

## Riflessioni sulla disciplina tributaria delle società tra professionisti ex art. 10, terzo comma, della Legge 12 novembre 2011, n. 183

Prof. ALESSANDRO RICCI - Dott. EMILIO ABRUZZESE

### **Premessa**

Con l'art. 10, terzo comma, della Legge 12 novembre 2011, n.183 ("Legge di Stabilità 2012"), è stata introdotta la possibilità di costituire 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" (STP). La novella normativa consente dunque l'utilizzo, quale strumento operativo per svolgere attività soggette a iscrizione ad albi professionali, dei tipi societari della società semplice, in nome collettivo, in accomandita semplice, per azioni o a responsabilità limitata, oltre che - disciplinata al predetto titolo VI - della società cooperativa.

Tale laconica previsione non è assolutamente accompagnata da indicazioni sul regime fiscale applicabile a tali strutture societarie, né la norma prevede alcuna presunzione o assimilazione che consenta di individuare le conseguenze fiscali derivanti dalla scelta di un'innovativa forma di esercizio dell'attività professionale, radicalmente differente da quelle tradizionalmente utilizzate prima che la norma stessa fosse introdotta.

Nemmeno il Decreto 8 febbraio 2013, n. 34, recante il "*Regolamento in materia di società per l'esercizio di attività professionali...*", ha portato contributi interpretativi sul tema, anche per il motivo che il suo scopo esulava certo dalle problematiche interpretative in questa sede affrontate.

### **1. Le presunzioni di qualificazione e determinazione del reddito**

In un contesto giuridico caratterizzato da regole certe o accertabili in tempi brevi e inequivoci, il presente contributo potrebbe forse concludersi già a questo punto: sarebbe, infatti, lecito attendersi che - data la regola generale, di cui a breve si parlerà, per cui la natura del reddito prodotto discende, in primo luogo, dalla veste soggettiva assunta - il regime fiscale proprio della STP debba necessariamente dipendere dal "capo" del titolo V o VI nel quale è collocata la struttura stessa.

Senza anticipare le conclusioni che si cercherà di trarre alla fine di questo *excursus* interpretativo, sarebbe, quella della rilevanza della veste "soggettiva", la soluzione più opportuna e logica.

Ma, evidentemente, non sembra essere così...

Tralasciando la società semplice<sup>(1)</sup>, di cui al Capo II del Titolo V, le criticità emergono in primo luogo con quei tipi societari che presuppongono, per definizione, l'esercizio di attività d'impresa, ovviamente incompatibile con l'esercizio di un'attività professionale.

Cominciando l'analisi con le c.d. "società commerciali di persone"<sup>(2)</sup>, soccorre l'ultimo comma dell'art. 6 del TUIR, che prevede ben due presunzioni, palesemente "assolute":

- a) sotto il profilo della "qualificazione" del reddito;
- b) ...e sotto quello della sua "determinazione".

*Qualificazione e determinazione* sono necessari passaggi logici che portano a far rientrare nell'alveo del reddito d'impresa i redditi prodotti da tali società, a prescindere dalla natura della loro fonte e dall'oggetto sociale formalmente e sostanzialmente adottato ("...da qualsiasi fonte provengano... e quale che sia l'oggetto sociale ....sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi").

Tale presunzione è un caposaldo che mai è stato fatto dipendere dal capriccio interpretativo di un interprete, voglioso di distinguere il regime fiscale applicabile secondo la specifica attività svolta dalla società.

Le conseguenze sono note e ovvie, come ad esempio - ma è uno fra i tanti - l'inapplicabilità della ritenuta d'acconto prevista dall'art. 26, quinto comma, del DPR 600/1973, sui "redditi di capitale" percepiti da società che - per presunzione - possono solo produrre redditi d'impresa.

È il caso degli interessi corrisposti - ad esempio - da una società commerciale ad altra società commerciale - diversi da quelli derivanti da prestiti obbligazionari o depositi bancari - ove parlare di "redditi di capitale percepiti da società commerciale" rappresenta, di fatto, un'antinomia.

In tal caso, le ritenute non si applicano proprio perché la società commerciale può essere soltanto titolare di redditi d'impresa e non può mai produrre redditi di capitale.

