

***Piano di offerta formativa in
DIRITTO TRIBUTARIO 2022***

***Venerdì 29 Aprile 2022 ORE 15,00
FONDAZIONE FORENSE
Via Lussemburgo S. Maria C.V.***

**PROGRAMMA DELLA 2^ GIORNATA:
“REDDITI PRODOTTI IN FORMA ASSOCIATA
SOCIETÀ E ASSOCIAZIONI TRA AVVOCATI
REGIMI FISCALI DEGLI STUDI LEGALI”**

Alfonsoantonio Morgillo

Indice della relazione

1. Introduzione
2. Modelli organizzativi e assenza di una specifica disciplina fiscale
3. Le indicazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate sulla natura del reddito e l’incidente di percorso in Cassazione
 - 3.1 Risoluzione n. 118/E del 28 maggio 2003
 - 3.2 Risoluzione n. 35/E del 07 maggio 2018
 - 3.3 Cassazione n. 7407/2021. Redditi di lavoro autonomo?
 - 3.4 Risposta n. 600/2021. Reddito di impresa
4. Aspetti fiscali della trasformazione di una associazione professionale in società. Risposta n. 107 del 12 dicembre 2018
5. Cessione della clientela per la costituzione di un’associazione professionale. Risoluzione n. 177/E del 09 luglio 2009
6. Conferimento del proprio studio individuale in una società tra professionisti Risposta n. 125 del 05 dicembre 2018

1. Introduzione

Formazione e specializzazione accrescono le specifiche competenze dell'avvocato in un determinato e specifico settore del diritto garantendo la massima competenza e professionalità; nasce così l'esigenza di aggregazione in studi più strutturati, in grado di offrire la massima qualità delle prestazioni multidisciplinari e interprofessionali.

Alcuni studi professionali, inoltre, si sono trasformati in società al fine di avviare un percorso di crescita dello studio legale, per valorizzare i propri *partner* e collaboratori, prevedendo che i dipendenti possano avere la possibilità di diventare soci dello studio acquistando quote sociali al valore nominale¹.

Per garantirsi una situazione patrimoniale più stabile, le società, inoltre, come autonomi soggetti giuridici economici, possono acquistare il diritto di proprietà su beni immobili e mettere in riserva delle liquidità (evitando di distribuire utili, per esempio).

Con la presente relazione, senza alcuna pretesa di esaustività, si tenterà di fare il punto circa specifici aspetti fiscali che riguardano l'esercizio in forma associata della professione forense.

Il corretto inquadramento del reddito delle società tra professionisti, infatti, comporta rilevanti effetti ai fini delle imposte, soprattutto dirette, e sulle valutazioni di convenienza in merito alla scelta di adottare una determinata forma societaria².

Nell'ambito del *reddito d'impresa* si applica quale criterio di imputazione temporale, il principio di *competenza* anziché quello di *cassa* tipico del reddito di

¹ Secondo i dati di Infocamere – Unioncamere a marzo 2021 c'erano circa 2000 S.T.A. tra avvocati e commercialisti su circa 250 mila avvocati.

² L'esercizio della professione forense può essere svolto anche attraverso realtà che nascono per rispondere ad esigenze di tipo economico-imprenditoriale e che si esauriscono nel momento in cui a essa hanno dato risposta. È il caso delle *reti* e dei *consorzi*. La legge 22 maggio 2017, n. 8, all'art. 12, comma 3, ha previsto, infatti, la possibilità per tutti i professionisti, avvocati inclusi, di creare tanto reti di professionisti, quanto di partecipare a reti di imprese miste previste dall'articolo 3 del decreto legge 5/2009 ovvero di costituire consorzi stabili professionali o di costituire associazioni temporanee professionali secondo le regole stabilite dall'articolo 48 del decreto legislativo 50/20.

lavoro autonomo, con la conseguenza di dover versare imposte anche quando i compensi non sono stati ancora percepiti³.

La disciplina dei rapporti tra la fiscalità dei soci e quella della società differisce, inoltre, a seconda che venga costituita una società di persone o una società di capitali che eserciti l'opzione di cui agli artt. 115 e 116 del T.U.I.R. (che prevedono un modello di tassazione per *trasparenza* dei redditi prodotti in forma associata) o una società di capitali "*non trasparente*" per la quale è previsto un assoggettamento del proprio reddito all'aliquota proporzionale IRES del 24% e una successiva tassazione in capo ai soci che si modula diversamente a seconda della veste giuridica del percettore dei dividendi⁴.

Ancora, adottando il modello delle società mutualistiche, il nostro legislatore riserva alle società cooperative la possibilità di fruire di specifiche agevolazioni fiscali, comprese quelle per le cooperative di lavoro che si avvalgono in via prevalente dell'apporto lavorativo dei propri soci, come l'esenzione parziale dell'imponibile IRES corrispondente alla quota parte dell'IRAP deducibile dal reddito d'impresa.

Infine, i clienti che rivestono la qualifica di sostituti d'imposta non devono assoggettare a ritenuta i compensi per attività professionali destinati a confluire nell'ambito del *reddito d'impresa*.

Per l'IRAP la situazione sembra apparentemente pacifica. Tuttavia, è stata già richiamata l'attenzione sulla recente Ordinanza n. 39578/2021 della Cassazione, che potrebbe aprire qualche spiraglio⁵ a favore delle associazioni professionali.

³ Il principio di competenza non esclude, soprattutto in uno studio professionale di maggiori dimensioni che si rediga il bilancio civilistico "per competenza" come metodo per valutare l'efficienza della gestione dello studio.

⁴ In particolare, nel caso dei dividendi distribuiti da società residenti e derivanti da partecipazioni *qualificate*, la tassazione da applicare a partire dal 2019 (redditi 2018) dipende dal soggetto destinatario dei dividendi medesimi ovvero: ritenuta alla fonte a titolo di imposta del 26% sull'intera base imponibile per le persone fisiche non in regime di impresa. Il contribuente persona fisica non dovrà riportare nulla in dichiarazione dei redditi poiché in questo caso è la società stessa che effettua e versa la ritenuta d'acconto. La base imponibile è pari al 58,14% (esenzione del 41,86%) per le persone fisiche operanti in regime di impresa (ditte individuali) e le società di persone. Su tale base imponibile si applicheranno le aliquote IRPEF ordinarie. La base imponibile è pari al 5% (esenzione del 95%) per le società di capitali.

⁵ LA ROSA A., *I redditi delle società tra avvocati*, Relazione per il Piano di Offerta Formativa 2022 in Diritto Tributario.

