

Aspetti tributari della costituzione della società tra professionisti

Giovanni Reccia

Caserta, 25 ottobre 2013

Introduzione

Gli aspetti tributari che conseguono all'introduzione dell'istituto giuridico delle società tra professionisti sono abbastanza controversi.

Come si legge nella relazione al regolamento sulle società tra professionisti (DECRETO MINISTERIALE - Ministero della giustizia 8 febbraio 2013, n. 34) *<<restano estranei all'oggetto del provvedimento per assenza di riferimenti nella normativa primaria, i profili fiscale e previdenziale delle società professionali, aspetti che trovano adeguata regolamentazione legislativa per talune professioni (ingegneri, architetti) e che, quanto agli avvocati, sono stati di recente esplicitamente trattati dalla citata riforma ordinamentale.>>*

I provvedimenti legislativi in materia di società tra professionisti (art.10 L. 12/11/2011 n.183 e D.M. 8/2/2013 n.34) non contengono, dunque, la disciplina fiscale applicabile alle società così come non operano un rinvio a norme tributarie già esistenti.

Non si tratta della sciatteria, solita, cui ci ha abituato il moderno legislatore. O almeno, non è solo questo il motivo, a mio avviso, della lacuna normativa.

La declinazione di puntuali disposizioni di legge avrebbe tradito l'evidente obiettivo dell'intervento normativo: portare a compimento quel disegno, politico ed economico, purtroppo prevalente, che conduce all'assorbimento delle professioni liberali nell'area delle attività di impresa.

Prova ne è che mentre nella disciplina delle società tra avvocati (d.lgs. 2/2/2001 n.96) compaiono disposizioni che preservano in qualche modo quella professione dall'attacco del capitale - mi riferisco ai precetti che sottraggono le STA al fallimento (art.16 comma 3), e non consentono la partecipazione in società di soggetti non avvocati (art.21) - analoghe disposizioni non sono state riprodotte nella disciplina delle società professionisti, di talche forte è il sospetto che il legislatore abbia voluto affidare alla normativa generale dettata per tutte le società la soluzione dei problemi anche di natura fiscale e previdenziale.

Prova ne è che solo per le STA - non per le STP - il legislatore, all'atto della delega al Governo per la disciplina dell'esercizio della professione forense in forma societaria con la legge di riforma della professione forense 31/12/2012 n.247, all'art.5 comma 2 lettera l), ha imposto di *<<qualificare i redditi prodotti dalla società tra avvocati quali redditi di lavoro autonomo anche ai fini previdenziali, ai sensi del capo V del titolo I del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni>>*. E coerentemente ha imposto [lettere m) ed n) dell'art.5 co.2] di *<<stabilire*

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 sovraindebitamento>> e di <<prevedere che alla società tra avvocati si applichino, in quanto compatibili, le disposizioni sull'esercizio della professione di avvocato in forma societaria di cui al decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96.>>

Attività professionale e attività d'impresa

Sulla base di queste premesse, appare utile un preliminare, per quanto breve, *excursus* atto a chiarire il contesto e la *ratio* del mutato quadro di regole che disciplinano l'attività professionale.

La trattazione degli aspetti fiscali della società tra professionisti, infatti, non può prescindere dal richiamo di talune preposizioni, ormai patrimonio acquisito della comune dottrina commercialistica.

Già prima della legge di stabilità 2012 era affermazione corrente (GALGANO F., Trattato di Diritto Civile, ed.2010, vol. 3, p.402-403) che *"la tendenza che si manifesta in ambito comunitario è per l'equiparazione della professionale intellettuale all'impresa. Nel diritto comunitario i professionisti intellettuali sono qualificati come imprese soprattutto agli effetti della disciplina antitrust... Anche la legge italiana antitrust, del 10 ottobre 1990, n.287 va applicata alla luce dei principi in materia scaturenti dall'ordinamento comunitario per il disposto dell'art.1, comma 4, secondo il quale: <<l'interpretazione delle norme contenute nel presente titolo è effettuata in base ai principi dell'ordinamento delle Comunità europee in materia di disciplina della concorrenza>>. Ne consegue che il privilegio legislativo che sottrae i professionisti intellettuali (protetti) alla qualifica di imprenditori può oggi essere considerato tanto come privilegio <<grazioso>> quanto come privilegio <<odioso>>: esso non impedisce l'applicazione ai professionisti di discipline per loro limitative, come agli effetti antitrust, mentre impedisce ancora di applicare loro altre discipline specifiche favorevoli, come in tema di concorrenza sleale."*

E si riteneva (GALGANO, cit., vol. 4, p.14 e ss.) che il divieto di costituire società tra professionisti - almeno per le cd. professioni "protette" - si ricavasse, piuttosto che sulla distinzione del prodotto dell'uno (beni o servizi) e dell'altro (servizio professionale), da norme di diritto interno, dettate allo specifico fine di regolare i rapporti tra libero professionista e cliente, in particolare l'art.2232 comma 1 (che pone il principio della personalità della prestazione: Il prestatore d'opera deve eseguire personalmente l'incarico assunto) e l'art.2233 comma 2 (a termini del quale "in ogni caso la misura del compenso deve essere adeguata all'importanza dell'opera e al decoro della professione").

In realtà le disposizioni del codice civile in tema di contratto d'opera evocano la figura di un esercente la professione intellettuale (il cd. *professionista gentiluomo*, pronto a mettere a disposizione degli altri il proprio sapere e ad agire disinteressatamente perseguendo, prima di tutto, il bene pubblico) ampiamente superata dalla realtà delle regole dell'attuale quadro normativo, che è in primis comunitario e poi nazionale, che pone in evidenza le

peculiarità del mercato dei servizi professionali, caratterizzato (secondo il pensiero dominante in ambito comunitario) da forti asimmetrie informative, sia *ex ante* che *ex post* (il cliente non è in grado di valutare la qualità del prodotto, sia prima di usufruirne che dopo averne usufruito); da scarsa concorrenzialità; da regolazioni eccessivamente protezionistiche (v. *amplius* CAROCCIA F., Il contratto d'opera intellettuale tra professione ed impresa, in TRATTATO DI DIRITTO CIVILE del Cnn, 2013, p.121 e ss.).

Nelle fonti comunitarie la <<prestazione intellettuale>> è sostituita dal concetto di <<prestazione di rilievo economico che non rientra nella nozione di merce o di capitale>> (così nell'audizione AGCM 8/3/2007 dal sito www.agcm.it): ed invero, ai sensi dell'art.57 TFUE (ex art.50 TCE) sono considerate come servizi (compresi tra questi le attività delle libere professioni) le prestazioni fornite dietro retribuzione.

Ciò consente l'applicazione ai servizi professionali della normativa comunitaria in tema di libertà di circolazione (e di stabilimento), con possibilità di limitazione solo per esigenze imperative connesse all'interesse generale, quali ad es. - come emerge dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia - la buona amministrazione della giustizia e la tutela dei creditori, le norme in materia di organizzazione, qualificazione, deontologia, controllo e responsabilità dei professionisti, la necessità di valutare al meglio le attitudini e le capacità dei soggetti chiamati ad esercitare una determinata professione (v. riferimenti delle sentenze in CAROCCIA F., cit., p.139).