Sempre in tema di ritenute, quelle previste dall'art. 25 del DPR 600/1973, non devono essere operate nei pagamenti "per consulenze" da società residente a società residente, per il motivo che la norma presuppone la prestazione di attività di *lavoro autonomo* che, per la richiamata presunzione, non può aversi nell'ambito di una società commerciale.

Anche per quanto riguarda le società di capitali e gli enti "equiparati", di cui alle lettere a) e b) del primo comma dell'art. 73 del TUIR, si ha una doppia e conseguente presunzione di qualificazione e determinazione del reddito come "d'impresa", "...da qualsiasi fonte provenga..."<sup>(3)</sup>.

Per i soggetti IRES l'unica differenziazione, rispetto alle società commerciali di persone, è l'inesistenza di un riferimento all'oggetto sociale, ma solo alla fonte del reddito.

Nella generalità dei casi, quindi, il regime fiscale dipende necessariamente dalla **soggettività** e non dall'**oggettività**, con alcuni distinguo che necessariamente devono trovare collocazione in una precisa norma di legge.

<sup>(1)</sup> Tale tipo societario è utilizzabile solo per lo svolgimento di attività non commerciali (art. 2249, secondo comma, del codice civile); conseguentemente, per tali società è da escludersi la titolarità di redditi d'impresa.

<sup>(2)</sup> S.n.c. e s.a.s.

<sup>(3)</sup> Art. 81, primo comma, TUIR.

La scelta legislativa non si presta a dubbi interpretativi: per le società commerciali di persone e per le società di capitali l'attribuzione del reddito d'impresa in base a criteri formali costituisce una presunzione assoluta, con la conseguente irrilevanza delle caratteristiche sostanziali dell'attività svolta.

Le conseguenze sono evidenti e ovvie, non solo per quanto attiene la qualificazione del reddito e le modalità che sovrintendono la sua determinazione, ma anche per tutto il corollario di disposizioni che regolano l'individuazione del periodo d'imposta, il regime di trasparenza o meno, la tassazione con l'aliquota proporzionale o meno, la possibilità di riporto delle perdite e così via.

La perplessità di fondo, nell'affrontare la problematica dell'inquadramento fiscale delle STP in forma di società commerciale, sia di persone sia di capitali, sta nel domandarsi perché mai società commerciali formate da professionisti iscritti ad albi professionali, dovrebbero subire un trattamento fiscale diverso da quello previsto per società, ugualmente esercenti attività di lavoro autonomo, che tuttavia non prevedano l'iscrizione ad alcun albo: queste ultime, infatti, non potrebbero comunque sottrarsi al regime del reddito d'impresa proprio della qualificazione formale assunta, mentre le prime – secondo l'auspicio o il convincimento di molti – sì.

A tal proposito, valga l'esempio delle società di capitali che svolgono esclusivamente attività agricola, pacificamente non riconducibile fra le attività previste dall'art. 2195 del Codice Civile.

Anche per tali società è previsto che la qualificazione soggettiva debba prevalere su quella oggettiva e che, quindi, dette società debbano soggiacere a tutte le disposizioni previste per il tipo societario scelto tra quelli previsti dal codice civile.

Soltanto con norme derogatorie espresse è stato consentito<sup>(4)</sup> che il reddito, a determinate condizioni, possa essere determinato su base "catastale". Si noti, però, che ciò non determina il venir meno di tutte le altre disposizioni previste per la veste societaria prescelta, tantoché sono soltanto le modalità di determinazione del reddito, e non la sua natura – che rimane comunque d'impresa – a essere oggetto di peculiare disciplina.

Il fatto stesso che il TUIR preveda le suddette presunzioni, dovrebbe essere sufficiente per rendersi conto che se esistono delle presunzioni di qualificazione e determinazione del reddito come d'impresa, anche se il reddito **non** proviene da un'attività "oggettivamente" commerciale, ne dovrebbe derivare la logica conseguenza che il regime fiscale previsto per le società commerciali necessariamente presuppone la possibilità di svolgimento, da parte di questi soggetti, anche di attività "oggettivamente" non commerciali.

Altrimenti, che necessità ci sarebbe stata di una simile presunzione?<sup>(5)</sup>

Quando una norma di legge prevede che una determinata fattispecie debba essere accomunata ad altre, vuol logicamente significare che in difetto di tale assimilazione le fattispecie non sarebbero, di per sé, assimilabili.

