligo di versamento del contributo soggettivo da parte di ciascun socio professionista, in relazione alla propria quota di reddito, potrebbe essere validamente sostenuto sulla base della natura oggettivamente professionale dell’attività esercitata dalla s.t.p. e della conseguente qualificazione fiscale del reddito attribuito allo stesso socio²³.

Per quanto concerne invece la contribuzione integrativa, le norme che regolano le Casse di previdenza delle singole categorie professionali prevedono, generalmente, che la stessa sia dovuta da tutti gli iscritti agli albi o ai registri che esercitano le corrispondenti attività professionali²⁴.

Le s.t.p., essendo soggette all’obbligo di iscrizione in una sezione speciale degli albi o dei registri tenuti presso l’ordine o il collegio professionale di appartenenza dei soci professionisti²⁵, devono pertanto ritenersi anch’esse

assistenza a favore dei dottori commercialisti”, e, per quanto concerne i ragionieri commercialisti, gli articoli 35 e 36 del Regolamento di esecuzione della Cassa nazionale di previdenza ed assistenza a favore dei ragionieri e periti commerciali.

²¹ Cfr., per la Cassa nazionale di previdenza dei dottori commercialisti, l’art. 12 della legge n. 21 del 1986 e, per la Cassa nazionale di previdenza dei ragionieri e periti commerciali, l’art. 39 del Regolamento di esecuzione della Cassa nazionale di previdenza ed assistenza a favore dei ragionieri e periti commerciali. Analogamente, i regolamenti delle Casse nazionali di previdenza di avvocati, ingegneri e architetti, e geometri stabiliscono che il contributo soggettivo sia dovuto in relazione al reddito professionale netto prodotto nell’anno, “*quale risulta dalla relativa dichiarazione ai fini dell’IRPEF*”.

²² Di cui si è dato notizia nel precedente paragrafo 2.

²³ Nel senso della sussistenza dell’obbligo di contribuzione soggettiva si è pronunciata la Cassa nazionale di previdenza ed assistenza a favore dei ragionieri e periti commerciali con apposito avviso pubblicato il 3 giugno 2013 sul proprio sito *internet* consultabile all’indirizzo *web*: www.cassaragionieri.it.

²⁴ Limitando, ancora una volta, l’analisi alle Casse di previdenza dei dottori e dei ragionieri commercialisti, cfr., per quanto concerne i dottori commercialisti, l’art. 11, comma 1, della legge n. 21 del 1986, e, per quanto concerne i ragionieri commercialisti, l’art. 37, comma 1, del Regolamento di esecuzione della Cassa nazionale di previdenza ed assistenza a favore dei ragionieri e periti commerciali.

²⁵ In termini, l’art. 8 del regolamento di attuazione delle s.t.p. di cui al d.m. 8 febbraio 2013, n. 34. L’obbligo di iscrizione è peraltro indirettamente desumibile anche dalla normativa primaria, per effetto del comma 4, lettera b), dell’art. 10 della legge n. 183 del 2011, nella parte in cui stabilisce che il consiglio dell’ordine o collegio professionale presso il quale è iscritta la società è tenuto a procedere alla cancellazione della stessa dall’albo, qualora il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale



sottoposte alla contribuzione integrativa prevista dalle Casse di previdenza delle singole categorie professionali²⁶.

La tesi che individua nella s.t.p., anziché nei soci professionisti, il soggetto obbligato alla contribuzione in oggetto, si lascia preferire per più d'una ragione.

Innanzitutto, le disposizioni previste in materia dalla generalità delle Casse di previdenza stabiliscono che la maggiorazione percentuale a titolo di contributo integrativo sia dovuta su “*tutti*” i corrispettivi rientranti nel volume di affari ai fini dell’IVA.

La necessità di applicare il contributo integrativo all’intero fatturato della s.t.p. presuppone infatti l’irrelevanza dell’eventuale presenza di soci non professionisti ai fini della determinazione dell’esatto ammontare dell’onere contributivo gravante sull’attività posta in essere dalla s.t.p..

