

PIANO DI OFFERTA FORMATIVA IN  
**DIRITTO TRIBUTARIO ANNO 2022**

LA DISCIPLINA TRIBUTARIA DEGLI STUDI LEGALI

S. Maria C.V. – 29 aprile 2022

**REDDITI PRODOTTI IN FORMA ASSOCIATA**

*Società tra avvocati: profili fiscali*

avv. Angela La Rosa

Salvini e Soci - Studio Legale Tributario fondato da F. Gallo

**1 Il regime fiscale delle società tra avvocati. Considerazioni di ordine preliminare**

**1.1** Nel quadro delle previsioni introdotte in tema di società tra avvocati (s.t.a.) dalla Legge 4 agosto 2017, n. 124 (Legge annuale per il mercato e la concorrenza), non si rinviene alcuna disposizione specificamente diretta a disciplinare il trattamento fiscale dei redditi derivanti dall'esercizio "*in forma societaria della professione forense*".

La lacuna normativa sembra verosimilmente imputabile ad un'opzione di fondo del legislatore della materia, il quale, con l'introduzione dell'art. 4-bis della Legge n. 247/2012, ha rinviato alle tradizionali tipologie societarie codicistiche, prevedendo espressamente che le società tra avvocati possano essere costituite nella forma di "*società di persone, società di capitali o società cooperative*" <sup>(1)</sup>. Già di primo acchito, si potrebbe facilmente concludere che – secondo il vigente dato normativo – le s.t.a. risultino automaticamente soggette (non solo a livello civilistico, ma anche) sul piano fiscale alla disciplina applicabile a ciascuno dei richiamati modelli societari.

---

<sup>(1)</sup> Ciò, diversamente da quanto previsto, in origine, dal d.lgs. n. 96/2001, che, come si vedrà oltre, nell'introdurre il "tipo societario" della società tra avvocati, aveva limitato il rinvio alle norme in tema di società in nome collettivo per quanto "*non diversamente disposto*".

Per confermare questa “prima impressione” occorre tenere conto delle peculiarità dell’istituto e dell’ampio dibattito sorto intorno alla qualificazione fiscale dei redditi prodotti da formazioni che – pur presentando veste societaria – abbiano ad oggetto l’esercizio di un’attività di natura squisitamente professionale <sup>(2)</sup>.

In termini generali, infatti, occorre ricordare che il rilievo attribuito dal TUIR alla fonte del provento (e, dunque, alla natura dell’attività da cui lo stesso deriva), quale elemento discretivo tra le varie categorie reddituali, cede il passo a tutte quelle previsioni che assumono l’adozione di una struttura societaria quale indice dell’esistenza di un’attività di impresa <sup>(3)</sup>. Similmente, ai fini IRAP, il requisito organizzativo da cui consegue l’assoggettamento a tributo si ritiene *in re ipsa* soddisfatto in presenza di enti a carattere societario <sup>(4)</sup>. Ancora, la disciplina IVA prevede addirittura una presunzione assoluta di commercialità dell’attività svolta da “società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all’art. 2507 del Codice civile e dalle società di fatto” <sup>(5)</sup>.

Con particolare riguardo alla materia delle imposte dirette, si è a lungo discusso della natura della disposizione contenuta nell’art. 6 del TUIR. Mentre, infatti, l’art. 5 del vecchio Testo Unico (d.p.r. n. 597/1973) prevedeva espressamente la possibilità di produzione di redditi di lavoro autonomo anche tramite società di persone “diverse” dalla società semplice, dalla s.n.c. e dalla s.a.s. <sup>(6)</sup>, il legislatore del nuovo TUIR, per

---

<sup>(2)</sup> Problematica già dibattuta con riferimento alle società tra avvocati di cui al d.lgs. n. 96/2001 e che si ripropone, con contorni sostanzialmente identici, anche in relazione alla disciplina delle società tra professionisti introdotta dalla Legge di stabilità per il 2012 (Legge 12 novembre 2011, n. 183).

<sup>(3)</sup> Automatismo disposto ai fini delle II.DD. dal combinato degli artt. 6 e 81 TUIR, da cui si ricava, come noto, il principio di attrazione al reddito di impresa dei proventi comunque conseguiti da società commerciali (di persone o di capitali).

<sup>(4)</sup> Cfr., art. 2, comma 1, d.lgs. n. 446/1997.

<sup>(5)</sup> Cfr. art. 4, comma 2, n. 1), d.p.r. n. 633/1972.

<sup>(6)</sup> Sulla difficile individuazione delle forme di produzione associata cui tale norma si riferiva, cfr. SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo. Nozione e disciplina tributaria*, Milano, 1984, 59 ss., e 86 ss. per la conclusione che si trattasse di norma “aperta” o residuale, per la quale si imponeva una correzione tecnica.

evitare confusioni, ha soppresso questa previsione, operando una radicale inversione di prospettiva.

In base al combinato disposto degli artt. 6, comma 3 e 81, infatti, per le società commerciali sia di persone che di capitali qualsiasi provento è qualificato come reddito di impresa e, come tale soggetto all'applicazione delle regole di qualificazione, determinazione ed imputazione temporale stabilite dagli artt. 56 ss. e 82 ss. del d.p.r. n. 917/1986.

Questa disciplina, secondo la ricostruzione tradizionale, introduce una vera e propria presunzione legale, incentrata sulla "forza qualificante" della struttura propria delle società commerciali, a prescindere da qualsiasi ulteriore indagine sul rapporto tra organizzazione dell'attività produttiva ed *output*. L'art. 6 cit., in altri termini, dà per scontato che l'assetto organizzativo delle società commerciali (anche in caso di svolgimento di attività oggettivamente non commerciali) sia naturalmente idoneo a "sopportare" gli obblighi e gli adempimenti previsti per il reddito di impresa, che presuppongono l'esistenza di un pur minimo impianto contabile e di una struttura amministrativa per tener conto delle variabili patrimoniali e reddituali relative alla situazione di ciascun socio.