<sup>(4)</sup> Art. 1, comma 1093, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296

<sup>(5)</sup> Si pensi a una s.p.a. la cui unica attività consiste nella sottoscrizione di un prestito obbligazionario e nella percezione dei relativi interessi o nella concessione in locazione a terzi di un fabbricato. Nel primo caso, il reddito prodotto è oggettivamente "di capitale", nel secondo oggettivamente "fondiario". Le presunzioni assolute fanno sì, invece, che tali redditi siano in ogni caso considerati "d'impresa".

## 2. La circolare IRDCEC e la prassi

Tornando al tema della disciplina tributaria delle STP di cui alla novella recata dall'art. 10 della Legge n. 183/2011, l'unico contributo interpretativo, al momento, di "una qualche ufficialità", è quello dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, che ha licenziato la Circolare n. 34/IR del 19 settembre 2013 (*circolare 34*)<sup>(6)</sup>.

Con intento encomiabile, la "*circolare 34*" affronta un *excursus* comparativo relativo ad altra casistica pregressa, segnatamente quella relativa alle "società di ingegneria" e alle "società tra avvocati".

Peraltro, queste comparazioni sono effettuate anche perché sollecitate dalla presenza di due risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate aventi ad oggetto proprio il regime tributario (*recitius*: taluni specifici aspetti del regime tributario) di dette società.

## 3. Società di ingegneria e società tra avvocati

### a) Le "società di ingegneria" e la risoluzione n.56/E del 4/5/2006

Cominciamo con l'analisi delle c.d. "società di ingegneria", di cui all'art. 17, comma 6, lettera b), della Legge 11 febbraio 1994, n. 109, vigente *ratione temporis*, la cui disciplina fiscale fu fuggevolmente tratteggiata dalla risoluzione n. 56/E del 4 maggio 2006.

Detta risoluzione rammentava, in primo luogo, come le suddette società si caratterizzassero per la contemporanea sussistenza di due requisiti: uno *soggettivo*, la costituzione in forma di s.p.a., o s.r.l., o s.a.p.a., o cooperativa, e uno *oggettivo*, l'avere nell'oggetto sociale lo svolgimento di una delle seguenti attività: esecuzione di studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi d'impatto ambientale.

In realtà, il quesito specifico posto dall'istante (un professionista committente di prestazioni di servizi effettuati da una "società di ingegneria", appunto), verteva sulla sussistenza o meno dell'obbligo per il committente di operare la ritenuta d'acconto ex art. 25 del DPR 600/1973 sul corrispettivo pagato.

La risposta dell'Agenzia delle Entrate, su detto specifico quesito, fu negativa, nel senso che la ritenuta non dovesse essere operata, nel presupposto che il prestatore dei servizi - una società di ingegneria in forma di società di capitali - proprio in ragione della sua veste giuridica, non potesse produrre reddito di lavoro autonomo, bensì reddito d'impresa; ciò perché il chiaro dettato del primo comma dell'art. 25 del DPR 600/1973 esclude che detto obbligo possa in tal caso sussistere.

Detto questo, la risoluzione n. 56 non estendeva certo la sua trattazione agli altri innumerevoli aspetti che ben sarebbero potuti essere trattati.

<sup>(6)</sup> Per completezza di trattazione va evidenziato che il tema della disciplina tributaria delle STP è stato affrontato anche dalla Fondazione studi dei consulenti del lavoro (Circolare n. 6 del 29/05/2013) e dal CUP - Comitato unitario permanente degli ordini e collegi professionali (Circolare del 2/1/2012). I due organismi, seppur con argomentazioni non altrettanto approfondite e articolate, giungono a conclusioni analoghe a quelle dell'IRDCEC. E' di questi giorni la notizia che anche l'Agenzia delle Entrate avrebbe espresso la propria posizione sul tema in risposta ad un'istanza d'interpello (Cfr. *infra* paragrafo 6).

Quindi, con riferimento alla determinazione del reddito della società, non s'indagò sull'alternativa tra criterio di cassa o di competenza, né sull'imposta<sup>7)</sup> applicabile, né su un eventuale criterio di tassazione per "trasparenza", o altro ancora.

Il percorso logico giuridico sotteso alla risposta fornita è però lineare e può essere così schematizzato: *Hai assunto* la veste di società di capitali? Sì? Quindi, *produci* reddito d'impresa e, a tutti gli effetti, *sei* disciplinato ai fini IRES come la *tua* forma giuridica impone.