Dal primo gennaio di quest'anno, l'imposta non è più dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali, arti e professioni⁶ per effetto dell'art. 8 della Legge di Bilancio 2022, i cui effetti, è stato precisato, non sono retroattivi⁷.

L'IRAP è sempre dovuta, però, sia dalle società di ogni tipo che dalle associazioni tra artisti e professionisti, ma le modalità di determinazione del valore della produzione variano a seconda che si tratti di società di capitali o di persone e del regime contabile adottato.

Per rientrare nei confini del presente intervento, dopo aver fatto cenno dei regimi fiscali applicabili ai diversi modelli associativi, è possibile focalizzare l'attenzione su alcune risoluzioni emanate dall'amministrazione finanziaria finalizzate alla qualificazione del reddito prodotto dalle società tra professionisti, per poi poter affrontare, brevemente, alcuni temi fiscali relativi alla trasformazione di un'associazione professionale in una società tra professionisti e le implicazioni fiscali che comporta il conferimento di clientela, l'avviamento, nella costituzione di uno studio associato a fronte della quota di partecipazione agli utili della società.

Preliminarmente, sembra opportuno soffermarsi sul fatto che il dibattito nasce e si amplia per effetto della scelta del legislatore che ha ritenuto, a differenza di quanto fatto per gli aspetti previdenziali⁸, di non esprimere con chiarezza quale disciplina fiscale applicare ai diversi modelli organizzativi.

⁶ Più precisamente l'articolo 1, comma 8, della legge di bilancio 2022, prevede che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022, le persone fisiche esercenti attività commerciali ovvero arti o professioni non sono più tenute al pagamento dell'imposta regionale sulle attività produttive.

⁷ Con la risposta n. 5-07710 dello scorso 16 marzo, a un'interrogazione parlamentare, il ministero dell'Economia e delle Finanze ha ribadito l'irretroattività della norma che ha disposto, a decorrere dal 2022, l'esclusione dall'Irap per le persone fisiche esercenti attività commerciali e arti e professioni. Tale disposizione, sottolinea il Ministero, non determina alcuna disparità di trattamento rispetto alla situazione pregressa, come paventata dall'interrogante, poiché rientra nella piena discrezionalità del legislatore, il quale, sulla base dei diversi obiettivi di volta in volta fissati, ha nel tempo modificato le regole sull'imposta.

⁸ Tra l'altro, il legislatore, nel 2017, si è preoccupato, con l'introduzione dei commi 6 bis e 6 ter, di disciplinare gli aspetti previdenziali disponendo che le società tra avvocati sono tenute a prevedere e inserire nella loro denominazione sociale l'indicazione di "*società tra avvocati*" nonché ad applicare la maggiorazione percentuale, relativa al contributo integrativo di cui all'articolo 11 della legge 20 settembre 1980, n. 576, su tutti i corrispettivi rientranti nel volume di affari ai fini dell'IIVA ma non ha introdotto alcuna norma che ci consenta di dire, con più serenità, quale sia il trattamento fiscale riservato alle società tra avvocati.

Una piccola annotazione: pare che il legislatore scoraggi le forme di aggregazione e di associazione professionale. Nel caso dei professionisti, infatti, troviamo, accanto al regime *ordinario*, il regime di contabilità *semplificata*⁹, naturale per tutti i professionisti che non superano la soglia di ricavi prevista dalla legge pari a 400 mila euro e il nuovo regime *forfettario*¹⁰, indubbiamente vantaggioso per le singole persone fisiche. Alle società tra professionisti già costituite potrebbe convenire disgregarsi ed esercitare la professione in forma individuale per beneficiare degli indubbi vantaggi di quest'ultimo modello di tassazione.

2. MODELLI ORGANIZZATIVI E ASSENZA DI UNA SPECIFICA DISCIPLINA FISCALE

È stato già osservato¹¹ che non si rinviene alcuna disposizione specificamente diretta a disciplinare il trattamento fiscale dei redditi derivanti dall'esercizio in forma societaria della professione forense.

Eppure la scelta tra un sistema e l'altro¹² comporta conseguenze sostanziali sul criterio di imputazione dei redditi, sulla diversa disciplina dei rapporti tra la fiscalità

⁹ Il regime *semplificato* è un regime contabile che prevede obblighi di contabilità ridotti rispetto al regime ordinario. È meno conveniente del regime forfettario, ma le sue caratteristiche lo rendono ideale per le partite IVA minori, con ricavi compresi tra 65.000 euro e 400.000 euro. Possono accedere al regime semplificato persone fisiche, società di persone ed enti non commerciali. A differenza di quello forfettario, resta l'obbligo della tenuta dei registri IVA e l'obbligo di applicazione IVA sulle fatture

¹⁰ Il regime fiscale *forfettario* (art. 1, comma 54, legge n. 190 del 2014, come modificato dall'art. 1, comma 692 della legge 27 dicembre 2019, n. 160) non è solo un regime agevolato e limitato per chi ha appena intrapreso la professione, ma è un regime ordinario valevole anche per gli avvocati con più anni di iscrizione all'albo, i cui ricavi non superano l'importo di euro 65.000,00 e che hanno sostenuto spese per un ammontare non superiore ad euro 20.000,00 per lavoro accessorio, dipendenti e collaboratori. Il coefficiente di redditività per gli avvocati è del 78%. Sul reddito imponibile si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'irap pari al 15 per cento. Per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata, e per i quattro anni successivi, il reddito determinato con le modalità fissate al comma 64, è assoggettato ad imposta sostitutiva in misura ridotta, con aliquota del 5% anziché del 15%

¹¹ LA ROSA A., *I redditi delle società tra avvocati*, in *Corriere Tributario* 2018, 121

¹² L'atto costitutivo di tali società deve prevedere, come precisato nel comma 4, lett. a), b) e c), l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci iscritti ad ordini, albi e collegi, anche in differenti sezioni (nonché i cittadini degli Stati membri dell'Unione Europea in possesso del titolo di studio abilitante): il numero di tali soci e la loro partecipazione al capitale sociale deve essere tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci. Possono rivestire la qualità di soci anche soggetti non professionisti ma "soltanto per prestazioni tecniche o per finalità di investimento". L'esecuzione dell'incarico professionale conferito alla società può essere eseguita soltanto dai soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta. La partecipazione ad una delle società in esame è, a norma del successivo comma 6, incompatibile con la partecipazione ad altre società tra professionisti. Nel comma 8 è poi stabilito che la società può essere costituita anche per l'esercizio di più attività professionali. Restano, in ogni caso, salvi, in base al comma 9, "le associazioni professionali nonché i diversi modelli societari già vigenti" alla data del

dei soci e quella della società, sull'applicazione o meno di ritenute alla fonte, sulla possibilità di fruire dei crediti di imposta per gli investimenti.