La qualificazione delle professioni liberali in termini di servizi professionali comporta un'altra rilevante conseguenza: la definizione dell'attività professionale intellettuale come attività d'impresa. Per il diritto comunitario è impresa qualsiasi soggetto (persona fisica o giuridica) che eserciti un'attività economica, e costituisce attività economica qualsiasi attività consistente nell'offrire beni o servizi su un mercato determinato, di talchè - sulla base di tali premesse - è stato agevole argomentare che - poiché i liberi professionisti offrono servizi sul mercato dietro corrispettivo e sopportano il rischio di eventuali perdite - essi devono essere considerati, ai fini del diritto comunitario (in particolare sotto il profilo dell'applicabilità della disciplina in materia di concorrenza) come imprese. Conseguentemente, i rispettivi ordini professionali sono (per il diritto comunitario) associazioni di imprese (CAROCCIA F., cit., p.141-142).

Ciò spiega perché nella prospettiva comunitaria le professioni intellettuali siano diventate un elemento chiave delle politiche comunitarie volte allo sviluppo di economie competitive e all'eliminazione di ostacoli alla concorrenza, a partire dalla individuazione delle categorie di restrizioni individuate dalla Commissione C.E. (*Relazione sulla concorrenza nei servizi professionali* del 2004) che sarebbe opportuno rimuovere per incrementare la concorrenza e l'efficienza dei servizi: rimozione dei vincoli alla fissazione dei prezzi (*alias* rimozione delle tariffe), rimozione del divieto di pubblicità, rimozione delle restrizioni all'accesso, e rimozione dei divieti di struttura aziendale e di pratiche

multidisciplinari (CAROCCIA F., cit., p.144).

Tuttavia, l'affermazione, a livello comunitario, di una sostanziale identità tra attività professionale e attività di impresa, si scontra con il principio affermato dall'ordinamento italiano di incompatibilità dell'attività professionale con l'attività imprenditoriale, sia per ragioni sistematiche che fondate sulla lettera delle disposizioni codicistiche: l'art.2238 c.c. comma 1 (norma di rinvio) prevede l'applicazione dello statuto dell'imprenditore solo laddove l'esercizio della professione costituisca elemento di una attività di impresa (sul tema v. *ex multis* CAROCCIA F., cit., p.145 e ss., e PACCOIA M., *Novità in materia societaria e di impresa*, 2012, p. 2 e ss.). E appunto tale incompatibilità (retaggio della considerazione particolare goduta nel corpo sociale dalle professioni liberali) giustifica il privilegio (la diversità di disciplina) accordato ai professionisti rispetto agli imprenditori: diritto al compenso e sottrazione al fallimento (PACCOIA M., cit.,p.4), privilegio bilanciato peraltro - almeno fino ai recenti interventi normativi - dalla impossibilità di costituire società avente ad oggetto l'esercizio di attività professionali (CAROCCIA F., cit., p.155 e ss.).

La disciplina delle società tra professionisti

La legge di stabilità 2012 conclude (almeno per la gran parte delle professioni) la *lunga marcia* del legislatore (come è stata appellata in dottrina) verso l'equiparazione delle professioni all'impresa. L'art.10 della legge 183/2012, come modificato dall'art. 9-bis della legge 24 marzo 2012, n. 27, di conversione del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, recante *Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività*, è oggi così formulato:

«3. È consentita la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile. Le società cooperative di professionisti sono costituite da un numero di soci non inferiore a tre.

4. Possono assumere la qualifica di società tra professionisti le società il cui atto costitutivo preveda:

- a) l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci;
- b) l'ammissione in qualità di soci dei soli professionisti iscritti ad ordini, albi e collegi, anche in differenti sezioni, nonché dei cittadini degli Stati membri dell'Unione europea, purché in possesso del titolo di studio abilitante, ovvero soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche, o per finalità di investimento. In ogni caso il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci; il venir meno di tale condizione costituisce causa di scioglimento della società e il consiglio dell'ordine o collegio professionale presso il quale è iscritta la società procede alla

cancellazione della stessa dall'albo, salvo che la società non abbia provveduto a ristabilire la prevalenza dei soci professionisti nel termine perentorio di sei mesi;

c) 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; la designazione del socio professionista sia compiuta dall'utente e, in mancanza di tale designazione, il nominativo debba essere previamente comunicato per iscritto all'utente;

c-bis) 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;

d) le modalità di esclusione dalla società del socio che sia stato cancellato dal rispettivo albo con provvedimento definitivo.

5. La denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve contenere l'indicazione di società tra professionisti.

6. La partecipazione ad una società è incompatibile con la partecipazione ad altra società tra professionisti.

7. 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. Il socio professionista può opporre agli altri soci il segreto concernente le attività professionali a lui affidate.

8. La società tra professionisti può essere costituita anche per l'esercizio di più attività professionali.

9. Restano salve le associazioni professionali, nonché i diversi modelli societari già vigenti alla data di entrata in vigore della presente legge.

10. Ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, il Ministro della giustizia, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, entro sei mesi dalla data di pubblicazione della presente legge, adotta un regolamento allo scopo di disciplinare le materie di cui ai precedenti commi 4, lettera c), 6 e 7.

11. La legge 23 novembre 1939, n. 1815, e successive modificazioni, è abrogata».

A tale Decreto è seguito il regolamento di attuazione (D.M. Min.Giustizia 8/2/2013 n. 34 pubblicato nella Gazzetta ufficiale 6/4/2013 n.81, in vigore dal 21/4/2013). Dalla relazione al regolamento traspare la ratio dell'intervento normativo: si legge infatti nella relazione che << La normativa primaria pare, con evidenza, prendere le mosse dalla considerazione per cui le professioni, sia a livello comunitario che internazionale, vengono ascritte fra le attività produttrici di servizi, e quindi, sia pure in una prospettiva allargata, vengono inquadrate fra quelle attività economiche e produttrici di ricchezza rispetto alle quali si pongono le esigenze di unificazione dei mercati e di abbattimento delle barriere protettive frapposte dalle legislazioni nazionali>>. E si osserva che <<Nel quadro della normativa europea, le disposizioni dei

Trattati che configurano la libertà di circolazione dei servizi e il diritto di stabilimento, come principi cardine del diritto comunitario, legittimano l'esercizio delle professioni in forma collettiva. Al principio della liberalizzazione dei servizi e delle professioni e all'applicazione ad essi delle norme sulla concorrenza, consegue l'obbligo, per ogni Stato membro, di garantire ai fornitori dei servizi e ai fruitori degli stessi un trattamento uniforme e non meno favorevole. Espressamente, la direttiva 2006/123/CE relativa ai servizi nel mercato interno (c.d. "direttiva servizi") mira a promuovere la qualità dei servizi offerti e l'adozione di misure che favoriscano la concorrenza, a rafforzare diritti e tutele degli utenti e a favorire la libertà di stabilimento dei prestatori di servizi, tra cui rientrano senza dubbio i servizi resi dalla gran parte delle professioni c.d. regolamentate.>>

Dato atto della tendenza legislativa, per i profili che interessano in questa sede (eminentemente tributari), l'analisi dei problemi e le soluzioni operative che ne seguono non possono che tenere conto di quanto in precedenza esposto.