D’altra parte, la partecipazione alla compagine societaria di soci per prestazioni tecniche o per finalità di investimento non influisce minimamente sulla natura eminentemente professionale dell’attività svolta, il che giustifica l’assoggettamento alla contribuzione integrativa dell’intero ammontare dei corrispettivi fatturati dalla s.t.p..

Se dunque l’obbligo di contribuzione viene a costituirsi in ragione del valore dell’attività professionale unitariamente prestata dalla s.t.p. è pur anche lecito ritenere la società il soggetto su cui direttamente incombe il predetto obbligo.

Non va tuttavia sottaciuto che la tesi dell’assoggettamento al contributo integrativo soltanto in misura proporzionale alla percentuale degli utili spettanti ai soci professionisti sembra trovare conforto nelle norme che regolano le Casse di previdenza delle singole categorie professionali che, generalmente, prevedono che “*le associazioni o società di professionisti devono applicare la maggiorazione per la quota di competenza di ogni associato iscritto all’albo... . L’ammontare complessivo annuo delle maggiorazioni obbligatorie dovute alla Cassa dal singolo professionista è calcolato su una percentuale del volume d’affari della associazione o società pari alla percentuale degli utili spettanti al professionista stesso*”²⁷.

Al riguardo, va peraltro osservato che le uniche modalità di esercizio in comune delle professioni intellettuali riconosciute all’epoca dell’introduzione di tali disposizioni erano strutture associative o societarie costituite su base personalistica e – quel che più conta ai fini che qui interessano – esclusivamente tra professionisti iscritti ad albi²⁸.

L’attuale disciplina presuppone dunque che l’intero ammontare dei corrispettivi realizzati dall’ente debba scontare il contributo integrativo, per cui non può applicarsi a fattispecie in cui, a dispetto della comune

sociale degli stessi non sia più tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci (fatto salvo il caso che la società non abbia provveduto a ristabilire la prevalenza dei soci professionisti nel termine perentorio di sei mesi).

²⁶ In tal senso si sono orientate, ad esempio, tanto la Cassa di previdenza dei dottori commercialisti (cfr. avviso CNPADC del 9 maggio 2013), quanto quella dei ragionieri e periti commerciali (cfr. avviso CNPR del 3 giugno 2013).

²⁷ Cfr., per la Cassa nazionale di previdenza dei dottori commercialisti, l’art. 11, comma 2, della legge n. 21 del 1986, e, per la Cassa nazionale di previdenza dei ragionieri e periti commerciali, l’art. 37, comma 2, del relativo Regolamento di esecuzione.

²⁸ Per un’analisi storico-ricostruttiva della previgente normativa in materia di società tra professionisti si rinvia alla nostra circolare n. 32/IR del 12 luglio 2013, par. 1.



denominazione, la partecipazione di professionisti non sia obbligatoriamente di tipo totalitario, come accade invece per le nuove s.t.p..

La specificità del neo introdotto modello societario non legittima dunque l'estensione a queste ultime di una disciplina vigente anteriormente all'approvazione dell'art. 10 della legge n. 183 del 2011, ma lascia preferire l'interpretazione che individua nella società stessa il soggetto obbligato al versamento della contribuzione integrativa, indipendentemente dalla partecipazione o meno di soci non professionisti²⁹.

L'imputazione dell'obbligo contributivo in capo ai soli soci professionisti si porrebbe, d'altra parte, in contrasto con il principio di uguaglianza e con le norme in materia di tutela della concorrenza.

Sottrarre alla contribuzione integrativa la quota dei corrispettivi realizzati dalla s.t.p. di "competenza" dei soci non professionisti³⁰ si tramuterebbe, a ben guardare, in un vantaggio competitivo delle s.t.p. rispetto ad altre forme di esercizio della professione, sia in forma individuale che collettiva.

Le s.t.p., a differenza delle associazioni professionali od anche dei professionisti svolgenti l'attività in modo individuale, potrebbero invero offrire la medesima prestazione professionale ad un "prezzo" maggiormente competitivo sul mercato, non per effetto di una migliore e più efficiente organizzazione, ma semplicemente per la minore contribuzione integrativa gravante sui corrispettivi praticati alla clientela e dovuta alle rispettive Casse di previdenza dai singoli professionisti, a parità di volume d'affari dichiarato dalla s.t.p..