Ad avviso di chi scrive, la risposta dell'Agenzia era tanto corretta quanto scontata; forse, invece, esasperatamente prudentiale era stata la scelta di porre il quesito alla stessa Agenzia.

Nel commentare, a sua volta, detta risoluzione, la "circolare n. 34" dell'IRDCEC pone l'accento sulle differenze esistenti fra il caso delle "società di ingegneria" e le STP di cui all'art. 10 della Legge n. 183/2011.

Differenze essenzialmente consistenti nell'**inesistenza di un vincolo di esclusività**, nel caso delle società di ingegneria, in contrapposizione al caso delle STP, ove invece sussiste l'esclusività dell'esercizio di attività professionale. Inoltre, nel caso delle STP, a differenza della casistica delle "società di ingegneria", vi è anche la **possibilità di utilizzo delle società di tipo personale, anche non di natura commerciale**<sup>8)</sup>.

Sempre a detta della circolare dell'IRDCEC, quindi, detta risoluzione non sarebbe di grande ausilio ai fini dell'individuazione del regime fiscale delle STP, poiché "la qualificazione commerciale della STP appare in contrasto con i tratti caratteristici della specifica tipologia societaria introdotta dall'art. 10 della legge n. 183 del 2011".

Si ritiene, tuttavia, che i due distinguo non siano risolutivi per rigettare le conclusioni cui era giunta l'Agenzia delle Entrate con riguardo alle società di ingegneria, calandole nella realtà delle STP.

Sul primo punto, il vincolo di esclusività che caratterizza le STP non pare essere sufficiente, in difetto di norma derogatoria espressa, per consentire a esse di sottrarsi al regime tributario proprio delle società commerciali, di persone o di capitali che esse siano.

Per la seconda, il fatto che per le STP si possa utilizzare anche il tipo societario delle società di persone (commerciali o meno) non pare sufficiente a "derubricare" fiscalmente da commerciale a non commerciale l'attività della stessa STP, anche, ma non solo, alla luce delle presunzioni assolute contenute nel TUIR.

#### **b) Le "società tra avvocati" e la risoluzione n. 118/E del 28/5/2003**

Continuando con l'*excursus* comparativo, nell'auspicio o forse, nell'illusione che esso possa essere di qualche utilità ai fini dell'individuazione del regime fiscale delle STP, veniamo al "caso" delle "società tra avvocati", costituite ai sensi del D. Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96.

Anch'esse sono state esaminate in occasione di una risposta a istanza d'interpello da parte dell'Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 118/E del 28 maggio 2003), con un "pronunciamento" anch'esso citato dalla Circolare IRDCEC n. 34.

La disciplina civilistica delle "società tra avvocati" è contenuta nel D. Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96.

La parte che qui più interessa, per derivarne – indirettamente - utili elementi ai fini della ricostruzione disciplina tributaria, si trova all'art. 16 di tale decreto legislativo:

<sup>7)</sup> Ires o Irpef.

<sup>8)</sup> La STP può assumere, infatti, anche la veste di società semplice.

*“L’attività professionale .....può essere esercitata in forma comune esclusivamente secondo il tipo della società tra professionisti, denominata nel seguito tra avvocati.*

*La società tra avvocati è regolata dalle norme del presente titolo e, ove non diversamente disposto, dalle norme che regolano la società in nome collettivo di cui al capo III del titolo V del libro V del codice civile. ...”*

La disciplina di base, ovviamente quella civilistica, è quindi dettata dal predetto decreto legislativo e, solo per quanto non diversamente disposto, dalle norme che regolano le società in nome collettivo.

L’opinione dottrinale prevalente è che la “società tra avvocati” non sia propriamente una società in nome collettivo, bensì uno speciale tipo societario per l’esercizio di attività professionale, la cui regolamentazione trova, soltanto in via residuale, completamento nelle norme previste per le società in nome collettivo.

D’altra parte, se così non fosse, il decreto legislativo n. 96/2001 avrebbe previsto per le “società tra avvocati” l’applicazione della disciplina delle s.n.c., fatte salve le deroghe e le integrazioni previste nello stesso decreto legislativo: vale a dire l’esatto contrario di quanto previsto dal medesimo decreto.