**1.2** Il criterio generale di cui sopra, che si fonda sull'assunzione di piena rispondenza tra modello organizzativo e natura dell'attività svolta e che comporta l'attrazione entro la disciplina del reddito di impresa dei proventi comunque prodotti da società commerciali, potrebbe indubbiamente apparire distorsivo tutte le volte in cui il "fatto economico" colpito dal tributo non sia frutto dello svolgimento di un'attività di carattere commerciale. Ciò che potrebbe darsi per assunto anche in relazione alle s.t.a. <sup>(7)</sup>, le quali, a dispetto del modello organizzativo impiegato, sono destinate a svolgere un'attività che mantiene i connotati

---

<sup>(7)</sup> Su tali profili e con riguardo al regime fiscale delle s.t.a. di cui al d.lgs. n. 96/2001, si v., in particolare, le considerazioni di SCHIAVOLIN, *Prime riflessioni sul trattamento della "neonata" società tra avvocati ai fini delle imposte sui redditi*, Riv. dir. trib., fasc. 10, 2001, p. 1007; FICARI, *La società fra avvocati nell'imposizione sul reddito: spunti per una discussione*, Rass. Trib., n. 3/2002, p. 891.

tipici della prestazione professionale, laddove si consideri, in particolare, che per espressa previsione normativa:

(i) anche nel caso di esercizio della professione forense in forma societaria *“resta fermo il principio della **personalità** della prestazione professionale”*;

(ii) l'incarico, conferito alla s.t.a., 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”*;

(iii) la responsabilità della società *“non esclude la responsabilità del professionista che ha eseguito la specifica prestazione”*;

(iv) l'attività delle s.t.a. deve comunque essere svolta nel rispetto del *“**codice deontologico forense**”* e ferma la *“competenza disciplinare dell'ordine di appartenenza”*.

Tali caratteristiche non sono dissimili da quelle che hanno indotto la stessa Agenzia delle Entrate ad escludere, con risoluzione n. 118/E del 28 maggio 2003, la possibilità di qualificare i redditi prodotti dalle società tra avvocati di cui al d.lgs. n. 96/2001, quali redditi di impresa e a ricondurre, per l'effetto, la fattispecie in esame entro le previsioni dettate in tema di associazioni professionali dagli artt. 5, comma 3, e 53 TUIR. L'impostazione accolta dall'A.F., da cui discendeva la qualificazione dei redditi prodotti dalle s.t.a. quali redditi di lavoro autonomo, era però *“suggerita”* dallo stesso dettato normativo e dalla formulazione dell'art. 16 del d.lgs. 2 febbraio 2001, n. 96, che si limitava a richiamare la disciplina civilistica in tema di s.n.c. solo con funzione residuale e per quanto non espressamente previsto <sup>(8)</sup>.

---

<sup>(8)</sup> Su un piano civilistico, si era concordi nel ritenere che il modello di società introdotto dal d.lgs. n. 96/2001 non avesse carattere commerciale e non fosse inquadrabile all'interno delle tipologie societarie previste dal codice civile. Sul tema, *amplius*, BUONOCORE, *Alcuni brevi commenti al d.lgs. 2 febbraio 2001, n. 96 in tema di società tra avvocati*, Giur. comm., fasc. 3, 2001, p. 279; IBBA, *La società tra avvocati: profili generali*, Riv. dir. civ. n. 3/2002, p. 20355; DE ANGELIS, *Le società tra avvocati*, Milano, 2003; MINERVINI, *La società tra avvocati nel d.lgs. 2 febbraio 2001, n. 96*, Le società n. 9/2001, p. 1029; MONTAGNANI, *Il “tipo” delle società tra professionisti denominato società tra avvocati*, Riv. soc., 2002, p. 974.

La stessa formulazione letterale della norma sembrava, in altri termini, confinare il rinvio alle regole in materia di s.n.c. solo in relazione a specifici ambiti applicativi, riguardanti, ad esempio, la costituzione, l'organizzazione, i rapporti tra i soci e con i terzi, la responsabilità patrimoniale, ecc., della società costituita per lo svolgimento della professione forense. Per il resto, il legislatore dell'art. 16, comma 2, precisava, viceversa, che alla società tra avvocati sarebbero state applicabili *“in quanto compatibili, le norme legislative, professionali e deontologiche che disciplinano la professione di avvocato”*. In quest'ottica, era agevole escludere che l'art. 6 TUIR – applicabile alla materia fiscale – potesse rientrare tra le disposizioni volte a *“regolare”* le s.n.c., riguardando la qualificazione di determinati redditi sul piano fiscale (ed essendo dettata anche per le s.a.s. e per le società a queste assimilate ai fini delle imposte sui redditi).

**1.3** Diversamente dalla previgente disciplina, l'art. 4-bis della Legge n. 247/2012 costruisce le s.t.a. quali *species* delle società di persone, delle società di capitali e delle cooperative. Ciò, similmente a quanto previsto, ad esempio, dalla Legge n. 109/1994 con riferimento alle società di ingegneria, o dalla Legge n. 183/2011 per le società tra professionisti (s.t.p.); categorie di enti che, proprio in ragione della veste organizzativa assunta e dei criteri formali previsti dal TUIR, sono state qualificate dall'Agenzia delle Entrate come società commerciali, destinate, in quanto tali, a produrre redditi assimilabili, sul piano fiscale, a quelli di impresa <sup>(9)</sup>.

---

<sup>(9)</sup> Si v., in proposito, la Ris. AE n. n. 56/E del 4 maggio 2006, in tema di società di ingegneria; nonché, la risposta ad interpellato n. 954-93 del 9 maggio 2014 e la Consulenza giuridica n. 954-55/2014 del 16 ottobre 2014 della Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate, in tema di s.t.p., entrambe fondate sul rilievo per cui *“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”*. Tale assunto trova riscontro anche nella dottrina civilistica (cfr., tra gli altri, BERTOLOTTI, *Società tra professionisti e società tra avvocati*, Giappichelli, 2013; CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 224-2014/I, *Società tra professionisti – Questioni applicative ad un anno dall'entrata in vigore*; IBBA, *La partecipazione sociale nelle società tra professionisti e nelle società tra avvocati*, NLCC n. 3/2014, p. 621; MARASÀ, *Le società tra professionisti*, Riv. soc., fasc. 2-3, 2014, p. 429; MONTALENTI, *Società professionali, società tra avvocati, associazioni professionali: la montagna e il topolino*, Giur. Comm., fasc. 2, 2014, p. 268).

Si potrebbe sostenere – e vi è in effetti chi sostiene – che tra le discipline in questione esistano delle differenze di rilievo che non consentono una *reductio ad unitatem* del fenomeno delle società tra professionisti. Ed in effetti, se si pone a confronto, ad esempio, una società di ingegneria con una s.t.p., 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 esclusiva. 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 risulti iscritta, per cui risponde per le violazioni delle norme professionali e deontologiche applicabili all’esercizio in forma individuale delle attività professionali rientranti nell’oggetto sociale.