La tesi interpretativa qui accolta offre lo spunto per risolvere anche la differente questione relativa alla facoltà, riconosciuta dall'articolo unico della legge 12 luglio 2011, n. 133 (cosiddetta legge "Lo Presti")³¹, di destinare parte del contributo integrativo all'incremento dei montanti individuali degli iscritti alle Casse previdenziali che adottano il sistema di calcolo contributivo.

Tale facoltà, prevista al fine di garantire maggiori livelli di adeguatezza delle prestazioni pensionistiche erogate, nel rispetto dei principi di sostenibilità e di equità intergenerazionale, può essere riconosciuta soltanto previa delibera degli organismi competenti delle Casse di previdenza delle diverse categorie professionali, da sottoporre all'approvazione dei Ministeri vigilanti, e secondo le procedure stabilite dalla legislazione vigente e dai rispettivi statuti e regolamenti³².

²⁹ In tal senso si è orientata la Cassa nazionale di previdenza ed assistenza per gli ingegneri ed architetti liberi professionisti, il cui regolamento generale previdenza "2012", entrato in vigore dal 1° gennaio 2013, stabilisce espressamente, all'art. 5.2, che *"le società di ingegneria e le società di professionisti, di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 e s.m., sono tenute ad applicare la medesima maggiorazione percentuale su tutti i corrispettivi rientranti nel volume di affari I.V.A. relativi alle attività professionali ed a versarne il relativo ammontare ad INARCASSA"*.

³⁰ Quota che potrebbe, ad esempio, essere determinata in misura proporzionale alla percentuale di partecipazione agli utili spettante a detti soci, in analogia a quanto attualmente previsto per le altre forme di esercizio in comune delle professioni regolamentate.

³¹ Che ha sostituito il comma 3 dell'articolo 8 del decreto legislativo 10 febbraio 1996, n. 103, recante l'attuazione della delega conferita dall'art. 2, comma 25, della legge 8 agosto 1995, n. 335, in materia di tutela previdenziale obbligatoria dei soggetti che svolgono attività autonoma di libera professione.

³² Per quanto concerne la Cassa di previdenza dei dottori commercialisti, cfr. l'art. 10, comma 2, lettera e) del Regolamento di disciplina del regime previdenziale che rinvia alla delibera del Consiglio di amministrazione 4 luglio 2012, n. 86, approvata dai Ministeri vigilanti in data 7 marzo 2013, riportata sotto l'allegato C al predetto Regolamento. La citata delibera introduce, per gli anni dal 2013 al 2022 (con possibilità di rinnovo), un meccanismo di incremento dell'aliquota di computo, rispetto a quella di



Il dubbio che al riguardo si pone è se l'intero ammontare del contributo integrativo dovuto dalla s.t.p. (anche quello ipoteticamente riferibile ai soci non professionisti) possa concorrere (per la parte rilevante a tal fine) all'incremento dei montanti individuali dei soci professionisti iscritti alle Casse previdenziali che adottano il sistema di calcolo contributivo.

La risposta a tale interrogativo più coerente con le finalità della predetta normativa sembra essere quella positiva, in quanto soltanto attraverso il riconoscimento di detto incremento viene meno la penalizzazione, in termini di trattamento pensionistico, che i soci professionisti altrimenti subirebbero rispetto all'esercizio della medesima attività in forma individuale o associata.

Del resto il volume d'affari prodotto dalla s.t.p., su cui grava l'onere della contribuzione integrativa, deriva pur sempre dall'attività professionale interamente ed esclusivamente svolta dai soci professionisti, analogamente a quanto accade per le altre modalità di esercizio della professione in precedenza richiamate, per cui un differente trattamento risulterebbe, nella specie, ingiustificato ed irragionevole.

La soluzione qui accolta richiede peraltro l'individuazione di un criterio di imputazione dell'ammontare complessivo del contributo integrativo dovuto dalla s.t.p. in capo ai singoli soci professionisti.