Le principali problematiche di carattere tributario

I problemi che sono stati focalizzati dai primi commentatori, all'indomani della riforma, per i profili (tributari) che qui interessano, sono stati quelli, da un lato, di stabilire come gestire "il passaggio" degli studi professionali, anche associati, a società tra professionisti, garantendo la necessaria neutralità fiscale; e dall'altro - ovviamente - di qualificare il reddito prodotto da dette società, se reddito di lavoro autonomo o reddito d'impresa.

Il <<passaggio>> alle società tra professionisti

Ove non si rinvenivano impedimenti di carattere (ormai, solo) deontologico (l'art.17 del codice deontologico notarile qualifica, ad es., come illecito deontologico la «c.d. rilevazione onerosa di studio notarile»), il tema della "evoluzione", verso l'assetto societario, delle attività professionali svolte in forma individuale o in forma di studio associato - si pensi alla "trasformazione" dello "studio associato" in società professionale oppure al "conferimento" dello studio professionale (individuale o associato che sia) in una S.T.P. - impone una riflessione, inevitabile, sull' <<oggetto>> del conferimento.

Anche in ambito tributario, eccetto forse per il trasferimento dello studio professionale (che genererebbe materia imponibile), per le altre operazioni straordinarie cui si è fatto cenno non sussistono certezze sulla loro legittimità, soprattutto sul versante del regime di "neutralità fiscale" che ordinariamente, nel contesto societario, dette operazioni garantiscono.

Il rischio è che "trasferire" uno studio professionale ad una società tra professionisti possa comportare l'emersione di reddito imponibile in capo allo studio professionale.

La dottrina che si è occupata *ex professo* del problema (BUSANI A., Avviamento e clientela

nel conferimento dello studio professionale in S.T.P., Le Società, n.5, 2012) non dubita circa la conferibilità in una S.T.P. (in sede di costituzione o di aumento del capitale sociale) dell'opera o dei servizi di cui il professionista sia capace:

- mediante le «prestazioni a cui sono obbligati i soci di opera» nella S.T.P. - s.n.c. (art. 2295, comma 1, n. 7, c.c.),
- mediante gli «obblighi assunti dal socio aventi per oggetto la prestazione d'opera o di servizi a favore della società» nella S.T.P. - s.r.l. (art. 2464, comma 6, c.c.),
- mediante le «prestazioni accessorie» (art. 2345 c.c.) nella S.T.P. - s.p.a.
- oppure, sempre nella S.T.P. - s.p.a., la fattispecie della emissione di strumenti finanziari a fronte «dell'apporto [...] di opera o servizi» (art. 2346, comma 6, c.c.).

Anzi, è inevitabile e scontato che, in sede di costituzione della S.T.P., i professionisti-soci della S.T.P. concordino le modalità di effettuazione delle loro rispettive prestazioni professionali nella S.T.P. medesima: accordo che può ben essere consacrato in un patto a latere dello statuto sociale, ma che può anche essere "statutarizzato" appunto facendo divenire l'operato professionale oggetto, caso per caso, di "conferimento", di "prestazione accessoria" o di "apporto".

Lo <<studio>> come azienda

Ci si chiede se si possa considerare lo "studio" alla stregua di una "azienda", e cioè quale «complesso di beni organizzato» dal professionista «per l'esercizio» della professione; e se appunto siano asset conferibili l'"avviamento" e la "clientela" professionale.

Mi spiego: lo "**studio professionale**" senz'altro non è una «azienda», nel senso tecnico del termine, di cui all'art. 2555 c.c.: e non tanto perché l'azienda sia un complesso di beni «organizzato dall'imprenditore», conoscendosi esempi (sia pur in effetti marginali) di aziende prive di imprenditore (come l'azienda dell'imprenditore defunto, ereditata da eredi non imprenditori), quanto perché l'azienda è un complesso di beni organizzato «per l'esercizio dell'impresa».

Tuttavia è innegabile - sul piano della realtà fattuale - che lo "studio professionale" (inteso come organizzazione), non appare un complesso di beni "qualsiasi" (i quali, unitariamente considerati, beninteso potrebbero pur sempre essere conferibili in società, applicando al conferimento le regole proprie di tali singoli beni), ma un complesso di beni che, unitariamente considerato, appare diverso dal risultato che si ottiene semplicemente sommando il valore delle sue singole componenti.

È stato giustamente osservato (BUSANI, cit.) che riconoscere tale peculiarità, significherebbe, sul piano del diritto sostanziale, rendere applicabili - in via di applicazione estensiva o analogica - le norme proprie dei conferimenti d'azienda (ad esempio, almeno, quelle in tema di: divieto di concorrenza, di cui all'art. 2557 c.c.; successione nei contratti, di cui all'art. 2558 c.c.; cessione dei crediti relativi all'azienda

ceduta, di cui all'art. 2559 c.c.; responsabilita` per i debiti dell'azienda ceduta, di cui all'art. 2560 c.c.; oltre che la norma di cui all'art. 2112 c.c., in tema di continuita` del rapporto di lavoro con il cessionario dell'azienda)

E, aggiungo, renderebbe piú agevole - sotto il profilo tributario - ritenere applicabili, con riferimento alle imposte d'atto, il trattamento fiscale previsto per il conferimento d'azienda (all'atto della costituzione o di aumento del capitale) in societ .

Come   noto ai conferimenti d'azienda, o di danaro o beni mobili, in sede di costituzione o aumento di capitale si applica l'imposta di registro in misura fissa di euro 168,00, come espressamente disposto dalla tariffa (art.4 co.1 lett.a tariffa Parte I - TUR).

Tuttavia - e qui   evidente il vantaggio che si rinverrebbe dalla qualificazione dello studio professionale come azienda - i conferimenti d'azienda sono soggetti a imposta di registro in misura fissa, indipendentemente dalla natura mobiliare o immobiliare dei beni che la comprendono (cfr. per tutti SANTANGELO G., *La tassazione degli atti notarili*, 2011). L'imposta   dovuta una sola volta, anche se sono codificati i conferimenti separati dei singoli soci ed anche se tali conferimenti hanno per oggetto diritti soggetti a distinte previsioni della tariffa (un socio conferisce un'azienda e un altro il danaro), poich  si tratta di disposizioni intrinsecamente connesse. Inoltre si applica l'imposta **ipotecaria** in misura fissa di euro 168,00 prevista per la trascrizione di atti di conferimento d'aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa (art.4 Tariffa TUIP 347/90), e l'imposta catastale in misura fissa (art.10 TUIP 347/90) prevista per gli atti di conferimento d'aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa.

