

A cura di Andrea Amantea

Società tra professionisti. La tipologia di reddito prodotto

I diversi chiarimenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate

Categoria: **Professionisti**Sottocategoria: **Varie**

Tabella sinottica

Tematica

→ Tassazione redditi prodotti dalla S.T.P.

Sintesi

→ In materia di Società tra Professionisti, uno dei profili di maggiore incertezza che ha portato a diversi interventi di prassi, è rappresentato dall'individuazione della tipologia di reddito prodotta dalla stessa società, per il quale si registra un non indifferente vuoto normativo considerando che a rigor di logica essendo che le STP sono costituite per lo svolgimento **di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico**, ai fini fiscali tali attività dovrebbero generare redditi di lavoro autonomo; ma non è proprio così.

Novità

→ L'intervento della Legge sulla concorrenza (Legge 124/2017) ha riportato alla ribalta la tematica delle società tra professionisti le cui disposizioni normative in via generale sono da ricondurre alla Legge 183/2011 nonché al D.M. 34/2013.

Soggetti interessati

→ Professionisti soci di S.T.P.

Riferimenti normativi

-
- Legge 124/2017;
 - Legge 183/2011;
 - D.M. 34/2013;
 - Art. 90 comma 2 lettera b del D.L. 12/04/2006 n.163;
 - D.Lgs. 96/2001.

Premessa

L'intervento della Legge sulla concorrenza (Legge 124/2017) ha riportato alla ribalta la tematica delle società tra professionisti le cui disposizioni normative in via generale sono da ricondurre alla Legge 183/2011 nonché al D.M. 34/2013.



Normativa

Come si è arrivati alla disciplina delle STP

Andando a ritroso nel tempo è necessario andare a richiamare il primo intervento da parte della Legge Bersani, Legge 266/97 che ha abrogato le indicazioni previste dalla Legge n. 1815 del 1939 che appunto vietava a tutti i professionisti di esercitare la professione attraverso il ricorso alla forma societaria, consentendo esclusivamente la costituzione di associazioni professionali. La Legge Bersani però rinviava ad un regolamento di esecuzione la determinazione dei requisiti per l'esercizio delle attività in forma societaria, regolamento che però non è stato mai adottato. Successivamente è da segnalare l'intervento del D.L. n. 223 del 2006 (c.d. Decreto Bersani) che ha abrogato le disposizioni legislative e regolamentari che prevedevano il divieto di fornire all'utenza servizi professionali di tipo interdisciplinare da parte di società di persone o associazioni tra professionisti (c.d. società multidisciplinari), fermo restando che l'oggetto sociale relativo all'attività libero-professionale deve essere esclusivo, che il medesimo professionista non può partecipare a più di una società e che la specifica prestazione deve essere resa da uno o più soci professionisti previamente indicati, sotto la propria personale responsabilità. A questo quadro normativo si è aggiunta la **Legge di Stabilità 2012** che, all'art. 10, **ha disciplinato la costituzione di società tra professionisti, consentendo ai professionisti iscritti a ordini professionali di esercitare la professione in forma societaria o cooperativa (Titoli V e VI del Libro quinto del Codice Civile) e dunque anche di assumere la forma di società di capitali**. Qualsiasi forma sia prescelta, la denominazione sociale sarà "società tra professionisti", STP, che potrà svolgere anche diverse attività professionali (c.d. società multidisciplinare). La Legge di Stabilità 2012, pur abrogando la Legge n. 1815 del 1939 sulle associazioni professionali, fa salvi i diversi modelli societari e associativi previgenti. In attuazione delle disposizioni normative sulle STP è stato emanato il **D.M. 8 febbraio 2013** che ha regolato la disciplina relativa all'esecuzione dell'incarico conferito alla società da parte di soci in possesso dei requisiti, alla scelta del professionista da parte dell'utente, all'incompatibilità e al rispetto del regime disciplinare dell'ordine è dettata.

La Legge 183/2011 prevede che lo statuto della società tra professionisti deve espressamente prevedere gli elementi di cui alla tabella sotto riportati:

Elementi di previsione statuto S.T.P.	
Prestazione attività professionale	Esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci.
Composizione compagine sociale (1)	➤ Ammissione in qualità di soci dei soli professionisti iscritti ad ordini, albi e collegi, anche in differenti sezioni, nonché dei cittadini degli Stati membri dell'Unione europea, purché in possesso del titolo di studio abilitante, ovvero; ➤ soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche, o per finalità di investimento.
Compagine sociale (2)	In ogni caso il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci.
Compagine sociale (3)	Il venir meno della condizione di cui sopra costituisce causa di scioglimento della società e il consiglio dell'ordine o collegio professionale presso il quale è iscritta la società procede alla cancellazione della stessa dall'albo, salvo che la società non abbia provveduto a ristabilire la prevalenza dei soci professionisti nel termine perentorio di sei mesi.
Tipicità incarico professionale	Lo statuto costitutivo della STP deve altresì prevedere: ➤ criteri e modalità affinché l'esecuzione dell'incarico professionale conferito alla società sia eseguito solo dai soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta; ➤ che la designazione del socio professionista sia compiuta dall'utente e, in mancanza di tale designazione, il nominativo deve essere previamente comunicato per iscritto all'utente.
Polizza assicurativa	La stipula di polizza di assicurazione per la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità civile per i danni causati ai clienti dai singoli soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale.
Cancellazione socio dall'albo di appartenenza	Le modalità di esclusione dalla società del socio che sia stato cancellato dal rispettivo albo con provvedimento definitivo.

I professionisti soci sono tenuti all'osservanza del **codice deontologico del proprio ordine**, così come la società è soggetta al regime disciplinare dell'ordine al quale risulta iscritta. Detto ciò dunque considerando che i modelli societari potenzialmente opzionabili ai fini della costituzione della STP non sono altro che quelli disposti **dal Codice Civile**, la società sarà soggetta alla disciplina della forma giuridica prescelta ma allo stesso momento si crea una convivenza con i regolamenti dei rispettivi ordini di appartenenza dei professionisti.

Società tra professionisti. La tipologia di reddito prodotto

Uno dei profili di maggiore incertezza che ha portato a diversi interventi di prassi è rappresentato dall'individuazione della tipologia di reddito prodotta dalla STP per il quale si registra un non indifferente vuoto normativo considerando che a rigor di logica essendo che le STP sono costituite per lo svolgimento **di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico**, ai fini fiscali tali attività dovrebbero generare redditi di lavoro autonomo; ma non è proprio così.



E' opportuno precisare che per ingegneri, avvocati e farmacisti sono previste disposizioni ad hoc diverse di quelle della Legge 183 citata in premessa.

L'intervento dell'Agenzia delle Entrate (Consulenza giuridica 954-55/2014)

Con la Consulenza giuridica 954-55/2014 l'Amministrazione finanziaria nel 2014 è intervenuta inquadrando a livello fiscale quelli che sono i redditi conseguiti dalle S.T.P. In particolare precisando che le STP possono essere costituite ricorrendo sia ai tipi di societari delle società di persone, che a quelle delle società di capitali, ovvero alle società cooperative, ha affermato che:

- ⇒ tali società sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto, salvo le deroghe e le integrazioni contenute nella Legge 183/2011 nonché nel relativo decreto attuativo sopra richiamato.
- ⇒ ne consegue che per le STP valgono le previsioni di cui agli articoli 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 a) e b) del comma 1 dell'art 73, da qualsiasi fonte provenga è considerato reddito di impresa.**

Ai fini della qualificazione del reddito prodotto dalle STP non assume alcuna rilevanza, pertanto, l'esercizio dell'attività professionale risultando a tal fine determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria. Con riferimento al caso prospettato nella consulenza giuridica citata (classificazione redditi di una STP), i redditi prodotti dalla STP costituita nella forma di s.r.l. costituiscono redditi di impresa ai sensi dell'art. 81 del TUIR, con la conseguenza **che le relative prestazioni non devono essere assoggettate alla ritenuta di acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 600 del 1973.**

Risoluzione A.d.E. n.56/E del 4/5/2006-Interpello società di ingegneria – (Art. 90 comma 2 lettera b del D.L. 12/04/2006 n.163)

L'appartenenza alla categoria del reddito d'impresa può dipendere sia dalle caratteristiche dell'attività svolta, sia dalla qualificazione formale del soggetto, come avviene per le società commerciali di persone e di capitali; il reddito prodotto da dette società sulla base dell'art. 81 del TUIR rientra nella categoria del reddito d'impresa per il solo fatto di essere realizzato da un soggetto costituito in una veste giuridica societaria a nulla dunque rilevando la natura professionale dell'attività svolta.



Focus esercizio attività forense in forma societaria (D.Lgs. 96/2001)

La Legge 124/2017, Legge sulla concorrenza è intervenuta in maniera rilevante garantire una maggiore concorrenzialità nell'ambito dell'esercizio della professione forense in forma societaria.