Di fatto, dunque, si tratta di una sorta di società *personale* con disciplina speciale, disciplinata soltanto in via residuale dalle norme previste per un tipo societario (quello della s.n.c.) usualmente utilizzato per svolgere attività affatto differenti.

Nella sopra citata risoluzione n. 118/E, l’Agenzia, rimarcando proprio le peculiarità civilistiche di dette società tra avvocati, nega che esse possano produrre reddito d’impresa e afferma che il reddito da esse prodotto rientra nella categoria dei redditi di lavoro autonomo, con la conseguenza che - come se questa fosse l’unica preoccupazione interpretativa, poiché tale era il quesito del soggetto istante - sussiste l’obbligo di sostituzione d’imposta in capo al committente.

Nel motivare la risposta, fra l’altro, la risoluzione n. 118/E citava la relazione governativa al decreto legislativo, che sottolineava che il richiamo alle norme sulle s.n.c. “*non implica la qualificazione della società tra avvocati come società commerciale...*”. Inoltre, che l’esclusione della società tra avvocati dal fallimento “*conferma la specificità del tipo e la natura non commerciale dell’attività svolta*”.

In astratto, all’inciso (“*ove non diversamente disposto, dalle norme che regolano la società in nome collettivo di cui al capo III del titolo V del libro V del codice civile*”) potrebbe anche attribuirsi una valenza “tributaria”, vale a dire che esso potrebbe essere interpretato nel senso dell’applicabilità anche delle disposizioni tributarie riferite alle s.n.c.: si ritiene, tuttavia, che nel caso di specie il rinvio normativo abbia una valenza soltanto civilistica.

In ogni caso, che l’opinione dell’Agenzia delle Entrate, peraltro contenuta in una risoluzione e non in una circolare, possa considerarsi sufficiente per risolvere i (ad avviso di chi scrive) più complessi problemi interpretativi sollevati dalla fiscalità delle STP ex Legge n. 183/2011, pare illusorio.

Come indicato in premessa, l’art. 10 della Legge n.183 pare atteggiarsi diversamente nel disporre delle STP, visto che esso precisa che è consentita la costituzione di società per l’esercizio di attività professionali “*secondo i modelli...*” previsti per le s.s., s.n.c, s.a.s., s.r.l., s.p.a., s.a.p.a., coop.

Non pare, dunque che il legislatore abbia delineato un “nuovo” tipo societario - come nel caso delle “società tra avvocati” - ma abbia semplicemente inteso, superando così uno storico divieto, consentire lo svolgimento dell’attività professionale utilizzando uno dei tipi societari già disciplinati dal codice civile.

#### 4. Il disegno di legge attualmente all'esame del Parlamento

Da più parti, ivi compresa la circolare 34 dell'IRDCEC, si ricorda che l'auspicata soluzione delle problematiche interpretative in chiave tributaria relative alle STP dovrebbe giungere, a mo' di panacea di tutti i mali, dalla definitiva approvazione di un disegno di legge di iniziativa governativa attualmente all'esame del Parlamento.

Si fa riferimento al disegno di legge recante: "*Misure di semplificazione degli adempimenti per i cittadini e le imprese e di riordino normativo*"; il testo del disegno di legge, così come presentato all'esame del Senato il 23 luglio 2013, all'art. 27, quarto comma, così recita<sup>9)</sup>:

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

Se tale testo fosse così definitivamente licenziato, da più parti si sostiene che tutti i problemi di qualificazione tributaria delle STP dovrebbero essere risolti.

#### 5. Il disegno di legge: la soluzione di tutti i problemi? Dubbi e criticità

Prima di esaminare se effettivamente l'intervento del legislatore risolverebbe tutti i problemi, non solo in teoria, ma anche in pratica, ci permettiamo di osservare che, forse, la soluzione normativa è tutt'altro che auspicabile.

A noi sembra, piuttosto, un estremo e poco lungimirante tentativo per tenere "ancorati" i professionisti a un regime fiscale che, tuttavia, si troverebbe del tutto avulso dal tipo societario scelto per l'esercizio della propria attività. Si avrebbe, per certi versi, un regime fiscale anacronistico, giacché scollegato dalla veste soggettiva di strutture che, per essere competitive, meriterebbero un regime fiscale non ghehizzato all'usuale regime.

Cosa si può temere dal consentire alle STP il regime fiscale proprio del tipo societario che hanno adottato?