Precisato quanto innanzi,   stato sostenuto (BUSANI, cit.) - a mio avviso, esattamente - che, nel complesso di beni denominato "studio professionale", quali elementi unificanti e peculiari dello stesso, sussistano sia un "bene" denominabile come "avviamento" (inteso sia quale plusvalore dell'organizzazione rispetto alla mera sommatoria delle sue componenti unitariamente considerate, sia come capacita` del professionista di generare rapporti con gli utenti, variamente declinabile a seconda che si tratti di una sua "capacita` soggettiva", e cioe` di una capacita` attrattiva del professionista come tale, per il suo grado di capacita`, cultura e reputazione, o di una sua "capacita` oggettiva", e cioe` di una capacita` attrattiva di un dato professionista anche, o solo, in funzione delle sue doti organizzative); sia un "bene" denominabile come "clientela" (inteso come il complesso dei rapporti in essere con i clienti e cioe` dei contratti con essi stipulati e in corso di esecuzione all'atto del conferimento).

Se "studio professionale", "avviamento" e "clientela" non fossero configurabili come "beni" (nel senso di cui all'art. 810 c.c.) la S.T.P. non potrebbe essere costituita con il conferimento di queste entita` (ma solo con il conferimento, con le loro specifiche regole, dei beni materiali e dei rapporti giuridici - i contratti di lavoro, i contratti con i fornitori, eccetera - che si rendano conferibili a prescindere dal fatto di essere "organizzati" in uno

studio professionale) e ci si limiterebbe alla conferibilità alla S.T.P. dell'opera professionale del professionista.

Tuttavia è **indubbio** che la cessione di "pacchetti di clientela" sia una prassi inveterata, la quale evidentemente si rende praticabile in tutti quei casi in cui l'affectio tra clienti e professionista sia tale da consentire il risultato che un "nuovo professionista" subentri al "vecchio professionista" in quel "pacchetto": vuoi perché i clienti sono più "attaccati" all'organizzazione che al professionista in sé, vuoi perché il "vecchio professionista" ha tali doti di convincimento verso i propri clienti da consentire al "nuovo professionista" di sostituirsi al "vecchio professionista" nei contratti di quest'ultimo coi clienti "ceduti".

Ed è altresì indubbio che, quando due o più professionisti uniscono le forze e danno vita a uno "studio associato", si soppesano l'un l'altro, quando alla rispettiva capacità di "apporto di clientela" (presente e futura) allo studio associato, nel momento in cui pattuiscono le rispettive quote di partecipazione agli utili che saranno prodotti dall'attività professionale gestita in comune.

Ne consegue che non può negarsi <<che, sotto il profilo meramente economico - o, se si vuole, ontologico -, studi di liberi professionisti siano, de facto (per personale, mezzi tecnici impiegati e quant'altro), assimilabili ad aziende>> (Cass. Civ. Sez.III, 13 gennaio 2005, n. 560).

Benchè il professionista e l'imprenditore restino due figure ontologicamente diverse - il professionista, nella massima parte dei casi, resta colui che mette a disposizione del suo cliente le sue qualità soggettive e offre un apporto «come persona, in termini di qualità umane (zelo, accortezza) e tecniche (perizia, esperienza, studi, conoscenze in genere), rendendo un servizio derivante dalla sua elaborazione intellettuale, nel cui ambito l'eventuale apparato strumentale di cui si serve, seppur di notevoli dimensioni, rimane ancillare e subordinato, mentre l'imprenditore è colui che offre un servizio il quale è il frutto della sua attività di organizzazione dei fattori produttivi, vende una "prestazione oggettiva" - sotto il profilo economico l'assimilazione (o meglio, l'equiparazione) tra studio professionale ed azienda è incontestabile, e così pure la sua "riconoscibilità sociale". Sotto il profilo tributario, con riferimento alla tassazione dell'avviamento della "azienda professionale" oggetto di trasferimento, l'equiparazione tra lo studio professionale e l'azienda è già stata legittimata dalla Suprema Corte (Cass. sez. trib. 3 maggio 2007, n. 10178): si legge nella sentenza che <<questa Corte, ha già avuto modo di affermare che anche gli studi professionali in genere, possono anche essere organizzati sotto forma di azienda c.d. professionale tutte le volte in cui al profilo personale dell'attività svolta, si affianchino un'organizzazione di mezzi e strutture un numero di titolari e di dipendenti, un'ampiezza dei locali adibiti all'attività "tali che il fattore organizzativo e l'entità dei mezzi impiegati sovrasti l'attività professionale del (dei) titolare (i), o quantomeno si ponga, rispetto ad essa, come entità giuridica dotata di una propria autonomia strutturale e funzionale che, seppur non separata dall'attività dei titolari, assuma una rilevanza economica tale da essere suscettibile di una propria valutazione e

divenire, per se stessa, oggetto di possibile contrattazione in base al combinato disposto di cui agli artt. 2238, 2082, 2112, 2555 cod. civ. (v. Cass. 11896/2002); tant'è che il trasferimento di azienda "può aver luogo anche in riferimento agli studi professionali tutte le volte in cui al profilo professionale dell'attività svolta si affianchi una organizzazione di mezzi e di strutture, un numero di titolari e di dipendenti, una ampiezza di locali adibiti ad attività professionale tali che il rapporto organizzativo e l'entità dei mezzi impiegati sovrastino l'attività del titolare, il cui accertamento compete al giudice del merito ed è incensurabile in sede di legittimità se fondato su una motivazione adeguata e immune da errori" (Cass. 14641/2006).>>

Tutto ciò consente di ammettere che - almeno sotto il profilo tributario - i professionisti possano conferire in società lo <<studio professionale>> (BUSANI, cit.), e quindi l'organizzazione da essi apprestata per lo svolgimento della loro professione anteriore, cioè la loro precedente organizzazione "strumentale", da intendersi non solo quale insieme di beni (somma delle loro componenti) ma come aggregazione di beni qualificata dal fatto di essere il complesso organizzativo che il professionista aveva apprestato, anteriormente alla costituzione della S.T.P., per l'esercizio della sua attività professionale e che aveva valore proprio per il fatto dell'opera organizzativa svolta dal professionista: complesso organizzativo comprendente, in particolare, i beni fisici (arredi d'ufficio, impianti, strumenti, macchinari) e i contratti (il contratto di locazione dell'ufficio, i contratti con i dipendenti e con i collaboratori, i contratti di utenza, i contratti di fornitura). Sul piano sostanziale, ammettendo il conferimento in società dell'"azienda del professionista", si verificherebbe il subentro della S.T.P. conferitaria «nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale» (art. 2558 c.c., applicato estensivamente, stante l'identità di ratio, per questa fattispecie non regolamentata dalla legge) e cioè a prescindere dal consenso del contraente ceduto, il quale invece occorrerebbe, per diritto comune, ai fini della perfezione della cessione (art. 1406 c.c.). Inoltre, quanto ai contratti con i clienti, in corso di esecuzione al momento del conferimento, di indubbio strettissimo «carattere personale», l'art. 2558 c.c. pare inapplicabile in quanto l'attività professionale svolta dalla S.T.P. si fonda sul presupposto della «designazione del socio professionista [...] compiuta dall'utente» (art. 10, comma 4, lett. c), L. n. 183/2011) e quindi, il «carattere personale» del contratto, stipulato prima del conferimento, permane saldissimo anche dopo il conferimento (in quanto il professionista "conferente" continua a svolgere, per i "suoi" clienti, dopo il conferimento, la stessa attività che egli svolgeva prima) e non è da esso pregiudicato in alcun modo.