La natura del reddito prodotto da tali società - se costituite sotto forma di società commerciali di persone e di società di capitali - è stata a lungo controversa e alcuni tentativi di dare soluzione normativa alla questione non sono giunti a conclusione.

L'art. 5 della legge 31 dicembre 2012, n. 247¹³, recante delega per la riforma dell'ordinamento della professione forense, aveva stabilito che i redditi prodotti dalla società tra avvocati avrebbero dovuto essere qualificati "*quali redditi di lavoro autonomo anche ai fini previdenziali*", che l'esercizio della professione forense in forma societaria "*non costituisce attività d'impresa e che, conseguentemente, la società tra avvocati non è soggetta al fallimento e alle procedure concorsuali diverse da quelle di composizione delle crisi da sovra indebitamento*".

L'art. 11 dello schema di Decreto legislativo di attuazione della Legge delega 11 marzo 2014, n. 23, poi divenuto D.Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014, aveva stabilito che alle società costituite ai sensi dell'art. 10 della Legge 12 novembre 2011, n. 183, si sarebbe dovuto applicare, indipendentemente dalla forma giuridica, il regime fiscale previsto, ai fini dell'IRPEF e dell'IRAP, per le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all'art. 5, comma 3, lett. c), del T.U.I.R.

Tale previsione aveva quale scopo principale quello di mantenere il *criterio di cassa* per l'imputazione temporale dei compensi e delle spese e di salvaguardare l'obbligo di versamento dei contributi alle Casse di previdenza delle categorie professionali di appartenenza¹⁴.

1° gennaio 2012, di entrata in vigore della Legge n. 183/2011. Ciò nonostante l'abrogazione, prevista nel comma 11, della Legge n. 1815/1939, che regola le associazioni professionali. Le società in discorso possono, quindi, essere costituite adottando una delle forme tipiche previste dal Codice civile, ma è stata sancita la legittimità dell'adozione di altre forme per l'esercizio della professione in forma associata, quali le dette associazioni e le società tra avvocati.

¹³ Sul punto, il Consiglio nazionale forense, con la circolare del 12 settembre 2013, n. 18, aveva precisato che sebbene il termine per l'esercizio della delega fosse ormai scaduto senza che fosse stato approvato il decreto, non era, comunque, applicabile agli avvocati la disciplina prevista per le società appartenenti ad altre categorie professionali contenuta nella legge n. 183 del 2011 e nel d.m. 8.2.2013 n. 34.

¹⁴ FERRANTI G., *Società tra professionisti: la Cassazione sulla qualificazione del reddito*, in *Fisco*, 2021

La Commissione finanze della Camera aveva evidenziato, nel parere reso il 7 agosto 2014 in merito al detto schema di decreto, il “*doppio binario*” che si sarebbe venuto a creare, in particolare per le società di capitali, rispetto alla normativa civilistica e contabile, sottolineando che la norma proposta “*rischia ... di non costituire una semplificazione per le STP in forma di società di capitale e società cooperative, le quali dovranno tenere una duplice contabilità e redigere un doppio bilancio: uno civilistico, basato sul principio di competenza economica, e uno fiscale, ispirato al criterio di cassa*”.

Nel testo definitivo del D.Lgs. n. 175/2014 la previsione normativa sopra descritta è stata pertanto eliminata.

Ritornando al sistema in vigore, l’esercizio associato è regolamentato dagli articoli 4 e 4-*bis* della Legge 31 dicembre 2012, n. 247.

L’art. 4¹⁵ dispone che la professione forense può essere esercitata individualmente o con la partecipazione ad associazioni tra avvocati. In questo caso, recita la norma, l’incarico professionale è tuttavia sempre conferito all’avvocato in via personale. La partecipazione ad un’associazione tra avvocati non può pregiudicare l’autonomia, la libertà e l’indipendenza intellettuale o di giudizio dell’avvocato nello svolgimento dell’incarico che gli è conferito¹⁶.

L’art. 4 bis della L. 247/2012, introdotto dalla legge 04 agosto 2017, n. 124, disciplina l’esercizio della professione forense in forma societaria, consentito a *società di persone*, a *società di capitali* o a *società cooperative* iscritte in un’apposita

¹⁵ Inserito dall’art. 1, comma 141, legge n. 124 del 2017 e poi ulteriormente integrato dalla legge n. 205 del 2017

¹⁶ La norma prevede che “è nullo ogni patto contrario” e che allo scopo di assicurare al cliente prestazioni anche a carattere multidisciplinare, possono partecipare alle associazioni, oltre agli iscritti all’albo forense, anche altri liberi professionisti appartenenti alle categorie individuate con regolamento del Ministro della giustizia ai sensi dell’articolo 1, commi 3 e seguenti. La professione forense può essere altresì esercitata da un avvocato che partecipa ad associazioni costituite fra altri liberi professionisti. Possono essere soci delle associazioni tra avvocati solo coloro che sono iscritti al relativo albo. Le associazioni tra avvocati sono iscritte in un elenco tenuto presso il consiglio dell’ordine nel cui circondario hanno sede, ai sensi dell’articolo 15, comma 1, lettera l). La sede dell’associazione è fissata nel circondario ove si trova il centro principale degli affari.

sezione speciale dell'albo tenuto dall'ordine territoriale nella cui circoscrizione ha sede la stessa società¹⁷.

Nelle società tra avvocati è espressamente previsto che i soci, per almeno due terzi del capitale sociale e dei diritti di voto, devono essere avvocati iscritti all'albo, ovvero avvocati iscritti all'albo e professionisti iscritti in albi di altre professioni¹⁸; che la maggioranza dei membri dell'organo di gestione deve essere composta da soci avvocati¹⁹; che i componenti dell'organo di gestione non possono essere estranei alla compagine sociale e i soci professionisti possono rivestire la carica di amministratori.

È bene evidenziare, così da illustrare meglio il tema, che l'art. 4 *bis* ha confermato che anche nell'esercizio della professione forense in forma societaria resta comunque fermo il principio della *personalità della prestazione professionale* tanto che la responsabilità della società e quella dei soci non esclude la responsabilità del professionista che ha eseguito la specifica prestazione.

3. LE INDICAZIONI FORNITE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE SULLA NATURA DEL REDDITO E L'INCIDENTE DI PERCORSO IN CASSAZIONE

Parafrasando la Suprema Corte, per quanto *“le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscano fonte di diritti ed obblighi, non discendendo da esse alcun*

¹⁷ Presso tale sezione speciale è resa disponibile la documentazione analitica, per l'anno di riferimento, relativa alla compagine sociale. È vietata la partecipazione societaria tramite società fiduciarie, trust o per interposta persona. La violazione di tale previsione comporta di diritto l'esclusione del socio.