Nonostante queste distinzioni (tutt’altro che marginali), le fattispecie qui in esame sono però accomunate da un elemento di fondo che assume rilevanza decisiva sul piano fiscale e che attiene, come visto, alla qualificazione civilistica dell’ente come vera e propria “società commerciale”: limitandoci al caso delle s.t.p., infatti, analogamente a quanto previsto per le s.t.a., il comma 3 dell’art. 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, dispone quanto segue: *«È consentita 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. Le società cooperative di professionisti sono costituite da un numero di soci non inferiore a tre»*.

La formulazione pressoché identica a quella prevista dal 4-bis, consente di concludere che le s.t.p. non costituiscano un genere autonomo con causa propria, ma appartengano alle società tipiche disciplinate dal codice civile, con la conseguenza che le stesse sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto, salve unicamente le deroghe e le integrazioni espressamente previste dalla normativa speciale in relazione al loro particolare oggetto. Ed è proprio questo elemento che ha indotto l’Agenzia delle Entrate a ritenere applicabile a tale categoria di

enti la disciplina fiscale ordinariamente applicabile alle società commerciali.

**1.4** La vicenda delle s.t.p. è particolarmente indicativa a nostri fini e conferma in pieno la riconducibilità dei redditi prodotti dalle s.t.a. alla categoria dei redditi di impresa, data l'assenza, nel dettato normativo, di qualsiasi previsione che consenta di adottare una qualificazione difforme da quella valevole, a seconda dei casi, per le società di persone, le società di capitali o le cooperative <sup>(10)</sup>.

Ciò, diversamente da quanto previsto dall'art. 5 della Legge 31 dicembre 2012, n. 247, il quale stabiliva che i *"redditi prodotti dalla società tra avvocati"* dovessero essere qualificati *"quali redditi di lavoro autonomo anche ai fini previdenziali, ai sensi del capo V del titolo I del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni"* ed escludeva, altresì, che l'esercizio della professione forense in forma societaria potesse costituire *"attività d'impresa"*.

Partendo da queste premesse, non stupisce che, nella risoluzione n. 35/E del 7 maggio 2018, l'Agenzia delle Entrate abbia definitivamente preso posizione sul regime fiscale delle società tra avvocati, confermandone, come prevedibile, la riconducibilità entro la disciplina del reddito d'impresa.

Nella risoluzione, l'Agenzia ha, in particolare, riconosciuto che *"la società tra avvocati di cui al citato art. 4-bis si discosta dalla precedente società tra avvocati disciplinata dal decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96, in quanto, tale ultimo decreto individuava un nuovo modello societario, assoggettato ad una autonoma disciplina i cui aspetti di maggior rilievo riguardavano l'oggetto dell'attività, gli obblighi di registrazione, il regime di responsabilità ed i rapporti con i clienti, e dove, come precisato con la risoluzione 28 maggio 2003, n. 118/E, il*

---

<sup>(10)</sup> Né si ritiene che argomenti di segno avverso possano essere desunti dalle modifiche apportate dalla Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018) al testo dell'art. 4-bis della L. n. 247/2012 con specifico ed esclusivo riguardo al trattamento previdenziale dei redditi prodotti dalle s.t.a..

*rinvio alle disposizioni che regolano le società in nome collettivo, 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. In relazione a quanto precede si ritiene, quindi, che anche sul piano fiscale alle società tra avvocati costituite sotto forma di società di persone, di capitali o cooperative, si applichino le previsioni di cui agli articoli 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".*

**1.5** Ci si potrebbe chiedere se la soluzione dell'Agenzia delle Entrate sia corretta, se esistano, nella legislazione fiscale, "scappatoie" per sottrarsi all'automatismo società=reddito d'impresa. La realtà dei fatti, condivisibile o meno, è tuttavia che il nostro ordinamento fiscale accoglie una nozione di "attività di impresa" ben più ampia rispetto a quella ritraibile dal codice civile, valorizzando oltremodo l'aspetto organizzativo e "formale", a scapito di ogni valutazione sulla natura e sull'oggetto dell'attività svolta.

A dimostrazione di ciò, se anche, per un momento, si volessero tralasciare le norme del TUIR (artt. 6 e 81) che riconducono entro la disciplina del reddito d'impresa le attività svolte in forma societaria, resterebbe comunque ferma una disposizione, come l'art. 55 TUIR, che qualifica come commerciali non soltanto le "attività indicate nell'art. 2195 c.c., anche se non organizzate in forma d'impresa", ma finanche "le attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.". Ed allora, in un simile quadro, risulterebbe davvero difficile sostenere che la s.t.a. (e, dunque, un soggetto che assume la classica veste organizzativa dell'impresa), non disponga di quei mezzi e di quelle risorse che, secondo la disposizione in esame, rendono superflua ogni ulteriore valutazione sul contenuto e sulla natura dell'attività resa.

In proposito, occorre infatti considerare che, sul piano tributario, l'organizzazione "in forma d'impresa", secondo l'interpretazione prevalente del citato art. 55 TUIR, sussiste quando il soggetto esercente l'attività operi prevalentemente come un organizzatore di capitale e/o lavoro di altri soggetti (in particolare, limitandoci al caso delle prestazioni a contenuto professionale, quando queste siano principalmente il risultato di una combinazione di fattori produttivi ai quali sia estraneo l'apporto personale del titolare). L'elevato valore dei beni strumentali impiegati, il numero dei collaboratori e in genere le dimensioni dell'organizzazione dello studio potrebbero essere, dunque, di volta in volta, dirimenti per stabilire se ci si trovi in presenza di una pura attività di lavoro autonomo (in cui è prevalente l'elemento "personalistico") o se, invece, lo studio costituito in forma societaria operi come vera e propria organizzazione di mezzi.

Un simile sistema sarebbe evidentemente foriero di incertezze e di equivoci; in assenza di una diversa soluzione normativa, le indicazioni fino ad oggi offerte dall'Agenzia delle Entrate risultano senz'altro condivisibili, oltre ad avere il pregio della semplicità e della chiarezza.