A tal fine potrebbe tornare utile il criterio già previsto per le associazioni professionali, ossia in misura proporzionale alla percentuale di partecipazione agli utili spettanti al singolo socio professionista, con l'unica differenza che detta percentuale dovrebbe essere determinata senza tener conto dei soci non professionisti, in modo da far concorrere pro quota all'incremento dei montanti contributivi individuali dei soci professionisti l'importo complessivo della contribuzione integrativa versata dalla società.

Un ulteriore aspetto di criticità si pone infine in relazione alle s.t.p. multidisciplinari, ossia costituite per l'esercizio di più attività professionali ai sensi dell'art. 10, comma 8, della legge n. 183 del 2011.

In particolare, la problematica si presenta per quelle società partecipate da professionisti iscritti in Casse di previdenza con diversa contribuzione integrativa³³.

La soluzione che si ritiene maggiormente conforme alle conclusioni sopra evidenziate con particolare riferimento al concorso di quota parte del contributo integrativo all'incremento dei montanti contributivi individuali è quella di scomporre, in sede di fatturazione da parte della s.t.p., il corrispettivo imponibile proporzionalmente alle percentuali di utili destinate ai professionisti soggetti a diversa contribuzione integrativa, con l'avvertenza, innanzi richiamata, di determinare dette percentuali senza tener conto dei soci non professionisti³⁴.

finanziamento, nella misura del 25 per cento del contributo integrativo dovuto e versato dal singolo iscritto, vale a dire nella misura dell'1 per cento del volume di affari IVA; anche in questo caso, come già per l'aliquota di computo, con previsione del cosiddetto "coefficiente di equità intergenerazionale".

³³ Da segnalare, al riguardo, che per la maggior parte delle categorie professionali la contribuzione integrativa è attualmente stabilita in misura pari al 4 per cento dei corrispettivi rientranti nel volume d'affari IVA. Tale aliquota è applicata infatti da dottori e ragionieri commercialisti, avvocati, ingegneri e architetti, geometri nonché, dal 1° gennaio 2013, anche dai consulenti del lavoro.

³⁴ Si segnala che la problematica in oggetto è stata affrontata con riferimento alle associazioni professionali "multidisciplinari" dalla Cassa di previdenza dei dottori commercialisti nel documento del 23 dicembre 2004, prot. n. 171/04/P, allegato n. 2 alla circolare n. 24°/1 del 24 gennaio 2005. Le indicazioni ivi contenute potranno tornare utili una volta approvato l'art. 27, comma 4, del disegno di legge sulle misure di semplificazione degli adempimenti per i cittadini e le imprese che estende alle s.t.p. il regime fiscale applicabile alle associazioni tra professionisti di cui all'art. 5, comma 3, lettera c), del TUIR. Ai sensi di quest'ultima norma,



le associazioni infatti, a differenza delle società, possono determinare le quote di partecipazione agli utili con atto pubblico o scrittura privata autenticata redatti dopo lo spirare del periodo d'imposta di riferimento, ma comunque antecedentemente al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi.

Nelle associazioni multidisciplinari, in forza della determinazione *ex post* delle quote di partecipazione agli utili, può quindi verificarsi una disomogenea applicazione, in sede di fatturazione, delle diverse contribuzioni integrative previste per i singoli professionisti rispetto alle quote di utili assegnate a consuntivo agli stessi. Il che può astrattamente generare due problematiche di segno opposto: la prima in cui la contribuzione integrativa applicata (e ripetuta) presso i clienti risulti inferiore a quella dovuta, per effetto dell'attribuzione consuntiva ai professionisti con un'aliquota di contributo integrativo più elevata di quote di utile superiori a quelle inizialmente presunte; la seconda in cui la contribuzione integrativa applicata (e ripetuta) presso i clienti risulti superiore a quella dovuta, per effetto dell'attribuzione consuntiva ai professionisti con un'aliquota di contributo integrativo più elevata di quote di utile inferiori a quelle inizialmente presunte. Nel documento citato in precedenza, la Cassa di previdenza dei dottori commercialisti ha fornito gli opportuni chiarimenti in ordine ai comportamenti da adottare in relazione alle due prefigurate situazioni.