¹⁸ Il venire meno di tale condizione costituisce causa di scioglimento della società e il consiglio dell'ordine presso il quale è iscritta la società procede alla cancellazione della stessa dall'albo, salvo che la società non abbia provveduto a ristabilire la prevalenza dei soci professionisti nel termine perentorio di sei mesi.

¹⁹ Le Sezioni Unite, con sentenza 19282 del 2018, nel decidere se una società professionale in accomandita semplice, costituita fra due avvocati ed un terzo socio, un laureato in economia, con una partecipazione del 20%, sia compatibile con il modello societario delineato dalla citata L. n. 247 del 2012, art. 4 bis, hanno sottolineato come l'introduzione dell'articolo 4-bis della Legge Professionale abbia espressamente abrogato la disciplina previgente, statuendo che *«Dal 1°/1/18 l'esercizio in forma associata della professione forense è regolato dall'art. 4-bis della legge n. 247 del 2012 (inserito dall'art. 1, comma 141, legge n. 124 del 2017 e poi ulteriormente integrato dalla legge n. 205 del 2017), che – sostituendo la previgente disciplina contenuta negli artt. 16 e ss. d.lgs. n. 96 del 2001 – consente la costituzione di società di persone, di capitali o cooperative i cui soci siano, per almeno due terzi del capitale sociale e dei diritti di voto, avvocati iscritti all'albo, ovvero avvocati iscritti all'albo e professionisti iscritti in albi di altre professioni, società il cui organo di gestione deve essere costituito solo da soci e, nella sua maggioranza, da soci avvocati»*

vincolo neanche per la stessa Amministrazione finanziaria che le ha emanate” (cfr., “ex multis”, Cass. Sez. 5, sent. 30 settembre 2009, n. 20819, Rv. 658996-02), le loro risultanze costituiscono un dato che, in questa sede, non può essere ignorato, e con il quale confrontarsi”.

3.1 Risoluzione n. 118/E del 28 maggio 2003

Il dibattito, in assenza di una specifica indicazione in ordine al trattamento fiscale applicabile alle società tra avvocato nasce vent'anni fa, quando con il D.Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96 fu introdotta la possibilità di esercitare la professione di avvocato nella forma societaria senza che vi fosse, nella norma, una puntuale qualificazione dei redditi prodotti.

Il dettato normativo si limitava a richiamare la disciplina civilistica in tema di società in nome collettivo solo con funzione residuale e per quanto non espressamente previsto.

All'Agenzia delle Entrate fu chiesto di esprimersi circa il corretto inquadramento tributario dei redditi prodotti dalle società e se i compensi percepiti delle società tra avvocati dovessero essere assoggettati a ritenuta a titolo di acconto dai clienti sostituti di imposta.

A parere dell'istante, le società tra avvocati costituite in base al citato D. Lgs. n. 96 del 2001 erano assimilabili alle società in nome collettivo e, pertanto, ai sensi dell'articolo 6, comma 3, del DPR n. 917 del 1986, i redditi erano da considerarsi di impresa, determinati secondo il criterio della competenza economica. L'ammontare dei compensi, quindi, non avrebbe dovuto essere assoggettato a ritenuta di acconto da parte dei clienti qualificabili come sostituti di imposta e i soci della società istante avrebbero dovuto dichiarare il reddito di partecipazione determinato sulla base della loro quota di partecipazione agli utili.

L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, affermò che la qualificazione commerciale della S.T.P. appariva in contrasto con i caratteri che informavano la specifica tipologia societaria di cui al decreto legislativo n. 96 i quali inducevano, invece, a ritenere che

il modello societario delineato risultasse del tutto peculiare rispetto alla società in nome collettivo, proprio in considerazione della specificità dell'oggetto sociale, per cui, attraverso l'utilizzo del modello societario non veniva meno il carattere *professionale e personale* della prestazione di assistenza legale.

L'amministrazione finanziaria, quindi, sul presupposto che il rinvio alle disposizioni sulle società in nome collettivo operasse solo ai fini civilistici, per ragioni di coerenza del sistema impositivo, dando risalto al *reale contenuto professionale* dell'attività svolta, escluse la possibilità di qualificare i redditi in esame quali redditi di impresa.

L'esercizio in forma comune dell'attività di avvocato, realizzato utilizzando il quel modello societario, doveva pertanto, essere ricondotto nell'ambito del *lavoro autonomo* e i *compensi assoggettati a ritenuta d'acconto*.

3.2 Risoluzione n. 35/E del 07 maggio 2018

Tra il 2012 e il 2017, si è detto, muta il quadro normativo di riferimento e si cercano indicazioni circa la natura del reddito delle società tra avvocati costituite ai sensi dell'art. 4-bis della legge 31 dicembre 2012, n. 247.

L'Agenzia delle entrate ricorda che anche nel caso di esercizio della professione forense in forma societaria resta fermo *il principio della personalità della prestazione professionale*. Precisa che l'incarico può essere svolto soltanto da soci professionisti in possesso dei requisiti necessari per lo svolgimento della specifica prestazione professionale richiesta dal cliente e che la responsabilità della società e quella dei soci non esclude la responsabilità del professionista che ha eseguito la specifica prestazione.

Ritiene 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 artt. 6, ultimo comma, e 81 del T.U.I.R., per effetto delle quali il reddito complessivo delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, delle società*

*e degli enti commerciali di cui alle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 73, da qualsiasi fonte provenga è considerato reddito d'impresa*²⁰.

L'Agenzia precisa che tale interpretazione è conforme al parere espresso dalla Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale del Dipartimento delle Finanze, reso con la nota del 19 dicembre 2017, n. 43619, nella quale è stato evidenziato che per tali società, in mancanza di deroghe normative espresse, "*sembra difficile valorizzare l'elemento oggettivo della professione forense esercitata a discapito dell'elemento soggettivo dello schermo societario*".

La società tra avvocati di cui al citato *art. 4-bis* si discosta, infatti, 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 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.

L'Agenzia delle Entrate, quindi, ritiene che il reddito complessivo delle società tra avvocati costituite sotto forma di società di persone, di capitali o cooperative, da qualsiasi fonte provenga, è considerato **reddito d'impresa**²¹.

²⁰ Ad analoga conclusione sono pervenute le risposte ad interpello del 12 dicembre 2018, n. 107, del 21 dicembre 2018, n. 125, e del 27 dicembre 2018, n. 128.