**1.6** Il dibattito sull'argomento non sembra peraltro ancora giunto a conclusione, se consideriamo che, in una recente pronuncia (cfr. Cass. 15 marzo 2021, n. 7407), con riferimento alla qualificazione del reddito prodotto da una s.t.p., la Corte di Cassazione ha affermato un principio radicalmente opposto rispetto a quello cui sembrerebbe possibile pervenire in base alla normativa in vigore.

Ai fini della sussistenza dell'obbligo di assoggettamento a ritenuta alla fonte dei compensi versati alla s.t.p., la Corte di Cassazione ha infatti escluso l'automatica applicazione della disciplina del reddito di impresa, ritenendo che la natura dell'attività svolta dalla società (e la conseguente qualificazione dei relativi proventi come reddito da lavoro autonomo o come reddito di impresa) dovesse essere accertata sulla base delle caratteristiche specifiche del caso concreto, con particolare riguardo all'esistenza di un'organizzazione prevalente sulla personalità delle

prestazioni rese (con ciò, dunque, proponendo un'analisi analoga a quella richiesta in ambito dell'IRAP, ai fini dell'assoggettamento ad imposta dei professionisti).

Sulla base di tale valutazione, nel caso sottoposto alla sua attenzione, la SC ha ritenuto che l'attività personale dei professionisti prevalessesse sull'elemento organizzativo e che pertanto i compensi realizzati dovessero essere ricondotti nell'ambito della disciplina del reddito da lavoro autonomo.

Inutile dire che l'Agenzia delle Entrate si è affrettata a prendere le distanze da questo orientamento, ribadendo nella recente risposta n. 600 del 16 settembre 2021 (con riferimento all'ambito di applicazione del credito d'imposta per i beni materiali Industria 4.0 disciplinato dall'articolo 1, comma 1057 e seguenti, della legge n. 178 del 30 dicembre 2020 e al credito d'imposta per gli investimenti effettuati nel Mezzogiorno di cui all'articolo 1, commi 98 - 108, della legge n. 208 del 28 dicembre 2015) che *“le s.t.p. possono essere costituite ricorrendo sia ai tipi societari delle società di persone che a quelli delle società di capitali ovvero anche al tipo 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 n. 183 del 2011 e nel regolamento attuativo. Ne consegue che anche per le s.t.p. trovano conferma le previsioni di cui agli articoli 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 di 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 (cfr. Risoluzione n. 35/E del 2018)”*.

## 2 La tassazione dei redditi delle associazioni professionali ai fini delle imposte dirette.

2.1 Chiusa questa panoramica di carattere generale, si deve a questo punto analizzare il diverso regime fiscale a cui è assoggettabile l'attività professionale forense a seconda del modello organizzativo adottato (forma associativa o societaria); differenza che, come meglio si vedrà oltre, riguarda essenzialmente il criterio di imputazione temporale dei redditi, la diversa disciplina dei rapporti tra la fiscalità dei soci e quella della società a seconda che venga costituita una società di persone o una società di capitali, l'applicazione o meno di ritenute alla fonte.

Andando con ordine, ai fini delle imposte sui redditi la lett. c) del comma 3 dell'art. 5 TUIR equipara alle società semplici le cd. associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti o professioni. Questa previsione si applica tipicamente agli studi associati per l'esercizio delle professioni "protette". Il reddito di tali categorie di enti è espressamente ricondotto dall'art. 53 del TUIR tra i redditi di lavoro autonomo ed è quindi determinato come differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o natura percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel medesimo periodo ed inerenti l'attività professionale. I compensi sono determinati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali e devono essere assoggettati a ritenuta alla fonte *ex art. 25 d.p.r. n. 600/73*.

I redditi da lavoro autonomo vengono, come noto, tassati secondo il principio di cassa. Questo criterio trova generale applicazione anche in relazione alla deducibilità delle spese e non ammette deroghe, se non quelle tassativamente previste dall'art. 54 TUIR (in materia di quote di ammortamento del costo dei beni strumentali; nelle spese di ristrutturazione degli immobili; canoni di leasing; deduzione indennità fine rapporto del dipendente in base alla quota maturata nell'anno anche se non corrisposta).

Quanto ai costi ammessi in deduzione, deve trattarsi ovviamente di spese documentate e che siano inerenti l'attività professionale; si pensi, oltre alle spese relative all'acquisto di beni strumentali, alle utenze, agli

interessi per finanziamenti contratti per l'attività, premi assicurativi e ovviamente i contributi previdenziali <sup>(11)</sup>.

Per i beni strumentali, la deduzione avviene secondo la tecnica dell'ammortamento per quote costanti non superiori a quelle previste con apposito Decreto ministeriale. Regole particolari valgono per alcune tipologie di spese: mi limito a ricordare, ad esempio, che per gli immobili, la ris. Agenzia delle Entrate 15.2.2008 n. 48 ha chiarito che le associazioni professionali e gli studi associati possono dedurre dal proprio reddito di lavoro autonomo le quote di ammortamento di un immobile strumentale, a condizione che: l'immobile risulti iscritto nei pubblici registri immobiliari "a nome dei partecipanti all'associazione" e sia "utilizzato come bene strumentale per l'esercizio della professione"; per i beni ad uso promiscuo, la deduzione è limitata al 50%; ancora, le spese di rappresentanza sopportate dal professionista (ad esempio, omaggi alla clientela o cene offerte ai clienti) sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi effettivamente percepiti nel periodo di imposta (art. 54, co. 5, del TUIR); sono invece integralmente deducibili le spese di vitto e alloggio sostenute dall'associazione e addebitate analiticamente al cliente; nonché i costi di formazione entro 10.000 annui.

**2.2** Nel comma 1-bis dell'art. 54 del TUIR è previsto che concorrono a formare il reddito anche le plusvalenze dei beni strumentali, compresi gli immobili ed esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, determinate in base alla differenza tra il corrispettivo o l'indennità percepita (ovvero il valore normale, in assenza del corrispettivo) e il costo non ammortizzato del bene.

Tali plusvalenze concorrono a formare il reddito se:

- sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- sono realizzate mediante risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni;

---

<sup>(11)</sup> *Ex multis*, Cass. n. 1939/2009; n. 321/2018

- i beni sono destinati al consumo personale o familiare del lavoratore autonomo o a finalità estranee all'arte o professione

Analoghi criteri valgono per le minusvalenze.