In conclusione, è possibile ipotizzare (BUSANI, cit.), sia nel caso della costituzione di una S.T.P. di persone che di una S.T.P. di capitali, un conferimento dello studio professionale esercitato dal professionista individuale (o da professionisti associati) anteriormente alla costituzione della S.T.P.; studio professionale inteso come organizzazione di beni materiali, comprensiva di contratti, "clientela" e "avviamento".

A tale conferimento paiono applicabili, per applicazione estensiva, le norme sul conferimento d'azienda: - segnatamente, l'art. 2112 c.c., sulla continuazione del rapporto di lavoro del dipendente con la S.T.P., l'art. 2558 c.c. in tema di subentro della S.T.P. nei contratti già in capo al professionista singolo o allo studio associato; l'art. 2559 c.c., sul subentro della S.T.P. nei crediti del professionista singolo o dello studio associato; l'art. 2560 c.c., circa la responsabilità della S.T.P. per i debiti dello studio professionale oggetto di conferimento.

Quanto al divieto di concorrenza del conferente, di cui all'art. 2557 c.c., esso è implicito, da un lato, nel fatto che «La partecipazione ad una società è incompatibile con la partecipazione ad altra società tra professionisti» (art. 10, comma 6, L. n. 183/2011) e, d'altro lato, che, proprio dall'art. 2557 c.c., ben potrebbe discendersi per il conferente il divieto di esercitare individualmente la professione anche sotto forma individuale o di studio associato.

Divagazioni (riprese dalla dottrina commercialistica) su avviamento e clientela

Le principali ragioni per la creazione di una S.T.P. dovrebbero consistere (BINI M., *La valutazione di uno studio professionale a fini di conferimento ad una S.T.P.*, Le Società, n.5, 2012):

- a) nella crescita dimensionale (della quota di mercato e della presenza geografica);
- b) nello sviluppo della capacità di servire il cliente con più ambiti di competenza (one stop shopping);
- c) nella creazione di nuove nicchie di competenze specialistiche;
- d) nella capacità di proporsi come interlocutore a clienti di dimensioni maggiori e con maggiori capacità di spesa;
- e) nell'accrescere il posizionamento competitivo nei confronti di altri soggetti che forniscono consulenza in forma societaria;
- f) nell'adottare processi di internazionalizzazione, finalizzati ad esportare competenze ed offerta di servizi ad elevato valore aggiunto;
- g) nel trasformare l'avviamento personale del professionista (a vita definita) in avviamento d'impresa (a vita indefinita).

In presenza di validi presupposti economici, le S.T.P. dovrebbero essere in grado di esprimere un valore superiore alla somma delle singole parti che le compongono (gli apporti dei soci professionisti e dei soci non professionisti), per effetto della creazione di sinergie.

In assenza di concreti (e consistenti) vantaggi economici le S.T.P. non solo non riusciranno a decollare (per un implicito problema valutativo legato alla quota di avviamento personale non trasferibile), ma anche le poche S.T.P. create saranno destinate a scomparire. La percezione che la società nel suo complesso valga meno delle singole parti (i singoli

studi conferiti) e` una delle cause piu` ricorrenti di break-up delle law firm negli USA.

Cio` premesso, vi sono quattro profili rilevanti delle valutazioni a fini di conferimento di uno studio professionale in una S.T.P. :

a) il conferimento riguardera` in una prima fase societa` neo costituite.

b) la S.T.P. neo costituita vedra` la presenza di soci non professionisti con apporti diversi (denaro, immobili, crediti, etc.) rispetto a quelli dei professionisti stessi (che apporteranno invece il loro business

c) la S.T.P., se di successo, e` destinata nel tempo a diventare un promotore del consolidamento del settore e quindi ad aggregare nuovi studi professionali e dunque il conferimento riguardera` una societa` conferitaria gia` attiva e la valutazione dovra` richiedere una verifica della congruita` delle valutazioni relative fra conferente e conferitaria.

d) la S.T.P. dovra` regolare l'uscita del socio sulla base di valutazioni coerenti con il conferimento.

Nella valutazione degli studi professionali le "vere" attivita` oggetto di conferimento sono di natura intangibile. Fra queste le attivita` principali sono: le relazioni di clientela e l'avviamento.

L'avviamento e le relazioni di clientela (come tutti i beni intangibili) traggono origine dalla capacita` dell'azienda di generare un extrareddito positivo, dopo aver remunerato tutti i fattori della produzione (capitale, cioe` beni tangibili, e lavoro). In assenza della capacita` di generare extrareddito non puo` esserci avviamento, ne` valore delle relazioni di clientela. Naturalmente tutti gli studi professionali hanno relazioni di clientela, ma non significa che dispongano di un extrareddito positivo¹.

Le relazioni di clientela di uno studio professionale hanno valore (il portafoglio clienti esprime cioe` un intangibile relazioni di clientela, o customer base) se da tali relazioni e` ricavabile un extrareddito positivo (ovvero un margine residuo dopo aver detratto

¹ L'extrareddito non coincide con l'utile dello studio professionale, in quanto e` necessario detrarre dall'utile il costo figurativo del lavoro svolto dal/i professionista/i e la remunerazione dell'eventuale capitale netto impiegato. Per questa ragione non tutti gli studi professionali hanno avviamento o un intangibile relazioni di clientela. Se uno studio genera un reddito che e` pari (o addirittura inferiore) ad una normale remunerazione del professionista, l'extrareddito e` nullo (o negativo) e non puo` esserci il riconoscimento di avviamento o di relazioni di clientela. Il "padroncino-professionista" di uno studio professionale che estrae dalla propria attivita` una normale remunerazione per il lavoro svolto, non dispone ne` di avviamento ne` di relazioni di clientela (che abbiano valore), perche` se conferisse il proprio studio ad una S.T.P. finirebbe per conferire un volume di lavoro in grado di remunerare solo la propria prestazione di lavoro ed il capitale netto tangibile. Capitale e reddito sono due facce della stessa medaglia, non puo` esserci riconoscimento di valore di capitale intangibile da parte del socio non professionista se non vi e` capacita` di reddito in grado di remunerarlo.

dall'utile netto il costo figurativo del professionista che svolge la propria attività e la remunerazione del capitale netto tangibile investito).

Le relazioni di clientela esprime il valore delle relazioni in essere alla data della valutazione (sempreché esprimano un extrareddito) in una prospettiva a finire, mentre l'avviamento esprime il valore delle future relazioni di clientela (naturalmente quando ricorrano le condizioni per ritenere che lo studio professionale sia in grado di rigenerare le relazioni di clientela nel tempo).

L'avviamento rappresenta il valore della capacità di generare nuova clientela o di rigenerare relazioni di clientela (nuovi incarichi dalla stessa clientela) nel futuro. Capacità che può essere individuata nell'organizzazione del singolo studio professionale (ed in questo caso si identifica un avviamento di impresa), ma ben più spesso è individuabile nello specifico professionista dotato di capacità "speciali" (di colui che gli anglosassoni chiamano il *rainmaker*, il mago della pioggia, ovvero il professionista che in virtù delle proprie relazioni, visibilità, riconoscimento professionale è in grado di generare continuamente nel tempo la "pioggia" di nuovi incarichi e di nuove relazioni di clientela). Quando la capacità di generare o rigenerare relazioni di clientela è attribuibile ad uno o più *rainmaker* l'avviamento è definito "personale".