I regimi fiscali previsti per le "ordinarie" s.p.a., da una parte, e per le s.n.c., dall'altra, non sono o più o meno favorevoli o sfavorevoli: sono, semplicemente, diversi, con vantaggi e svantaggi.

Nutriamo più di un legittimo dubbio sul fatto che, effettivamente, tutti i problemi "tributari" delle STP troverebbero una soluzione.

Delineare, infatti, il regime fiscale delle STP di cui alla Legge n. 183/2011 non vuol dire, "soltanto", individuare la categoria di appartenenza dei relativi redditi (redditi di lavoro autonomo o d'impresa), ma, ad esempio, stabilire se esse siano o no soggetti "trasparenti", se si debba o no applicare la ritenuta d'acconto sui compensi percepiti, se il reddito debba essere determinato in base al principio di cassa o di competenza, ecc.

Come detto, se il disegno di legge fosse definitivamente approvato, si creerebbero, so-

<sup>9)</sup> Disegno di legge S 958, presentato nel luglio 2013 e attualmente in corso d'esame, in sede referente, da parte della Prima Commissione Permanente Affari Costituzionali del Senato.

prattutto per le STP in forma di società di capitali, incongruenze, discrasie, dubbi, per tutte le fattispecie e situazioni nelle quali non si tratterebbe soltanto di applicare o no la ritenuta, ma di decidere se tale richiamo "regressivo" possa essere sufficiente per disapplicare *in toto* la disciplina sul reddito d'impresa e, segnatamente, la disciplina IRES, o quella prevista per le società commerciali di persone.

L'appiattimento di una s.p.a. sul regime fiscale di *un'associazione senza personalità giuridica* per l'esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), equivale a negare valenza, ai fini fiscali, al risultato del conto economico, che potrebbe comprendere anche altre componenti non facilmente assimilabili a compensi per prestazioni professionali.

Va da sé che il conflitto fra il principio di competenza proprio dei bilanci delle società commerciali e il principio di cassa proprio del reddito di lavoro autonomo, comporterebbe la predisposizione di bilanci che poco avrebbero a che fare con la semplice contabilità di incassi e pagamenti con tutti i problemi amministrativi e gestionali che ne deriverebbero.

E ancora: gli **interessi attivi bancari** sarebbero soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta? La **deducibilità degli interessi** passivi troverebbe la sua disciplina esclusivamente nelle disposizioni che si riferiscono alla determinazione del reddito delle associazioni professionali?

Va da sé che alla STP in forma di società di capitali non dovrebbe applicarsi il regime del "**consolidato fiscale nazionale**" di cui all'art. 117 del TUIR, quale soggetto consolidante.

Ovviamente tanto meno come soggetto consolidato, ma questo è molto più comprensibile, per l'evidente impossibilità della STP a essere controllata da un'altra società di capitali.

Un altro dubbio: è noto come un **versamento in conto capitale o a fondo perduto effettuato** da un socio di società di capitali alla stessa società, non costituisce sopravvenienza attiva, per effetto del disposto dell'art. 88 del TUIR.

Se il disegno di legge citato giungesse alla definitiva approvazione, l'articolo 88 non sarebbe verosimilmente applicabile, poiché alle STP non sarebbe applicabile il capo II del titolo II del TUIR, bensì la disciplina propria delle associazioni professionali non riconosciute.

In tal caso, una dazione di denaro, un "versamento", a fondo perduto o in conto capitale da parte di un socio, sarebbe tassabile poiché non potrebbe applicarsi detto articolo 88, oppure non sarebbe comunque tassabile, perché non costituirebbe un compenso derivante dall'esercizio di attività professionale?

Per essere coerenti con questa ultima possibile interpretazione, se la stessa STP in forma di società di capitali dovesse ricevere una dazione di denaro non proveniente da un socio, ma nemmeno riferita ad attività professionale, non dovrebbe essere ricompresa nel complessivo reddito di lavoro autonomo da imputare per trasparenza.

Ancora...

La disciplina civilistica delle STP di cui alla Legge n. 183, poiché non vi sono deroghe in tal senso, sembrerebbe poter consentire **esercizi sociali** non necessariamente coincidenti con l'anno solare.

*Quid iuris* per la determinazione del reddito da imputare per trasparenza agli "associati"?