Novità esercizio attività forense (Legge n°124/2017)

Esercizio in forma societaria	L'esercizio della professione forense in forma societaria è consentito a: ⇒ società di persone, ⇒ società di capitali o ⇒ società cooperative, iscritte in un'apposita sezione speciale dell'albo tenuto dall'ordine territoriale nella cui circoscrizione ha sede la stessa società non disponendo che i soci debbano essere esclusivamente avvocati, consente, quindi, la possibilità di soci di capitale; 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.
Assetto societario	I soci, per almeno due terzi del capitale sociale e dei diritti di voto, devono essere avvocati iscritti all'albo, ovvero avvocati iscritti all'albo e professionisti iscritti in albi di altre professioni; 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.
Organo di gestione	⇒ La maggioranza dei membri dell'organo di gestione deve essere composta da soci avvocati; ⇒ i componenti dell'organo di gestione non possono essere estranei alla compagine sociale; ⇒ i soci professionisti possono reinvestire la carica di amministratori.
Principio della personalità della prestazione	Anche nel caso di esercizio della professione forense in forma societaria, resta fermo il principio della personalità della prestazione professionale. L'incarico può essere svolto soltanto da soci professionisti in possesso dei requisiti necessari per lo svolgimento della specifica prestazione professionale richiesta dal cliente, i quali assicurano per tutta la durata dell'incarico la piena indipendenza e imparzialità, dichiarando possibili conflitti di interesse o incompatibilità, iniziali o sopravvenuti.
Responsabilità singolo professionista	La responsabilità della società e quella dei soci non esclude la responsabilità del professionista che ha eseguito la specifica prestazione.
Sospensione, cancellazione o radiazione del socio	La sospensione, cancellazione o radiazione del socio dall'albo nel quale è iscritto, costituisce causa di esclusione dalla società. Le società sono in ogni caso tenute al rispetto del codice deontologico forense e sono soggette alla competenza disciplinare dell'ordine di appartenenza.

Inquadramento redditi prodotto dalle S.T.P. Avvocati-Risoluzione A.D.E. 118/2003

*Il rinvio alle disposizioni che regolano la società in nome collettivo opera ai soli fini civilistici, in quanto consente di determinare le regole di funzionamento del modello organizzativo, mentre **ai fini fiscali, per ragioni di coerenza del sistema impositivo, occorre dare risalto al reale contenuto professionale dell'attività svolta. L'esercizio in forma comune dell'attività di avvocato, realizzato utilizzando il nuovo modello societario della s.p.t., deve pertanto, essere ricondotto nell'ambito del lavoro autonomo. In particolare, i redditi prodotti dalla S.T.P. costituiscono redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 49 del TUIR in quanto ad essi si applica la disciplina dettata per le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma comune di arti e professioni di cui all'art. 5, comma 3, lett. c) del medesimo Testo Unico. I compensi corrisposti alla S.T.P. sono inoltre soggetti a ritenuta d'acconto ai sensi dell'art. 25 del DPR n. 600 del 1973.***



Attenzione

Alla luce delle novità introdotte dalla Legge sulla concorrenza vedremo se cambierà la classificazione del reddito prodotto dalla S.T.P. avvocati considerando che la stessa legge non prevedendo che i soci debbano essere esclusivamente avvocati, consente, quindi, la possibilità di soci di capitale.

Quanto detto per le STP in genere, ai fini reddituali, ossia inquadramento dei redditi delle S.T.P. tra i redditi di impresa mal si concilia con quanto dalle Casse professionali a livello previdenziale che prevedono comunque per i singoli professionisti il versamento dei *contributi integrativi e soggettivi*.

➤ **Per il contributo soggettivo** ad esempio il reddito netto professionale da porre a base di calcolo è determinato sommando all'eventuale reddito professionale prodotto individualmente e/o in associazione professionale, la quota di reddito professionale derivante dalla partecipazione in Società tra professionisti costituita dalla parte del reddito dichiarato dalla società ai fini fiscali, ed attribuita al socio in ragione della quota statutariamente stabilita di partecipazione agli utili, **prescindendo dalla destinazione che l'assemblea ha riservato a detti utili e, quindi, anche se non distribuiti ai soci.**

➤ **In riferimento al contributo integrativo** la STP deve applicare il 4% (vedi ad esempio il regolamento unitario in materia di previdenza e assistenza della Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza a favore dei Dottori Commercialisti in vigore dal 1 Gennaio 2017) su tutti i corrispettivi rientranti nel volume d'affari IVA in proporzione alla quota di partecipazione agli utili dei soci iscritti all'Albo. Il singolo professionista socio della STP deve versare annualmente alla Cassa il contributo integrativo, indipendentemente dall'effettiva riscossione, calcolato sulla parte del volume d'affari IVA complessivo della STP corrispondente alla percentuale di partecipazione agli utili spettanti al professionista stesso. Nel caso in cui nella STP siano presenti soci non professionisti, la percentuale di partecipazione agli utili deve essere riproporzionata escludendo dal calcolo la quota di partecipazione dei soci non professionisti.