Con il termine *avviamento d'impresa* si intende - nel gergo della valutazione - l'avviamento che è trasferibile insieme allo studio professionale in quanto attiene alle capacità dell'organizzazione (in senso lato) di generare extraredditi futuri. Normalmente questo avviamento è a vita indefinita ed una volta conferito è acquisito definitivamente dalla conferitaria. Con il termine *avviamento personale* si intende invece quella parte di avviamento che è più strettamente legato al singolo professionista (e che può essere avviamento commerciale o di relazione o avviamento legato alle sue competenze distintive).

L'avviamento personale è a vita definita (in quanto legato alla vita professionale del *rainmaker* ed alla sua capacità di rimanere tale) e non è acquisito definitivamente dalla conferitaria. Se il *rainmaker* lascia la S.T.P. l'avviamento personale tira a seguirlo.

Per questa ragione l'avviamento personale è solo parzialmente trasferibile e solo a certe condizioni.

Nel caso di un conferimento ad una S.T.P. l'avviamento personale trasferibile è rappresentato dal volume di lavoro che il *rainmaker* è in grado di rigenerare nel tempo nella nuova struttura. Il vantaggio per il *rainmaker* è rappresentato dalla possibilità di trasformare il proprio avviamento personale trasferito (che è una attività a vita definita) in avviamento di impresa (che è un'attività a vita indefinita). Questa è anche la ragione per cui alcuni professionisti di particolare "valore" potranno utilizzare le S.T.P. per risolvere problemi di successione, trasformando avviamento personale in avviamento d'impresa.

Non è sufficiente che l'avviamento personale sia trasferibile perché concorra a determinare il valore del business conferito. Rimane, infatti, il rischio che il rainmaker lasci la S.T.P. (portandosi con sé l'avviamento personale in precedenza conferito). È dunque necessario che ricorrano le condizioni perché l'avviamento personale si consolidi e si trasformi progressivamente in avviamento di impresa.

Questa condizione dovrà essere garantita da un patto di non concorrenza, che vincola il rainmaker in caso di uscita dalla società per un periodo sufficientemente ampio da consentire il consolidamento dell'avviamento personale in avviamento di impresa.

Dunque l'avviamento personale trasferibile coincide con il diritto a non competere (covenant-notto-compete). Il diritto a non competere ha una vita definita proprio come l'avviamento personale².

Qualificazione fiscale del reddito

Come già detto, manca ancora una chiara definizione della natura del reddito prodotto dalle STP e quindi delle modalità di determinazione dello stesso, in quanto né la normativa né il regolamento attuativo si occupano dell'inquadramento del reddito dalle stesse prodotto.

Il quadro è abbastanza incerto.

Il dubbio fondamentale è se il reddito prodotto da tali società debba essere qualificato quale reddito di lavoro autonomo o reddito d'impresa, avendo a mente che: l'attività svolta dalle STP è di tipo professionale, il capitale apportato è nella maggior parte dei casi poco incidente sulle prestazioni svolte, e che la società può essere partecipata da "soci per prestazioni tecniche" o di soci "con finalità d'investimento".

In linea di principio, l'utilizzo dello schema societario parrebbe portare a ritenere applicabili le norme del T.U.I.R. in materia, con la conseguenza di qualificare il reddito

² In tal senso TOFFOLETTI L. - Società tra professionisti e diritto della concorrenza, Le società, n.5, 2012 : <<In uno scenario in cui l'apporto del socio professionista sia concepito in tutto e per tutto come conferimento d'azienda, affinché il recesso non sia tale da privare la società dei flussi di reddito connessi ai mandati eseguiti dal socio recedente (e così di gran parte del valore dell'avviamento conferito) occorrerebbe invece consentire la stipulazione di un patto di non concorrenza in grado di neutralizzare la perdita di avviamento per la società (e così capace, a sua volta, di garantire una serena valorizzazione dei conferimenti dei soci professionisti).

Considerato che la capacità di mettere al sicuro i flussi di reddito della S.T.P. e quindi la sua stabilità incide assai sensibilmente sulla possibilità che le S.T.P. attraggano investimenti in capitale di rischio da soci non professionisti, la tesi dell'invalidità si profila come incompatibile con lo spirito della nuova normativa. E lo sarebbe anche con i principi di necessità e proporzionalità: si tratterebbe di una protezione dell'interesse del professionista nella sua individualità (poi di quello specifico professionista che abbia scelto di svolgere la sua attività entro una S.T.P.) contro l'interesse delle organizzazioni professionali più avanzate.>>

prodotto dalle società tra professionisti come “reddito d’impresa”. Infatti, in base ai principi di carattere generale stabiliti dagli artt. 6 e 81 - il reddito complessivo delle società (di persone e di capitali), da qualsiasi attività provenga, è considerato reddito d’impresa in quanto attività commerciale,

Tuttavia la tipologia di attività professionale svolta dalla STP per la quale sia prevista l’iscrizione in appositi albi o elenchi regolamentati nel sistema ordinistico, ai sensi dell’art. 53 e ss, D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) genera reddito di lavoro autonomo³.

Ciò premesso, includendo la fattispecie della società tra professionisti costituita sotto la forma giuridica della società semplice per la quale può trovare sicura applicazione la disciplina del reddito di lavoro autonomo, può distinguersi:

a) un primo gruppo di forme o modi di esercizio dell’attività professionale, soggetti alla comune disciplina (fiscale e previdenziale) dettata, finora, per i professionisti:

- Professionista individuale
- Associazione tra professionisti
- Società tra avvocati (D.Lgs. n. 96/2001)
- Società semplice
- Reddito di lavoro autonomo
- Soggetti alla ritenuta d’acconto di cui all’art. 25 del D.P.R.n. 600/1973
- Soggetti all’IRAP solo se vi è autonoma organizzazione.

b) un secondo gruppo, composto dalle stp (esclusa quella in forma di società semplice), per le quali è dubbio se il trattamento debba essere quello innanzi indicato sub a) o quello dettato per le società di persone o di capitali

- Reddito d’impresa
- Soggette all’Irap

Ma non solo: è infatti risaputo che un’ulteriore distinzione di non poco conto tra reddito di lavoro autonomo e reddito d’impresa risiede anche nella regola di imputazione di costi e ricavi in sede contabile per la determinazione del reddito di periodo: se, infatti, le attività d’impresa seguono il principio di competenza, i professionisti imputano le movimentazioni in virtù del principio di cassa.

Qualificazione di reddito autonomo

L’orientamento secondo cui il reddito prodotto dalla società tra professionisti può essere comunque attratto nell’alveo dei redditi di lavoro autonomo (art. 53 del T.U.I.R.), è quello “preferito” dagli Ordini e Collegi Professionali (si veda il documento 9 gennaio 2012 del

³ La norma così recita: <<Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall’esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l’esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, di attività di lavoro autonomo.. - compreso l’esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell’art. 5 (cioè, a mezzo associazioni senza personalità giuridica).