²¹ Si condivide, pertanto, la soluzione prospettata dall'istante nel senso che una società per azioni costituita per l'esercizio dell'attività di avvocato debba adottare il regime fiscale previsto per le società di capitali e, dunque, deve assoggettare ad IRES il reddito prodotto e ad IRAP il valore della produzione.

3.3 CASS., 17 MARZO 2021, N. 7407. REDDITI DI LAVORO AUTONOMO?

A turbare il quadro interpretativo fornito dall'Amministrazione finanziaria è intervenuta la *terza Sezione* della Corte di cassazione con la sentenza del 17 marzo 2021, n. 7407.

Il caso riguardava uno studio legale, costituito nella forma della società di capitali, e una Compagnia assicurativa avente ad oggetto l'accoglimento dell'opposizione ex art. 645 cod. proc. civ., proposta dalla società avverso il provvedimento monitorio con il quale si ingiungeva il pagamento, in favore dello studio legale, dell'importo di circa 500 euro che era stato trattenuto dalla società a titolo di ritenuta d'acconto sull'onorario.

Lo studio legale ricorreva contro la decisione del giudice di appello secondo il quale al reddito prodotto dallo studio legale, ancorché lo stesso fosse costituito in forma societaria, si applicasse la disciplina di cui all'art. 5, comma 3, lett. c), del TUIR (che disciplina le associazioni senza personalità giuridica).

La Suprema Corte, nel ricordare l'assenza di una espressa previsione normativa che qualifichi la natura del reddito prodotto dalle società tra professionisti, afferma che "*l'attività ermeneutica*" può condurre ad esiti diametralmente opposti, a seconda che si scelga di privilegiare il presupposto soggettivo (vale a dire, la natura del soggetto che produce il reddito), ovvero quello oggettivo, che ha riguardo, invece, ai caratteri dell'attività svolta da tali società.

Secondo la Suprema Corte, vi sarebbe "*un affastellarsi disordinato e contraddittorio di risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate*" e ciò proprio in ragione di questa "*alternatività*" di angoli visuali dai quali affrontare la questione, sicché le posizioni "*ondivaghe*" assunte - almeno inizialmente - dall'Amministrazione finanziaria, non hanno certo favorito lo scioglimento dei dubbi interpretativi.

La Cassazione afferma che in un'ottica puramente *soggettiva*, siccome le società tra professionisti possono essere costituite secondo i modelli regolati dai Titoli V e VI del Libro V del codice civile, dunque, anche nella forma delle società

commerciali, il loro reddito, ai fini delle imposte relative, dovrebbe essere qualificato come *di impresa*.

Tuttavia, affermano i giudici, sul piano *oggettivo*, il medesimo reddito andrebbe più correttamente qualificato come da *lavoro autonomo* in quanto le società sono espressamente costituite per l'esercizio di attività professionali e la qualifica di società tra professionisti può essere assunta unicamente da quelle il cui atto costitutivo preveda l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci.

Tale attività – affermano i Giudici - genera redditi di lavoro autonomo ai sensi di quanto disposto dall'art. 53 del TUIR.

La Corte si spinge oltre. Reputa che la risoluzione della questione in esame debba ricercarsi caso per caso, prendendo atto sia dell'esistenza di attività caratterizzate, contestualmente, "*da personalità della prestazione ed impersonalità della società*", sia della "*tendenza alla «commistione» di categorie da sempre considerate distinte*".

Con la conseguenza, quindi, che la qualificazione del reddito di una società tra professionisti, come reddito di impresa, deve farsi dipendere dalla concreta configurazione della società, ed in particolare dalla presenza all'interno di essa (da accertarsi, dunque, caso per caso), di un autonomo profilo organizzativo, rispetto al lavoro professionale, "*capace di personalizzare l'attività svolta*" - come osservato in dottrina - e "*di fornire, come struttura a sé stante, quella stessa prestazione professionale che connota l'attività personale tipica del professionista*".

In altri termini, perché in una società tra professionisti possa aversi attività imprenditoriale, occorre anche una attività diversa e ulteriore rispetto a quella professionale, per cui il conferimento dell'apporto intellettuale si configura solo come una delle componenti dell'organizzazione, e ciò in quanto l'attività autonomamente organizzata non potrebbe identificarsi in quella tipica svolta dal professionista intellettuale, connotata dal carattere della personalità (art. 2232 cod. civ.), presupponendo quel profilo di autonoma organizzazione di cui agli artt. 2082 e 2238 cod. civ. D'altra parte, proprio l'elemento della organizzazione è il medesimo che consente di qualificare come produttivo di reddito d'impresa la prestazione di servizi,

visto che ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 546, l'esigibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive presuppone l'esercizio abituale di un'attività "*autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi*".

Decidendo il caso concreto, i giudici rigettano il ricorso dello studio legale per "*difetto di dimostrazione della sussistenza di un'attività diversa e ulteriore, nel caso in esame, rispetto a quella professionale*", che "*permetta di qualificare il reddito della società, nelle cui forme è costituito lo studio professionale odierno ricorrente, come reddito di impresa*".

Tutti i commentatori hanno espresso perplessità sulla decisione definendola definita "*un incidente di percorso*", probabilmente dovuto anche alla circostanza che la stessa è stata emessa dalla Sezione terza civile e non dalla Sezione quinta, che si occupa ordinariamente delle controversie riguardanti la materia tributaria²².

L'applicazione delle norme sul reddito di impresa costituisce una coerente applicazione della disciplina tributaria in quanto tali norme sono quelle più analitiche ed articolate per la qualificazione della ricchezza realizzata da organizzazioni produttive, a prescindere dal tipo di attività effettivamente svolta²³.

Come anticipato nei paragrafi precedenti, si tratta infatti di una materia tarata sull'attività personale di un singolo individuo esercitata con una minima dotazione di mezzi; tale materia appare del tutto inadeguata alla definizione di una ricchezza realizzata da un'organizzazione preposta allo svolgimento di un'attività economica.

La definizione di un'organizzazione in forma di impresa, attestata da un contratto di società, proietta l'attività verso una dimensione (giuridica ed economica) che non è più quella individuale bensì quella imputabile ad un insieme di fattori finalizzati alla produzione di profitto. E tale ricchezza può essere correttamente valutata solo con l'utilizzo delle norme sul reddito di impresa, le uniche capaci di interpretare nella materia tributaria le realtà economiche vitali e complesse.

²² FERRANTI, *Società tra professionisti: la Cassazione inciampa sulla qualificazione del reddito*, in *Fisco* 2021

²³ MICELI, *La natura del reddito prodotto dalle società commerciali tra professionisti*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2021

In altre parole, l'ampiezza e la logica articolata della materia del reddito di impresa consentono di rilevare e modulare in sede fiscale le scelte effettuate, l'imputazione a periodo, la maturazione delle componenti positive e negative nonché di regolare tutte le vicende della vita della società.