Nel comma 1-*quater* nell'art. 54 del TUIR è stabilita la rilevanza ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo dei corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

### **3 La tassazione dei redditi delle società tra avvocati ai fini delle imposte dirette.**

#### **3.1 L'apporto dei soci e l'attività della s.t.a.**

Così sinteticamente ricostruito il regime fiscale applicabile agli studi legali costituiti come associazioni professionali, nel caso delle s.t.a. la questione è maggiormente articolata e deve tenere conto della diversa tipologia di rapporti intercorrenti tra la società, i soci ed i clienti delle prestazioni professionali.

La formulazione dell'art. 4-*bis* è sul punto alquanto sibillina, pur lasciando intendere che l'incarico professionale: (i) sia *affidato* alla s.t.a., che si pone, in tale ottica, quale controparte negoziale del cliente; (ii) sia *svolto* dal socio, che conferisce alla s.t.a. la propria prestazione professionale in virtù del rapporto partecipativo.

I compensi derivanti dall'esercizio in forma societaria della professione forense sono, dunque, in linea di principio e salve le precisazioni di cui si dirà oltre, destinati a generare materia imponibile in capo alla s.t.a.; quanto ai soci, l'attività professionale da essi svolta costituisce oggetto di un conferimento destinato ad essere remunerato dagli utili realizzati tramite il veicolo societario cui è imputabile lo svolgimento della professione forense.

Sotto quest'ultimo profilo, va peraltro tenuto presente che il conferimento dell'attività di assistenza legale non costituisce requisito indefettibile della partecipazione ad una s.t.a. e, pertanto: (i) della compagine societaria possono far parte – come visto – soci investitori ed in particolare, società di capitali; (ii) il socio della s.t.a. non si qualifica

necessariamente come “socio d’opera”, potendo al contrario limitarsi ad un apporto di capitale e svolgere l’attività professionale nell’ambito di un rapporto di lavoro autonomo.

### 3.2 La tassazione per trasparenza delle s.t.a. costituite in forma di società di persone.

3.2.1 Muovendo dall’assunto per cui le s.t.a. risultino *in toto* assimilabili alle singole tipologie societarie individuate dalla normativa fiscale, tra i modelli richiamati dal comma 1 dell’art. 4-bis rientrano, in primo luogo, le società di persone di cui al titolo V del codice civile (società semplice, società in nome collettivo e società in accomandita per azioni).

A tali categorie di enti la disciplina del TUIR riserva, come noto, un modello di tassazione per trasparenza dei “redditi prodotti in forma associata” in capo ai soci <sup>(12)</sup>. In virtù del richiamato principio, in particolare, le società di persone o le associazioni non riconosciute non godono di soggettività passiva ai fini IRPEF o IRES, ma vengono riguardati unicamente quale strumento di produzione di una “ricchezza” tassabile in capo ai soci. Indipendentemente dall’effettiva percezione, i redditi prodotti da società di persone vengono, in altri termini, automaticamente attribuiti *pro quota* ai soci <sup>(13)</sup> e assoggettati in capo ad essi ad aliquota progressiva IRPEF (qualora i soci siano soggetti passivi IRPEF) o ad aliquota proporzionale IRES (nel caso in cui il socio assuma veste di soggetto passivo IRES). Analoghi criteri operano con riferimento al riparto delle perdite <sup>(14)</sup>, delle ritenute <sup>(15)</sup> e dei crediti di imposta spettanti alle società di persone.

---

<sup>(12)</sup> Cfr. art. 5 TUIR, secondo cui “i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili”.

<sup>(13)</sup> Sotto quest’ultimo profilo, il secondo comma dell’art. 5 TUIR prevede in particolare che “le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall’atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all’inizio del periodo d’imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali”.

<sup>(14)</sup> Ai sensi dell’art. 8, comma 2, TUIR, le perdite delle società in nome collettivo, delle società in accomandita semplice, nonché quelle delle società semplici e delle associazioni non

3.2.2 Le modalità di determinazione dei redditi prodotti in forma associata variano sensibilmente in ragione della tipologia di attività svolta. Il reddito complessivo delle società di persone o associazioni non riconosciute è, infatti, come noto, ricavato quale sommatoria delle singole categorie reddituali contemplate dall'art. 6, comma 1, TUIR, alla cui determinazione si perviene sulla base di criteri distinti, che possono, in particolare, concernere il momento di imputazione temporale dei proventi realizzati (proventi che, a seconda dei casi, possono essere tassati secondo il principio di "cassa", e dunque in ragione dell'effettiva percezione, ovvero secondo il principio di "competenza", e dunque in ragione della maturazione) o la rilevanza di alcuni componenti negativi di reddito (si pensi, ad esempio, alla tassazione al lordo dei redditi di capitale o alla deducibilità forfettaria di beni strumentali ad uso promiscuo relativi a redditi di lavoro autonomo).

In questo contesto, mentre per le società semplici e le associazioni professionali è la fonte del reddito a costituire il criterio guida nell'individuazione della singola categoria di appartenenza (con conseguente riconducibilità dei proventi tra quelli di lavoro autonomo di cui all'art. 53 TUIR), per le società in nome collettivo e in accomandita semplice l'art. 6, comma 3, TUIR introduce, come anticipato, una presunzione assoluta di commercialità dei redditi comunque prodotti, che devono essere tassati secondo le regole proprie del reddito d'impresa e risultano, dunque, fiscalmente rilevanti secondo il principio di competenza economica.

Ragionando sulla base del vigente quadro normativo, è giocoforza concludere che i redditi prodotti dalle s.t.a. costituite in forma di s.n.c. o s.a.s. siano qualificabili come redditi d'impresa, essendo preclusa ogni

---

riconosciute "si sottraggono per ciascun socio o associato" in proporzione alla quota di partecipazione agli utili. Il successivo comma 3 ammette, inoltre, il riporto in avanti, entro il quinto anno, delle perdite derivanti dall'esercizio di attività commerciali o prodotte da società in nome collettivo o società in accomandita semplice. Tale limite non opera in ogni caso per le perdite prodotte nel primo triennio di attività.

(<sup>15</sup>) Cfr. art. 22 TUIR.

verifica in ordine alla effettiva natura e al carattere (squisitamente professionale) dell'attività da esse svolta. Ne discende, dunque, che i compensi per le prestazioni professionali svolte non risultano assoggettabili a ritenuta alla fonte *ex art. 25 d.p.r. n. 600/1973* e devono essere tassati per competenza in capo ai soci.