Comitato Unitario Permanente degli Ordini e Collegi Professionali).

La principale argomentazione addotta a sostegno di un simile inquadramento viene ravvisata nella circostanza che il soggetto giuridico "società tra professionisti" - seppur vestito della forma societaria - non esercita un'attività commerciale in senso stretto bensì continua a svolgere un'attività professionale. Ciò parrebbe confermato anche dal fatto che alla società tra professionisti sembra preclusa un'attività diversa da quella regolamentata dagli Ordini e dai Collegi professionali.

Si aggiunge, che detta interpretazione troverebbe una conferma esplicita in un orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate relativamente ai redditi prodotti dalle società tra avvocati (D.Lgs. n. 96/2011).

Con la risoluzione 28 maggio 2003, n. 118/E, infatti, l'Agenzia ha ritenuto che i redditi prodotti da dette società costituiscono redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 49 del T.U.I.R. in quanto applicabile "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 T.U.I.R.

Le argomentazioni spese dall'Agenzia sono le seguenti:

- l'esercizio in comune dell'attività di avvocato non può in nessun caso vanificare la personalità della prestazione, il diritto del cliente di scegliere il proprio difensore, l'assoggettamento del professionista ai principi di deontologia, ecc.. (in tal senso, si esprimeva la legge delega al citato D.Lgs. n. 96/2001);
- la società tra avvocati è costituita esclusivamente tra avvocati iscritti all'ordine i quali ne hanno in via esclusiva l'amministrazione;
- la società tra avvocati è comunque soggetta anche all'iscrizione in una speciale sezione dell'albo degli avvocati (oltre che ad una speciale sezione del registro delle imprese);
- la specificità dell'oggetto sociale della società tra avvocati non determina il venir meno del carattere professionale e personale della prestazione;
- l'attività della società tra avvocati ha carattere prettamente intellettuale e quindi "il sapere" è prevalente rispetto agli aspetti organizzativi e strumentali; nonchè:
- il richiamo fatto dalla normativa alle norme sulla società in nome collettivo non implica la qualificazione della società tra avvocati come società commerciale, con la conseguenza che detto richiamo opera ai soli fini civilistici e non anche ai fini fiscali.

Si è quindi aggiunto (PACCOIA, cit., p.48-49) che, benchè non possano applicarsi *de plano* molte delle conclusioni della risoluzione 118/E alle STP, essendovi il rischio di creare (senza idoneo supporto normativo) un soggetto giuridico il cui reddito vari a seconda della natura dei soci partecipanti, ciò nondimeno bisogna considerare come il professionista intellettuale non possa mai considerarsi imprenditore (arg. art.2238 comma 2 c.c). E tale conclusione sembrerebbe avallata anche dal disegno di legge delega per la riforma del sistema tributario A.C. 5291-A Comm.Finanze Camera 9/10/2012 che prevede

per l'imposta sul reddito imprenditoriale (IRI) con aliquota IRES l'esclusione dei professionisti.

Qualificazione di reddito d'impresa

E' utile segnalare come numerose argomentazioni sopra riportate possono ritenersi valide anche con riguardo alle società tra professionisti, ma è anche opportuno, forse, tener conto che tra le società tra avvocati (a cui si riferisce l'interpretazione dell'Agenzia) e le società tra professionisti sussistono delle differenze, anche significative.

E' da considerare, ad esempio, che la società tra avvocati permette la presenza, quali soci, di soli avvocati iscritti al relativo Albo professionale; la società tra professionisti, invece, permette la presenza anche di soli "non professionisti", cioè - se si vuole semplificare - di veri e propri imprenditori.

La qualificazione del reddito di lavoro autonomo potrebbe essere congrua rispetto ai "professionisti" ma risulterebbe oggettivamente non applicabile ai soci "non professionisti". In questa situazione, volendo applicare le conclusioni di cui alla risoluzione n. 118/E si rischierebbe di creare, senza supporto normativo, un soggetto giuridico che attribuisce un reddito che si qualifica in modo differente a seconda della natura del socio.

Si è fatto l'esempio del socio "non professionista" che apporta solo capitale (LEONE F., Società tra professionisti: le novità normative e il regime fiscale, Pratica fiscale e Professionale n.16 del 16 aprile 2012). In detta ipotesi, si è detto, sarebbe più logica la qualificazione del reddito quale "reddito di capitale" (se il socio è persona fisica) ovvero "reddito d'impresa" (se il socio è imprenditore, individuale o collettivo).

Si è fatto, inoltre, l'esempio del socio "non professionista" che apporta "prestazioni tecniche" (LEONE, cit.). In detta ipotesi, si è detto, si oscillerebbe probabilmente tra un reddito diverso (se il socio è persona fisica non imprenditore) e "reddito d'impresa (se il socio è imprenditore, individuale o collettivo).

Ciò conduce a ritenere preferibile l'orientamento che qualifica il reddito prodotto dalle STP come reddito di impresa, sia perché più aderente al dato letterale delle norme tributarie, sia perché più aderente allo spirito della riforma.

A questa conclusione si giunge (PACCOIA M., Novità in materia societaria e di impresa, Giappichelli, 2012) semplicemente ricorrendo, relativamente ai soggetti IRES, ad un dato più propriamente normativo considerato che l'art. 81 del T.U.I.R.⁴ prevede un principio

⁴ L'Art. 81 comma 1 del TUIR così recita: << Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione >>.

L'art. 73 TUIR ai primi due commi così recita:

<<1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

“di attrazione” secondo cui i redditi prodotti dai soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell’art. 73 (S.p.A., S.a.p.A., S.r.l., società cooperative, ecc.) sono considerati reddito d’impresa, da qualsiasi fonte provengano. Per le società di persone, detto principio opera indirettamente per effetto del rinvio di cui all’art. 56 del T.U.I.R.

Tale interpretazione trova conferma anche nella risoluzione 4 maggio 2006, n. 56/E.

In detto documento di prassi, l’Agenzia delle Entrate è intervenuta chiarendo la qualificazione del reddito prodotto dalle società di ingegneria per le quali la legge istitutiva prevedeva l’obbligo della costituzione in di società di capitale.

A parere dell’Agenzia, il reddito prodotto da dette società rientrano nella categoria del reddito d’impresa “per il solo fatto di essere realizzato da un soggetto costituito in una veste giuridica societaria”, pur riconoscendo peraltro la natura professionale dell’attività prestata da dette società.

E’ utile, poi, segnalare che non pare convincente neanche l’argomentazione di chi ritiene che solo attribuendo alla società tra professionisti la natura di reddito professionale si garantisce la piena neutralità del regime fiscale rispetto allo schema giuridico in base al quale il professionista intende operare. A ben vedere, infatti, la tesi secondo cui svolgere l’attività (ad es. di commercialista) in forma autonoma ovvero in uno studio associato ovvero in una società tra professionisti debba condurre ad un identico regime fiscale rappresenterebbe un’eccezione in un sistema che invece normalmente subordina il regime

a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali (4);

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;

d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

2. Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell’imposta si verifica in modo unitario e autonomo. Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell’articolo 5. Nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell’atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali.>>

L’art.56 TUIR comma 1 così dispone: << Per gli utili derivanti dalla partecipazione in società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato si applicano le disposizioni dell’art. 5.>>

fiscale allo schema giuridico prescelto. Se tale eccezione dovesse essere ammessa, sarebbe opportuno un esplicito riconoscimento normativo, di fatto puntualmente posto in essere dall'art.5 comma 2 lett.f) della nuova disciplina dell'ordinamento della professione forense in forza del quale <<l'esercizio in forma societaria della professione forense non costituisce attività d'impresa>>.