L'art. 30 della Legge n. 724/1994, in tema di cosiddette "**società di comodo**", dispone che detta disciplina antielusiva si applichi alle società commerciali di persone e di capitali. Verrebbe da ritenere che le STP costituite in dette forme societarie non possano soggiacere

a tale disciplina, ma sarebbe un tipico caso di “scollamento” fra forma societaria e regime fiscale applicabile.

Potrebbero crearsi rilevanti dubbi interpretativi anche in materia di **fiscalità internazionale**, principalmente per le società professionali di più ampie dimensioni, per determinare se in ambito convenzionale si debba avere riguardo alle norme applicabili agli “Utili delle imprese”<sup>(10)</sup> o alle “Professioni indipendenti”<sup>(11)</sup>?

Se anche tutti i dubbi, le perplessità e le contraddizioni fossero risolti in via interpretativa, rimarrebbe comunque aperto un interrogativo di fondo: per quale motivo, una novella disciplina (L. n. 183/2011) che ha l’obiettivo di consentire alle “nostre” strutture professionali di stare al passo con i tempi, dovrebbe essere penalizzata da un regime fiscale che, di fatto, non incoraggerebbe l’investimento e la capitalizzazione, giacché tutto il reddito sarebbe tassato per trasparenza, con l’ovvia conseguenza di favorire, se non necessitare, la maggiore distribuzione di utili possibili?

L’attuale aliquota IRES del 27,5% non è un ingiustificato regalo alle società di capitali, se coniugata con la tassazione che si aggiunge in capo ai soci, persone fisiche, che in ultimo stadio sono i “possessori” del reddito prodotto dalle società alle quali partecipano.

Quel che sarebbe ingiustificatamente penalizzante, per STP in forma di società di capitali, sarebbe anche l’impossibilità di compensare le perdite di un periodo d’imposta con i redditi degli esercizi (*rectius*, periodi d’imposta) successivi.

Ad avviso dell’IRDCEC, l’unica eccezione alla qualificazione quale reddito di lavoro autonomo di quello derivante dalla partecipazione a una STP, riguarderebbe i soci che **partecipano per “finalità d’investimento”** e che “*avendo assunto – per altro verso – la qualifica d’imprenditori, ritengano di considerare la partecipazione detenuta nella STP tra i beni relativi all’impresa esercitata*”; in tal caso l’utile attribuito per trasparenza “*sarebbe irrimediabilmente attratto alla formazione del reddito d’impresa*”.

La realtà è che – oltre alle considerazioni che precedono – proprio la possibile presenza nella compagine sociale di “soci d’investimento” – siano essi imprenditori o meno – rende incompatibile la classificazione del reddito prodotto dalle STP quale reddito di lavoro autonomo: sarebbe, infatti, assolutamente non giustificabile e gravemente lesivo del principio di uguaglianza, qualificare un reddito “oggettivamente” di capitale quale reddito di lavoro autonomo.

Forse soltanto ai fini **IRAP** le cose sarebbero effettivamente semplificate, e soprattutto la norma sarebbe *tranchant (pro fisco)* per le eventuali speranze delle STP che pretendessero di negare l’esistenza di un’autonoma organizzazione ex art. 2 del D. Lgs. n. 449/1997.

Rimarrebbero, poi, senz’altro da definire taluni aspetti legati alle **operazioni straordinarie**. Dato per scontato che la cessione dello studio (*rectius*, della “clientela”) ha riflessi impositivi<sup>(12)</sup>, che accadrebbe nel caso di conferimento di uno studio in una STP in forma di società commerciale di persone o di capitali, poiché non si tratterebbe, a stretto rigore, di conferimento d’azienda?

<sup>(10)</sup> Art. 7 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni.

<sup>(11)</sup> Art. 14 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni. Sebbene l’art. 14 sia stato eliminato dalla versione del modello aggiornata nell’aprile 2000, l’Italia in sede di approvazione si è riservata il diritto di non recepire l’eliminazione dell’art. 14 nelle Convenzioni di futura stipulazione.

<sup>(12)</sup> Art. 54, comma 1-*quater*, del TUIR.

Nel caso di **cessione di quote di STP**, quale sarebbe il regime fiscale applicabile, anche in considerazione del fatto che talune quote potrebbero essere anche possedute da soci investitori in forma di società commerciali? Ciò anche, ma non solo, in considerazione del fatto che, data l'attività svolta dalla STP, al soggetto cedente non potrebbe applicarsi il regime PEX?