Una diversa situazione si profila, per contro, qualora la s.t.a. assuma veste di società semplice, occorrendo in tal caso procedere ad una preventiva verifica in ordine alla tipologia di reddito prodotto. In questo contesto, i proventi derivanti dall'esercizio in forma societaria della professione forense potranno a ragion veduta essere qualificati come redditi di lavoro autonomo <sup>(16)</sup>, soggetti a ritenuta alla fonte e tassabili per cassa in capo ai soci percettori.

Avendo specifico riguardo alla posizione dei soci, si è già avuto modo di osservare che, secondo l'attuale formulazione dell'art. 4-*bis*, della compagine societaria della s.t.a. possono far parte anche soci investitori e società di capitali, con la conseguenza che, sotto il profilo fiscale, è necessario tracciare una distinzione tra la tassazione degli utili imputati per trasparenza ai soggetti passivi IRPEF (es.: il professionista socio della s.t.a.) e i redditi imputati per trasparenza a soggetti passivi IRES (es.: la società capitali che partecipi con finalità di investimento alla s.t.a.). I redditi della s.t.a. attribuiti ai soci sono nel primo caso soggetti ad aliquota progressiva IRPEF (variabile, a seconda del corrispondente scaglione di reddito, dal 23% al 43%), scontando, invece, nel secondo caso la tassazione proporzionale IRES (24%).

---

<sup>(16)</sup> Arg. *ex art. 53 TUIR*, ai sensi del quale *“sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'art. 5”*. Questa qualificazione presuppone, in ogni caso, che l'attività svolta dalla s.t.a. abbia una funzione meramente servente rispetto alla professione dei soci e non sia idonea ad integrare quell'organizzazione *“in forma di impresa”* che determina, ai sensi dell'art. 55 TUIR, la riconducibilità entro il perimetro dei redditi di impresa dei proventi *“derivanti dall'esercizio di attività ... dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.”*.

### 3.3 La disciplina fiscale applicabile alle s.t.a. costituite in forma di società di capitali.

Venendo ai criteri di tassazione valevoli nel caso in cui la s.t.a. adotti il modello delle società di capitali, nell'ambito della disciplina IRES l'assunzione di tale veste societaria è idonea a comportare una automatica qualificazione dell'attività svolta dalle s.t.a. quale attività di impresa, a prescindere da ogni indagine sul concreto contenuto dei servizi prestati<sup>(17)</sup>. Ne consegue, in definitiva, che i compensi per prestazioni professionali svolte dalla s.t.a. sono destinati ad assumere rilevanza, sul piano fiscale, secondo il principio di competenza economica e non sono soggetti a ritenuta di acconto ai sensi dell'art. 25 d.p.r. n. 600/1973<sup>(18)</sup>.

Fermo l'assoggettamento ad aliquota proporzionale IRES pari al 24% del reddito derivante dall'esercizio in forma societaria della professione forense in capo alla s.t.a.<sup>(19)</sup>, le differenze più apprezzabili rispetto al regime esaminato nel precedente paragrafo si rinvencono nella disciplina degli utili distribuiti ai soci da società di capitali; disciplina che, come noto, prevede un regime di (pressoché totale) esclusione dalla base imponibile dei soci dei dividendi distribuiti da soggetti passivi IRES, che si modula diversamente a seconda della natura (qualificata o meno) della partecipazione e della veste giuridica (soggetto passivo IRPEF o IRES) del percettore dei dividendi. In particolare:

---

<sup>(17)</sup> Come noto, le società di capitali rientrano tra i soggetti passivi IRES e, come tali, sono tenute alla determinazione dell'imponibile di esercizio secondo le disposizioni recate dagli artt. 73 e ss. del TUIR. La disposizione da ultimo richiamata, in particolare, traccia una distinzione fondamentale tra i soggetti passivi IRES che abbiano o meno ad oggetto l'esercizio di un'attività commerciale, introducendo una presunzione assoluta di commercialità delle attività svolte da "*società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato e i soggetti passivi IRES che svolgano in via prevalente attività non commerciale*". A tale previsione fa da contraltare il disposto dell'art. 81 TUIR, il quale riconduce entro la categoria del reddito di impresa il "*reddito complessivo*" delle società di capitali, a prescindere dalla fonte di provenienza.

<sup>(18)</sup> Le modalità di determinazione del reddito di impresa ai fini IRES sono in linea di massima coincidenti con quelle previste ai fini IRPEF, fatta eccezione per alcuni componenti positivi o negativi di reddito (si pensi, ad esempio, agli interessi passivi o alle perdite di esercizio) che sono soggetti, in ambito IRES, ad una disciplina specifica che non trova applicazione per i soggetti passivi IRPEF.

<sup>(19)</sup> Salvo il caso di opzione per il regime di tassazione per trasparenza previsto dagli artt. 115 e 116 TUIR.

- per i soggetti passivi IRPEF, secondo la disciplina tracciata dall'art. 44 TUIR, gli utili distribuiti da società di capitali e relativi a partecipazioni qualificate <sup>(20)</sup> concorrono a formare l'imponibile dei soci nella misura del 58,14% del relativo ammontare <sup>(21)</sup>; diversamente, per le partecipazioni non qualificate, trova applicazione il regime previsto dall'art. 27, comma 1, d.p.r. n. 600/1973, che prevede l'applicazione di una ritenuta a titolo di imposta pari al 26%.

- un trattamento di maggior favore è invece previsto per i dividendi percepiti da soggetti passivi IRES che, ai sensi dell'art. 89 TUIR, concorrono all'imponibile di esercizio nella misura del 5%.

### 3.4 Le agevolazioni per le formazioni a carattere mutualistico.

Una trattazione separata deve essere riservata al regime fiscale applicabile alle s.t.a. che assumano forma di società cooperative. Il *favor* riservato dal nostro ordinamento a tali categorie di enti determina, infatti, l'adozione di misure fiscali a carattere agevolativo, che possono, a seconda dei casi, riguardare o meno le sole cooperative a mutualità prevalente <sup>(22)</sup>.

Tra le varie previsioni di carattere generale, merita in questa sede ricordare, in particolare:

- a) l'esclusione (parziale) dal reddito imponibile IRES delle quote di utili destinate a riserva indivisibile prevista dall'art. 12 della legge n. 904/1977 <sup>(23)</sup>;

---

<sup>(20)</sup> Si ricorda che, ai sensi dell'art. 67 TUIR, costituiscono partecipazioni "qualificate" le partecipazioni che attribuiscono "una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni".