Qualificazione di reddito autonomo o d'impresa in ragione dell'organizzazione

Un tentativo di lenire la contrapposizione tra i fautori dell'una e dell'altra impostazione viene da un recente orientamento (BERTOLOTTI G., Esercizio in forma societaria delle professioni intellettuali e impresa, 2012, p.131 e ss.), il quale sostiene - partendo dalla circostanza che il professionista è libero di scegliere il modello organizzativo con cui esercitare la professione regolamentata (esercizio individuale o associato o in forma di società) - che per la tenuta del sistema, a livello di disciplina, è possibile che le regole siano variabile indipendente dell'organizzazione: lo statuto del professionista, in altri termini, può essere differenziato in ragione dell'organizzazione.

Ciò sarebbe confermato dal disposto della legge 148 del 2011 art.3 comma 6 secondo cui l'accesso alle attività economiche e il loro esercizio si basa sulla libertà d'impresa <<fermo quanto previsto dal comma 5 per le professioni>>,ove il legislatore mostra di considerare le professioni come attività economiche che, pur dovendo svolgersi con il rispetto della libertà di concorrenza, sono diverse dall'impresa, e ciò spiega perché l'accesso alle stesse e il loro esercizio non si fondi sulla libertà d'impresa. Ne discende che solo nella stp organizzata su base capitalistica l'esercizio della professione regolamentata equivale ad esercizio di un'impresa commerciale.

Dovrebbe conseguire da queste premesse che solo se il professionista opti per l'esercizio della sua attività professionale per il modello della stp organizzata su base capitalistica, il relativo reddito possa essere trattato (non come di lavoro autonomo, ma) come reddito di impresa.

A questo orientamento si può replicare quanto già, in precedenza, osservato: si rischia di creare, senza supporto normativo, un soggetto giuridico che attribuisce un reddito che si qualifica in modo differente a seconda (neanche della natura del socio, ma) della "organizzazione su base capitalistica", che è nozione troppo generica per poter essere adottata con sicurezza.

Le Sta, l'IRAP e la contribuzione previdenziale

Ai fini IRAP, l'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997 stabilisce che l'attività esercitata dalle società e dagli enti costituisce in ogni caso presupposto dell'imposta nel caso di esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o scambio di beni ovvero prestazione di servizi.

In materia di Irap rilevano, quindi, le note considerazioni riguardanti l'esistenza di una "autonoma organizzazione" che hanno recentemente condotto ad esentare i contribuenti privi di tale requisito.

Quanto alla contribuzione previdenziale, le conclusioni risentono della soluzione, a monte, del problema della qualificazione del reddito.

E quindi, come è stato precisato (ARTINA V., Società tra Professionisti: la forma giuridica – Analisi di casi particolari - *Pratica Fiscale e Professionale - Allegato al n. 32 del 12 agosto 201*), se si condivide l'orientamento del reddito di lavoro autonomo sulla fattura emessa dalla Società tra professionisti dovrà essere esposta la ritenuta d'acconto del 20% (ai sensi dell'art. 25, D.P.R. n. 600/1973) ed il contributo integrativo del 4% a carico del cliente (se previsto dalla cassa di appartenenza). Una volta incassato, questo contributo integrativo andrà versato alla cassa di previdenza della categoria. In merito ci si potrebbe interrogare sulla destinazione del contributo integrativo del 4%, correlato al reddito prodotto dai soci non professionisti non iscritti in albi né tantomeno alle casse di previdenza dei liberi professionisti.

Attualmente si è propensi a ritenere (ARTINA, cit.) che il contributo integrativo andrà calcolato su tutti i redditi prodotti dalla STP e pertanto resta da chiarire chi potrà godere della posizione contributiva maturata dalla STP come unico soggetto autonomo. Anche di tale aspetto, purtroppo non viene fatta menzione nel regolamento e pertanto si attendono le necessarie istruzioni, anche da parte dei singoli enti coinvolti (le casse di previdenza degli ordini).

Ad esempio sul sito internet della Cassa dottori Commercialisti si trova un primo chiarimento: *"Con riferimento all'inquadramento previdenziale delle Società tra Professionisti, la Cassa dei Dottori Commercialisti precisa che tali soggetti, in quanto iscritti all'Albo professionale ai sensi dell'art. 8 del D.M. 8 febbraio 2013, n. 34, sono obbligati all'applicazione della contribuzione integrativa su tutti i corrispettivi rientranti nel volume di affari e al suo versamento alla Cassa, secondo quanto previsto dall'art. 11, comma 1, della Legge 29 gennaio 1986, n. 21"*.

In conclusione, non sono pochi, sotto il profilo tributario, i nodi che ancora rimangono da sciogliere. In particolare dovrà essere chiarito:

- se effettivamente i redditi prodotti dalle STP rientrano nella categoria di lavoro autonomo e ad essi sarà applicabile la ritenuta del 20%;
- se si renderà applicabile il contributo integrativo nella misura del 4%, chi ne potrà usufruire in termini di posizione previdenziale e come si coordineranno con i contributi previdenziali soggettivi alla rispettiva cassa;
- quale sia il trattamento fiscale in capo al socio non professionista, come i redditi dovranno essere cumulati con altri redditi di capitale o d'impresa.

Nota bibliografica

ARTINA V., Società tra Professionisti: la forma giuridica – Analisi di casi particolari - *Pratica Fiscale e Professionale - Allegato al n. 32 del 12 agosto 2013*

BERTOLOTTI G., Esercizio in forma societaria delle professioni intellettuali e impresa, Giappichelli 2012

BINI M., La valutazione di uno studio professionale a fini di conferimento ad una S.T.P. Le Società, n.5, 2012

BUSANI A., Avviamento e clientela nel conferimento dello studio professionale in S.T.P., Le Società, n.5, 2012

CAROCCIA F., Il contratto d'opera intellettuale tra professione ed impresa, in TRATTATO DI DIRITTO CIVILE del Cnn, Esi, 2013,

GALGANO F., Trattato di Diritto Civile, Cedam, ed.2010

LEONE F., Società tra professionisti: le novità normative e il regime fiscale, *Pratica fiscale e Professionale* n.16 del 16 aprile 2012

PACCOIA M., Novità in materia societaria e di impresa, Giappichelli, 2012

SANTANGELO G., *La tassazione degli atti notarili*, 2011

TOFFOLETTI L. - Società tra professionisti e diritto della concorrenza, Le società, n.5, 2012

Materiali

Risoluzione Agenzia Entrate 28 maggio 2003, n. 118/E,
Risoluzione Agenzia Entrate 4 maggio 2006, n. 56/E.