Alla luce di quanto detto, si ritiene che non esista alcun vuoto normativo con riferimento alle società tra professionisti, bensì una disciplina positiva coerente con i principi della materia tributaria alla quale, probabilmente, la terza sezione della Corte di Cassazione non ha prestato la dovuta attenzione.

3.4 RISPOSTA N. 600/2021. REDDITO DI IMPRESA

L'interpello nasce dalla richiesta di una società tra professionisti costituita nel 2021 intenzionata a realizzare un programma di investimento per l'acquisto di apparecchiature e macchinari odontoiatrici ad alto contenuto tecnologico, valutando la possibilità di accedere al credito d'imposta per i beni materiali *Industria 4.0*²⁴ e al credito di imposta effettuati nel Mezzogiorno²⁵.

La STP prende atto della sentenza n. 7407/2021 della Corte di Cassazione e chiede all'Agenzia delle Entrate, tra l'altro, se il reddito prodotto dalla società debba essere considerato reddito *d'impresa* o reddito di *lavoro autonomo* anche al fine di accedere alle agevolazioni relative agli investimenti in beni strumentali.

La società istante ritiene che il reddito prodotto dalle società tra professionisti vada inquadrato come reddito d'impresa.

L'Agenzia delle entrate, superando le conclusioni contenute nella sentenza n. 7407/2021, ribadisce 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*

²⁴ L'agevolazione è disciplinata dall'articolo 1, comma 1057 e seguenti, della legge n. 178 del 30 dicembre 2020.

²⁵ Di cui all'articolo 1, commi 98 - 108, della legge n. 208 del 28 dicembre 2015

*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).”²⁶*

4. TRASFORMAZIONE DI UNA ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE IN UNA SOCIETÀ. RISPOSTA N. 107 DEL 12 DICEMBRE 2018

È stato detto che l'esercizio collettivo delle attività professionali può attingere a più modelli societari e che tale scelta può essere fatta in sede iniziale oppure in corso di attività.

In questo secondo caso i passaggi dall'uno all'altro schema ben possono essere ricondotti all'istituto della trasformazione ed è opportuno capire quali norme applicare.

Sono emersi due orientamenti²⁷, tra chi cerca di collocare la trasformazione delle associazioni professionali nel contesto delle trasformazioni *societarie* e chi ritiene che la vicenda modificativa possa trovare accoglienza nell'alveo delle trasformazioni *eterogenee*.

²⁶ FERRANTI G., *Bonus investimenti: L'Agenzia chiarisce l'ambito soggettivo*, in *Fisco*, 2021, 35, 3307

²⁷ SARALE M., *Le professioni protette, dagli studi associati alle società, dalle associazioni alle società professionali: trasformazione o ricostituzione?* in *Giur. It.*, 2020, 5, 1247

Per collocare il passaggio degli studi associati ai modelli societari oggi ammessi nell'ambito delle trasformazioni *omogenee*, circoscritte agli schemi societari, si è fatto leva proprio sulla natura giuridica delle associazioni professionali i cui patti fondativi hanno molteplici punti di contatto con le società semplici.

Qual è il quesito?

Uno studio professionale associato (i cui redditi sono ricondotti, ai fini delle imposte sui redditi, dall'art. 53 del TUIR, tra quelli di lavoro autonomo²⁸) intende proseguire lo svolgimento di tale attività nella veste di società tra professionisti (SAS).

Il passaggio avverrebbe senza interruzione dell'attività precisando che agli associati verranno assegnate le quote sociali della *società tra professionisti - s.a.s.* nella stessa proporzione delle quote di utili derivanti dalla partecipazione nell'associazione professionale *senza movimentazioni in denaro*.

L'operazione di trasformazione dell'associazione professionale in Società in accomandita semplice (SAS) potrebbe avvenire, in via alternativa, mediante conferimento dell'associazione professionale in una neo-costituita SAS.

A tal proposito, l'associazione professionale pone tre quesiti:

- sul regime fiscale applicabile alla trasformazione dell'associazione professionale in S.a.s. (quesito n. 1);
- sul regime fiscale applicabile al conferimento dello Studio associato in una neo-costituenda società tra professionisti - S.a.s. (operazione alternativa a quella di cui al punto precedente) (quesito n. 2);
- sul regime fiscale del reddito prodotto dalla società tra professionisti nella veste giuridica di S.a.s. (quesito n. 3):

L'Agenzia delle Entrate, per rispondere al primo quesito, esplicita l'interpretazione che fa di due norme:

²⁸ In questo caso, ricorda l'Avv. La Rosa (pag. 11), il reddito è determinato come differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o natura percepiti nel periodo di imposta e quello delle spese sostenute nel medesimo periodo ed inerenti all'attività professionale. I redditi di lavoro autonomo vengono tassati secondo il principio di cassa

l'art. 170, rubricato "*Trasformazione della società*" per il quale "*la trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento*". In questi casi, quando la trasformazione si traduce in un mero mutamento della forma giuridica della società, l'operazione è fiscalmente neutrale dal punto di vista delle imposte dirette, poiché la stessa non comporta alcun effetto traslativo dei beni sociali che restano nella sfera patrimoniale dello stesso soggetto. Secondo l'AF, l'articolo 170 Tuir, pur riferendosi alla "*trasformazione di società*" in termini generali, disciplina in concreto gli effetti fiscali delle sole trasformazioni di società commerciali in altre società commerciali del medesimo tipo giuridico o di tipo giuridico diverso, così da escludere la trasformazione di *società semplice* (e, quindi, anche di un'associazione professionale) in *società commerciale*.

Il successivo art. 171 del Tuir disciplina, invece, l'istituto della trasformazione *eterogenea*, in cui si verifica un mutamento della natura del soggetto sottoposto a trasformazione, posto che si realizza una sorta di "*passaggio*" da una sfera *commerciale* dell'ente ad una (sfera) *non commerciale* e viceversa.

Nel caso di specie, partendo dal presupposto che l'associazione non svolge attività commerciale, l'Agenzia ritiene che la trasformazione prospettata, sul piano fiscale, è assimilata ad un conferimento di beni di cui all'articolo 171, comma 2, del Tuir.

Di conseguenza, poiché il soggetto conferente produce prevalentemente reddito di lavoratore autonomo, l'operazione descritta dovrebbe essere disciplinata dal combinato disposto degli articoli 9 e 54 del TUIR.

In particolare, trova applicazione in capo alla società conferente l'articolo 54, comma 1-bis, lettera a), del TUIR, il quale dispone che concorrono a formare il

*reddito di lavoro autonomo le plusvalenze dei beni strumentali realizzate mediante cessione a titolo oneroso*²⁹.