<sup>(21)</sup> Cfr. art. 1 DM 6 maggio 2017.

<sup>(22)</sup> Come ben noto, a seguito della riforma del 2003 devono ritenersi "a mutualità prevalente" le cooperative che effettuino gli scambi mutualistici di cui all'art. 2512 c.c., ossia svolgano "la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi"; impieghino "prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, ... prestazioni lavorative dei soci"; ovvero, si avvalgano "prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci".

<sup>(23)</sup> Sulla funzione dell'art. 12 cit., si rinvia a GALLO, *L'accumulazione indivisibile e l'art. 12 della legge n. 904 del 1977*, in SCHIANO DI PEPE - GRAZIANO (a cura di), *La società cooperativa: aspetti civilistici e tributari*, Padova, 1997, 277 ss.. Tale previsione, che per la generalità delle cooperative opera nei limiti del 60% della quota di utili netti annuali, non costituisce una vera e propria agevolazione fiscale ed è applicabile anche ai soggetti che non rispettino i requisiti di prevalenza mutualistica.

- b) l'integrale intassabilità e la deducibilità dal reddito imponibile IRES delle quote di utili netti annuali destinate ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazioni prevista dall'art. 11 della legge n. 59/1992 <sup>(24)</sup>;
- c) la deducibilità dal reddito imponibile dei ristorni erogati ai soci ai sensi dell'art. 12 d.p.r. n. 601/1973 <sup>(25)</sup>.

Tali misure sono destinate a convivere con agevolazioni riservate a cooperative operanti in particolari settori (si pensi, ad es., alle agevolazioni applicabili alle cooperative agricole o di produzione e lavoro).

La s.t.a. costituita in forma di società cooperativa deve – a stretto rigore – essere ricondotta nel *genus* delle cooperative di lavoro, essendo destinata a svolgere la “*professione forense*” tramite l'apporto lavorativo dei propri soci <sup>(26)</sup>. Da tale qualificazione discende la possibilità di applicare alla s.t.a. che si avvalga in via prevalente dei servizi prestati dai soci <sup>(27)</sup>, non soltanto le agevolazioni di carattere “trasversale” cui sopra si è fatto cenno, ma anche ulteriori misure di favore riservate dalla normativa fiscale alle sole cooperative di lavoro.

In questo ambito si inserisce, in particolare, la previsione dell'art. 11 d.p.r. n. 601/1973, il quale assicura alle cooperative di lavoro un'esenzione parziale (attualmente pari al 50%) dell'imponibile IRES corrispondente alla quota parte dell'IRAP indeducibile dal reddito di impresa <sup>(28)</sup>.

La fruizione del beneficio in esame è subordinata al rispetto di un duplice ordine di requisiti di carattere oggettivo e soggettivo:

---

<sup>(24)</sup> Anche questa misura trova applicazione per tutte le tipologie di cooperative, comprese quelle che non rispettino i requisiti di prevalenza mutualistica previsti dal codice civile.

<sup>(25)</sup> Sulla natura dei ristorni e sulla relativa disciplina fiscale, si v., SALVINI, *I ristorni nelle società cooperative: note sulla natura civilistica e sul regime fiscale*, Rass. trib. n. 6/2002, p. 1903.

<sup>(26)</sup> Secondo l'art. 1 della legge n. 142/2001, si considerano cooperative di lavoro le cooperative “*nelle quali il rapporto mutualistico abbia ad oggetto la prestazione di attività lavorative da parte del socio, sulla base di previsioni di regolamento che definiscono l'organizzazione del lavoro dei soci*”.

<sup>(27)</sup> Si ricorda che per le cooperative di lavoro il requisito della mutualità prevalente è da ritenersi soddisfatto quando “*il costo del lavoro dei soci è superiore al cinquanta per cento del totale del costo del lavoro di cui all'art. 2425, primo comma, punto B9*”.

<sup>(28)</sup> Quota calcolata, dunque, al netto della deduzione forfetaria di cui all'art. 6 del D.L. 185/2008 (pari al 10% dell'IRAP versata in presenza di interessi passivi e oneri finanziari) e della deduzione analitica di cui all'art. 2 del D.L. 201/2011 (pari all'IRAP relativa a spese per il personale dipendente e assimilato).

- sotto il primo versante, si richiede in particolare che il valore delle retribuzioni corrisposte ai soci sia maggiore del 50% rispetto agli altri costi di produzione (esclusi i costi per materie prime e sussidiarie);

- sotto il secondo versante, i soci devono essere *“lavoratori, esercitare l’arte o il mestiere corrispondenti alla specialità della propria cooperativa e non svolgere per conto proprio attività d’impresa identica o affine a quella svolta da quest’ultima”*.

Qualora il rapporto tra le retribuzioni dei soci e i costi della produzione si collochi in un *range* compreso tra il 25% ed il 50%, in luogo dell’esenzione in commento, trova invece applicazione la riduzione alla metà dell’aliquota IRES prevista dal comma 3 dell’art. 11 cit. <sup>(29)</sup>.

Un regime peculiare è infine riservato dalla normativa fiscale alle retribuzioni erogate dalle cooperative di lavoro ai soci-lavoratori, che assumono natura di redditi di lavoro dipendente ai fini IRPEF <sup>(30)</sup>.

I ristorni erogati ai soci dalle cooperative di lavoro sono infatti deducibili ai fini IRES *“fino al limite dei salari correnti aumentati del venti per cento”* e, qualora imputati ad aumento gratuito del capitale sociale, sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d’imposta del 12,50%.

#### 4 Profili IRAP.

Come si è anticipato in premessa, l’art. 2 del d.lgs. n. 446/1997 individua, quale presupposto di applicazione dell’IRAP, lo svolgimento abituale di attività *“autonomamente organizzate”* dirette alla produzione o allo scambio di beni o servizi, precisando che il requisito dell’autonomia organizzativa deve ritenersi *in re ipsa* integrato in presenza di attività esercitate da *“società o enti”*. Il successivo art. 3 individua poi, quali soggetti passivi di imposta, per quanto qui di interesse: (a) le *“società e gli enti di cui all’articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”*; (b) le *“società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad*

---

<sup>(29)</sup> Si v. Circ. AE 15 luglio 2005, n. 34.

<sup>(30)</sup> Cfr. art. 1, comma 3, legge n. 142/2001.

esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del predetto testo unico, nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 51 del medesimo testo unico"; (c) le "persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del predetto testo unico esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo testo unico".