Sempre in tema di operazioni straordinarie, si ritiene che eventuali **fusioni o scissioni** che dovessero interessare una STP, rimarrebbero neutrali, così come accade per le "ordinarie" società commerciali, con la particolarità, però, che non si potrebbe attribuire rilevanza fiscale, mediante affrancamento, a eventuali disavanzi, poiché ciò presuppone, secondo il consolidato orientamento dell'Agenzia delle Entrate, l'esistenza di un "compendio" aziendale<sup>(13)</sup>.

## 6. Considerazioni conclusive

In conclusione, ad avviso di chi scrive, e con l'auspicio di essere smentiti dai fatti, l'eventuale approvazione del disegno di legge d'iniziativa governativa cui si è più volte fatto riferimento, non dovrebbe per nulla essere valutata positivamente né sarebbe risolutiva di tutte le problematiche relative alla fiscalità delle STP, così come molti commentatori sembrano invece oggi ritenere.

E ciò non solo perché l'intervento legislativo è sostanzialmente inutile – in quanto, come sopra argomentato, non vi è alcun "vuoto" normativo da colmare – ma anche perché si verrebbe a creare una disparità di trattamento fra società commerciali che hanno come oggetto attività professionali "riservate" e le società commerciali che – di fatto – esercitano attività di lavoro autonomo "non riservate", il cui regime fiscale sarebbe comunque quello proprio dei soggetti titolari di reddito d'impresa.

Allo stesso modo, ma qui siamo nel campo delle legittime opinioni personali "*de iure condendo*", non sarebbe forse il modo migliore e più opportuno di disciplinare fiscalmente le STP.

Senza creare un regime speciale tributario per tali soggetti, con il rischio di generare un vero e proprio "mostro" giuridico, è senz'altro auspicabile che la disciplina tributaria delle STP sia informata al regime "ordinario" di determinazione del reddito proprio della veste giuridica adottata.

D'altra parte, uno dei mali di cui è affetto il nostro ordinamento giuridico tributario è proprio la proliferazione di regimi "speciali", di norme speciali, eccezionali o derogatorie che, oltre a rendere difficoltosa, se non talvolta impossibile, l'individuazione delle disposizioni in concreto applicabili, finiscono per privare il sistema stesso di coerenza e per far emergere antinomie normative: dunque, non si vede affatto la necessità di un ulteriore intervento normativo che andrebbe proprio nella direzione opposta rispetto a quella della necessaria cura dei mali del sistema.

Un'ultima osservazione: sulla stampa specializzata<sup>(14)</sup> è recentemente apparsa la notizia secondo cui l'Agenzia delle Entrate, anche questa volta in risposta ad un'istanza d'interpello,

<sup>(13)</sup> Art. 176, comma 2-ter, richiamato dall'art. 172, comma 10-bis, del TUIR. Sul tema si vedano le circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 57/E del 2008, 8/E e 28/E del 2009.

<sup>(14)</sup> G. Gavelli e M. Sirri, *La Stp produce reddito d'impresa*, in Norme e tributi, Il Sole 24 Ore, del 24 maggio 2014.

avrebbe affermato che il reddito delle STP costituite in forma di società di capitali o di società di persone "commerciali" debba essere qualificato come "reddito d'impresa".

Sebbene il testo della risposta non sia stato a oggi ancora pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate, dai commenti si evince che l'Agenzia stessa, ai fini della soluzione del dubbio interpretativo nel senso sopra indicato, abbia ritenuto "...*determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria...*", mentre non assumerebbe "...*alcuna rilevanza...*" l'esercizio in concreto di un'attività professionale.

Nulla da dire: condividiamo totalmente la linea interpretativa dell'Agenzia delle Entrate che dimostra ancor di più l'inutilità e, a questo punto, anche la pericolosità, di un intervento del legislatore. Di contro, facciamo più fatica a condividere le perplessità con cui i commentatori hanno accolto la pronuncia dell'Agenzia delle Entrate...

ALESSANDRO RICCI

*Professore a contratto di "Fiscalità nel bilancio d'esercizio"*

Università di Bologna

EMILIO ABRUZZESE

*Dottore Commercialista in Bologna*

*Presidente della Commissione Imposte Dirette dell'ODCEC di Bologna*