La trasformazione prospettata dal contribuente non viene considerata neutrale sotto il profilo fiscale, trovando applicazione nei suoi confronti la regolamentazione del passaggio da società lucrative a un ente commerciale o da un ente non commerciale ad un soggetto IRES (trasformazione eterogenea).

Va invece osservato che i beni dell'ente non commerciale immessi nella società, per i quali il loro "trasferimento" costituisce fattispecie imponibile in base all'articolo 67, comma 1, lettera n), del Tuir, vengono valorizzati in base al valore normale, per effetto della regola generale stabilita dall'articolo 9, comma 2, secondo periodo, dello stesso Tuir, secondo la quale "*in caso di conferimenti o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore dei beni e dei crediti conferiti*".

Occorre considerare, però, che detto valore normale costituisce un *costo* fiscalmente riconosciuto per la società risultante dalla trasformazione.

L'Agenzia delle Entrate, infine, prende posizione anche sulla tipologia di reddito a cui le società tra professionisti costituite nelle forme di società commerciali sono assoggettate (quesito n. 3) e richiamano il combinato disposto degli articoli 6, comma 3, e 81 del TUIR, *poiché la società tra professionisti che si intende costituire assume la veste giuridica di S.a.s., il reddito dalla stessa prodotto è qualificabile come reddito d'impresa*.

Di conseguenza, per le prestazioni effettuate dalla S.a.s. nell'esercizio d'impresa non deve essere operata alcuna ritenuta sulla base di quanto disposto dall'articolo 25, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973.

²⁹ Il successivo comma 1-ter) sancisce che il valore delle plusvalenze è dato dalla differenza tra il corrispettivo e il costo non ammortizzato nonché, in assenza di corrispettivo, dalla differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato. Per i beni diversi da quelli strumentali e per i crediti conferiti trova, invece, applicazione l'articolo 9, comma 2, del TUIR secondo cui si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti a seguito della trasformazione in società tra professionisti - S.a.s., il quale concorrerà alla formazione del reddito di lavoro autonomo.

Infine, al fine di evitare *salti di imposta* derivanti dal passaggio dal regime di *cassa* a quello di *competenza* a seguito della trasformazione, l'amministrazione evidenzia che qualora un componente reddituale - per il quale sia mutato il criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime - abbia già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza", lo stesso non concorrerà alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di destinazione³⁰

È stato obiettato³¹ che la previsione del comma 2 dell'articolo 171 stabilisce una sorta di "*finzione tributaria*" per i beni impiegati nell'ambito dell'attività istituzionale dell'ente che confluiscono, per effetto della trasformazione, in una società di capitali e che la configurazione di "conferimento" si ha solamente sul piano tributario non realizzandosi, evidentemente, sotto il profilo giuridico alcun conferimento societario, atteso che lo stesso ente trasformando non riceve alcuna quota o azione della società risultante dalla trasformazione (chi riceve le quote o azioni risulta, semmai, il socio o associato dell'ente).

In pratica, la previsione dell'articolo 171 del Tuir fissa sostanzialmente il principio che, per effetto della trasformazione eterogenea da società commerciale ad un ente che non svolge attività commerciale, si genera materia imponibile per i beni che fuoriescono dall'attività commerciale e che "approdano" in quella non commerciale, mentre, se i beni continuano ad essere impiegati, nonostante la trasformazione, nell'ambito dell'attività commerciale svolta marginalmente dall'ente, risulta indirettamente mutuato il regime di neutralità stabilito dall'articolo 170 Tuir.

³⁰ Cfr. circolare del 13 aprile 2017 n. 11/E, pag. 16: "*I ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito d'impresa adottato, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi*"

³¹ Studio Deotto Ferrari e Associati, Linea guida n. 16, *Le conseguenze fiscali della trasformazione da associazione professionale (o da società semplice) in SpA o S.p.A.*

5. Cessione della clientela per la costituzione di un'associazione professionale. Risoluzione n. 177/E del 09 luglio 2009

L'Amministrazione finanziaria è stata chiamata a fornire un parere sul seguente caso: cinque professionisti hanno intenzione di costituire *un'associazione professionale* per l'esercizio in forma associata delle libere professioni di dottore commercialista e di avvocato.

Al riguardo, precisano che non percepiscono *nessun compenso* per l'ingresso nella costituenda associazione e che non apportano beni immobili e/o mobili.

Ogni singolo associato apporta al nuovo organismo le proprie capacità intellettuali e la propria *clientela* senza ricevere, tuttavia, alcun compenso ma al solo fine di ottenere una differenziazione nella determinazione delle quote di partecipazione agli utili dell'associazione.

A parere dell'istante, l'operazione di costituzione dell'associazione professionale non ha alcuna rilevanza fiscale in capo ai singoli associati in quanto la cessione della clientela da parte del singolo professionista alla costituenda associazione non integra l'ipotesi di cui all'articolo 54, comma 1- quater, del TUIR, *non essendo previsto alcun compenso* dal futuro associato. Secondo la norma, invero, concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo "*i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica e professionale*".

Inoltre, l'operazione non è qualificabile come conferimento ai sensi dell'articolo 9, comma 5, del TUIR in quanto non sarebbe stato tecnicamente configurabile un'operazione di conferimento in sede di costituzione di un'associazione professionale tra singoli professionisti

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la cessione della clientela da parte di un professionista si concretizza in un *rapporto contrattuale di tipo obbligatorio* nel quale il cedente, a fronte di un *corrispettivo*, si obbliga a favorire il subentro dell'acquirente nei rapporti professionali con i suoi clienti e a rinunciare ad esercitare l'attività nei confronti di questi.

L'Agenzia delle Entrate, richiama la circolare n. 8 del 13 marzo 2009 (Paragrafo 1.3), con la quale aveva già ritenuto che non emerge alcuna materia imponibile da assoggettare a tassazione, in ossequio al citato comma 1-quater dell'art. 54 del TUIR, quando non è prevista alcuna *remunerazione* per l'apporto della clientela, né al momento dell'adesione all'associazione né al momento dell'eventuale recesso da parte del singolo professionista.

Dubbi interpretativi potrebbero sorgere in virtù del fatto che l'apporto della clientela personale del professionista all'associazione, anche se previsto a titolo gratuito, è *elemento considerato ai fini della diversa modulazione nella ripartizione delle quote di partecipazione agli utili*.

Anche sotto tale profilo, tuttavia, l'amministrazione ritiene che la fattispecie in esame non configuri l'ipotesi prevista dall'articolo 54, comma 1-quater del TUIR.