Secondo l'orientamento ormai consolidato in giurisprudenza <sup>(31)</sup>, dal combinato disposto di tali previsioni discende l'automatico assoggettamento ad IRAP di società (di persone o di capitali) ed associazioni senza personalità giuridica che abbiano ad oggetto lo svolgimento di attività di natura professionale, essendo la struttura organizzativa assunta idonea a comprovare la sussistenza dei requisiti organizzativi minimi che giustificano l'applicazione del tributo. È agevole, dunque, concludere che alle s.t.a. debba essere riconosciuta piena soggettività passiva ai fini IRAP.

Questa conclusione sembra destinata a rimanere ferma anche a seguito delle modifiche recentemente introdotte dal comma 8 dell'art. 1 della legge n. 234/2021 (legge di Bilancio 2022). La norma ha infatti previsto che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022, l'IRAP non sia più dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali, arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'art. 3 del d.lgs. n. 446/1997. Nessuna modifica è stata invece introdotta con riferimento agli studi associati e alle società tra professionisti, che devono pertanto – a stretto rigore – ritenersi a tutti gli effetti soggetti passivi IRAP.

Uno spiraglio in senso opposto potrebbe ricavarsi dall'ordinanza n. 39578/2021, in cui la Cassazione ha affermato che, anche in presenza di

---

<sup>(31)</sup> Fondamentale è in proposito il richiamo a Corte Cost., sentenza 21 maggio 2001, n. 156, nonché, da ultimo, a Cass., SS.UU., sentenza 14 aprile 2016, n. 7371, la quale ha definitivamente sancito che "presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizio; ma quando l'attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta a norma del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 3 - comprese quindi le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni - essa, in quanto esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta, costituisce ex lege, in ogni caso, presupposto d'imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione".

uno studio associato, il contribuente possa sempre dimostrare "l'insussistenza dell'esercizio in forma associata" dell'attività professionale <sup>(32)</sup>. Ai fini dell'esonero da IRAP, dunque, il professionista dovrebbe provare che i compensi realizzati nell'anno siano frutto di un'attività svolta individualmente e senza avvalersi del *quid pluris* organizzativo tipico di uno studio associato <sup>(33)</sup>. Ci si potrebbe chiedere se un analogo principio possa valere anche per le s.t.a. costituite in forma di società semplice, ove si dimostri la natura puramente strumentale del veicolo societario rispetto all'attività professionale dei soci.

La qualificazione dell'attività della s.t.a. in termini di attività professionale o attività impresa può inoltre assumere rilievo ai fini dell'individuazione delle modalità di determinazione della base imponibile IRAP, comportando – a seconda dei casi – l'applicazione della disciplina dettata in materia di società di capitali o di persone di cui agli artt. 5 e 5-bis del d.lgs. n. 446/1997 ovvero della disciplina dettata per gli esercenti arti o professioni dall'art. 8 del d.lgs. n. 446/1997.

Nell'assenza di contraria previsione normativa, si ritiene che la questione debba essere risolta, ancora una volta, alla luce dei criteri formali previsti dal d.lgs. n. 446/1997 e tenendo conto del modello societario di volta in volta adottato dalle s.t.a., con la conseguenza che il regime di tassazione delle attività professionali di cui all'art. 8 d.lgs. n.

---

<sup>(32)</sup> Si legge nella richiamata pronuncia: "l'eventuale esclusione da IRAP delle società semplici (esercenti attività di lavoro autonomo), delle associazioni professionali e degli studi associati è subordinata unicamente alla dimostrazione che non viene esercitata nessuna attività produttiva in forma associata. In altre parole, va provato che il vincolo associativo non si è, in realtà, costituito" (Cass. 31/10/2018, n. 27843, in motivazione). Ed è stato quindi ribadito che "L'esercizio di arti e professioni in forma societaria, così come mediante associazioni senza personalità giuridica, costituisce "ex lege" presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, questa essendo implicita nella forma di esercizio dell'attività, salva la facoltà del contribuente di dimostrare l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa." (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 30873 del 26/11/2019). **Ha fatto pertanto buon governo di tali principi la CTR quando, accertato in fatto che i singoli professionisti hanno concretamente esercitato in modo autonomo e non associato l'attività professionale oggetto dell'eventuale imposizione, ha escluso che potesse essere applicata l'Irap sulla base della mera sussistenza dello Studio associato**".

<sup>(33)</sup> In questo senso, si v. anche Cass. n. 29947/2021, secondo cui, ai fini dell'esclusione da IRAP, oggetto della prova a carico del contribuente è "non l'insussistenza dell'autonoma organizzazione nell'esercizio in forma associata dell'attività, ma piuttosto l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa".

446/1997 potrà ritenersi applicabile solo qualora la s.t.a. sia stata costituita in forma di società semplice <sup>(34)</sup>.

## 5 Profili IVA.

Non desta, infine, particolari perplessità il trattamento IVA applicabile ai corrispettivi percepiti da società costituite ai sensi dell'art. 4-bis della Legge 31 dicembre 2012, n. 247. È infatti appena il caso di ricordare che, sotto il profilo soggettivo, il d.p.r. n. 633/1972 riconduce nel campo di applicazione dell'imposta tanto le operazioni effettuate nell'esercizio di un'attività di impresa, quanto le operazioni svolte nell'esercizio di arti e professioni, introducendo una presunzione assoluta di commercialità delle *“cessioni di beni e prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del Codice civile e dalle società di fatto”*.

Quale che sia il modello societario adottato, dunque, le prestazioni professionali effettuate dalle s.t.a. daranno in ogni caso luogo ad operazioni imponibili ai fini IVA, che dovranno essere assoggettate ad imposizione secondo la disciplina ordinariamente dettata dal d.p.r. n. 633/1972 <sup>(35)</sup>.

---

<sup>(34)</sup> Argomentazioni in tal senso possono essere tratte dai documenti di prassi richiamati nella precedente nt. 7, i quali – seppur con riferimento alle s.t.p. previste dalla Legge n. 138/2012 – assumono che la veste societaria assunta da tali categorie di enti abbia rilievo anche ai fini IRAP.

<sup>(35)</sup> Resta fermo chiaramente che, qualora il socio della s.t.a. svolgesse prestazioni di carattere professionale, i corrispettivi in tal modo percepiti dovrebbero essere autonomamente fatturati e assoggettati ad IVA secondo le regole ordinarie.