Lo studio associato costituisce un'organizzazione unitaria composta da più persone realizzata al fine di ridurre l'incidenza dei costi per ciascun professionista e di incrementare l'efficienza nello svolgimento dell'attività. La costituzione dell'associazione professionale non comporta cambiamenti nella natura del contratto d'opera intellettuale che conserva carattere *personale* e vincola il professionista rispetto al suo cliente.

Il singolo professionista, in seguito all'adesione all'associazione, in sostanza, prosegue l'attività professionale in corso con i propri clienti, seppur con modalità organizzative diverse (ovvero in forma associata).

Non è possibile considerare come corrispettivo dell'apporto della clientela la maggiore partecipazione alle quote di utili derivanti dalla partecipazione all'associazione in quanto detta ripartizione assume come parametri diversi elementi quali l'esperienza e l'attività professionale, il bagaglio di conoscenze ed esperienze del singolo professionista oltre la clientela.

La ripartizione degli utili è determinata, in sostanza, dal diverso peso professionale rivestito da ogni associato nel nuovo organismo associativo, il che impedisce di intravedere un rapporto diretto di tipo sinallagmatico tra l'apporto della clientela e la quota di utile attribuito.

Alla luce di tali considerazioni, la Divisione Contribuenti, conformemente al parere espresso dalla Direzione regionale, che l'apporto della clientela in occasione dell'ingresso in uno studio associato, *senza corresponsione di compenso*, configura un'operazione fiscalmente irrilevante in capo ai singoli associati, indipendentemente dalla circostanza che tale apporto rientri tra i parametri considerati per la fissazione delle quote di partecipazione agli utili. Naturalmente la mancata valorizzazione di tale componente al momento dell'ingresso nell'associazione comporta come logica conseguenza che nessuna rilevanza può essere attribuita all'apporto in sede di recesso dell'associato.

6. Conferimento dello studio professionale in una società. Risposta n. 125 del 05 dicembre 2018

Gli studi professionali costituiscono realtà assai eterogenee fra loro: si può spaziare dal professionista totalmente privo di qualsiasi organizzazione allo studio professionale caratterizzato dalla presenza di molti dipendenti, più locali, complesse strumentazioni; dallo studio professionale localizzato in un piccolo paese di montagna, alla struttura professionale con migliaia di professionisti e dipendenti e articolata in centinaia di uffici sparsi in decine di Paesi in tutto il mondo; dal professionista che fattura poche centinaia di euro, allo studio che consegue ricavi per centinaia di milioni; dallo studio professionale che non potrebbe esistere a prescindere dalla figura del professionista, a quello che "attrae" clientela per il solo effetto della sua oggettiva organizzazione e della sua particolare attività, senza che abbia il benché minimo rilievo il professionista che ne abbia la titolarità.

Qualunque strutturazione abbia l'attività professionale, comunque, non pare esservi dubbio circa la possibilità di conferire in una S.T.P. o in una S.T.A. (in sede di costituzione o di aumento del capitale sociale) dell'opera o dei servizi di cui il professionista sia capace.

L'interpello *de quo* tratta il caso di un professionista che intende conferire il proprio studio professionale individuale, composto dal complesso organizzativo comprendente i beni materiali (arredi d'ufficio, impianti, strumenti, macchinari ecc.),

i beni immateriali (software, costi pluriennali ecc.), i contratti in essere (il contratto di locazione dello studio, i contratti con i dipendenti e collaboratori, i contratti di utenza, i contratti di fornitura ecc.), eventuali crediti e debiti in essere e la "clientela" e "l'avviamento", in una società tra professionisti costituita in forma di società di capitali e che in cambio del proprio conferimento riceverà quote di partecipazione nella STP conferitaria, con una partecipazione al capitale e agli utili, senza ottenere alcun compenso o altra erogazione di denaro.

L'introduzione della possibilità di esercitare la libera professione in forma societaria (società tra professionisti) comporta per i professionisti, i quali già esercitano l'attività professionale in forma individuale o in forma di studio associato, il problema di valutare in quale modo passare da studio (con reddito di lavoro autonomo) a STP (con reddito di impresa).

Il contribuente ritiene di trovarsi nel campo di applicazione dell'art. 176 del DPR n. 917 del 1986 e quindi non costituisca realizzo di plusvalenze o minusvalenze e costituisca un'operazione fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. b) del DPR n. 633 del 1972.

L'Agenzia delle Entrate, partendo dall'assunto che la società applichi l'ordinaria disciplina del *reddito di impresa* esclude che al conferimento come sopra accennato possa applicarsi il regime di neutralità fiscale previsto dall'art. 176 del TUIR ai sensi del quale "i conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. (...)".

In effetti, nel caso di specie non è soddisfatto il presupposto soggettivo richiesto dalla citata disposizione in quanto il soggetto conferente non esercita (prima dell'operazione di conferimento) alcuna impresa commerciale ed inoltre il medesimo soggetto determina il proprio reddito imponibile secondo regole diverse da quelle previste per gli imprenditori commerciali.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, l'operazione di conferimento è disciplinata dall'art. 54 del TUIR secondo il quale concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo le plusvalenze dei beni strumentali realizzate, fra l'altro, mediante

cessione a titolo oneroso (comma 1-bis). Ai sensi del successivo comma 1-ter, il valore della plusvalenza imponibile è dato dalla differenza tra il corrispettivo e il costo non ammortizzato ovvero, in assenza di corrispettivo, la differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato³².

In sostanza si passa da un soggetto con una modalità di tassazione diverso rispetto al soggetto di arrivo e ciò, da sempre, ha comportato la presa di posizione (non solamente riferita all'ipotesi della STP ma in tutte le ipotesi in cui ci si trasforma da un soggetto commerciale ad uno non commerciale e dunque si cambia comparto impositivo) nel senso di considerare tassata l'operazione.

³² Ai fini IVA, l'Agenzia delle Entrate partendo dal presupposto che la circostanza che lo studio professionale oggetto di conferimento non possa qualificarsi alla stregua di azienda, ai sensi dell'art. 2555 del cc, impedisce altresì di poter applicare alla fattispecie in esame l'art. 2, comma 3, lett. b) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633. Conseguentemente, occorrerà far riferimento, all'art. 2, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 che, in linea generale, include anche i conferimenti nella generica categoria degli «atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere». (Cfr. Circ. 24 dicembre 1997 n. 328). Pertanto, ai fini dell'assoggettabilità all'iva, occorre considerare che i conferimenti in società (diversi da quelli che hanno per oggetto aziende) costituiscono cessioni di beni ed il relativo trattamento fiscale va verificato avendo riguardo all'oggetto del conferimento