



Aspetti fiscali delle aggregazioni tra avvocati

Prof. Avv. Stefano Dorigo

Università degli Studi di Firenze

Convegno Nazionale Avvocati Giuslavoristi Italiani

Trieste, 15.09.2022



Le questioni controverse

- **La natura del reddito prodotto da una STA: reddito d'impresa o reddito di lavoro autonomo?**
- **Il reddito percepito dal socio della STA**
- **La fiscalità delle operazioni di riorganizzazione: trasformazione da associazione professionale in STA o STP, conferimento dello studio associato in STA**
- **Il regime fiscale delle reti professionali**
- **Regime forfettario e partecipazione ad una STA**
- **Agevolazioni fiscali per investimenti e STA**

- Il professionista produce, come noto, reddito di lavoro autonomo, anche nel caso in cui partecipi ad una associazione professionale che è ente fiscalmente trasparente ai sensi dell'art. 5 TUIR
- Ma *quid* nel caso in cui quello stesso professionista sia socio di una STA?
- Manca una regolamentazione fiscale specifica, ragion per cui si è assistito nel tempo a orientamenti divergenti
- **Art. 16 D.Lgs. 96/2001: «L'attività professionale di rappresentanza, assistenza e difesa in giudizio può essere esercitata in forma comune esclusivamente secondo il tipo della società tra professionisti, denominata nel seguito società tra avvocati»**

- **Quindi si riteneva che la società tra avvocati, avente ad oggetto esclusivo «*l'esercizio in comune della professione dei propri soci*», costituisse un tipo speciale di società, con conseguenze anche sul regime fiscale**
- **Ris. AdE 118/E del 26.05.2003: il reddito prodotto dalla STA resta reddito di lavoro autonomo, dal momento che la STA, non essendo riconducibile ad alcuna tipologia societaria prevista dal codice civile, non rientrasse nel disposto degli artt. 6 e 81 del TUIR**
- **Prevale, quindi, la natura personale ed intellettuale dell'attività svolta rispetto al profilo soggettivo dell'ente sotto cui essa è esercitata**



- **Il quadro muta radicalmente nel 2017, con l'introduzione dell'art. 4-bis nella legge 247/2012, secondo il quale «*L'esercizio della professione forense in forma societaria è consentito a società di persone, a società di capitali o a società cooperative iscritte in un'apposita sezione speciale dell'albo tenuto dall'ordine territoriale nella cui circoscrizione ha sede la stessa società*»**
- **Si perde la peculiarità del tipo societario, dal momento che la STA viene ad essere ricondotta ad uno dei tipi previsti dal codice civile**
- **Ne consegue che i redditi prodotti dalla STA dovrebbero qualificarsi come redditi di impresa, ai sensi dei ricordati artt. 6 e 81 TUIR**



- In tal senso si è ripetutamente espressa l'AdE, in particolare con la **Ris. 35/E del 7.05.2018: «*si ritiene che, in assenza di una esplicita norma, l'esercizio della professione forense svolta in forma societaria costituisce attività d'impresa, in quanto, risulta determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria piuttosto che lo svolgimento di un'attività professionale*»**
- In sostanza, la pacifica riconduzione della STA ad una delle società previste dal codice civile comporta, per l'AF, la prevalenza dell'aspetto organizzativo rispetto al tipo di attività, prettamente personale, svolta nell'ambito della società



- **Tale approdo è, peraltro, tutt'altro che pacifico**
- **Di recente la Cassazione (sent. 15 marzo 2021, n. 7407) ha escluso l'automatica applicazione delle norme del TUIR sul reddito d'impresa**
- **La natura del reddito prodotto da una STA dipende dalle caratteristiche del singolo caso e dal confronto tra apporto individuale del professionista e rilevanza dell'aspetto organizzativo**
- **Laddove l'organizzazione, tipica della società, prevalga sulla personalità della prestazione, allora il reddito sarà attratto nell'alveo del reddito d'impresa, in caso contrario resterà reddito di lavoro autonomo**



- **L'AdE, tuttavia, resta ferma nella propria originaria posizione interpretativa**
- **Risposta ad interpello 16.09.2021 n. 600: il reddito delle STA è sempre reddito d'impresa e «*non assume alcuna rilevanza, pertanto, l'esercizio dell'attività professionale, risultando a tal fine determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria*»**
- **Il quadro, quindi, è ancora incerto, ciò che lascia presagire un ampio contenzioso. Non è detto che anche questa incertezza sia alla base del successo piuttosto contenuto di questa forma di aggregazione tra avvocati**
- **La crisi economica, tuttavia, rende spesso indispensabile ricorrervi, è quindi auspicabile un celere intervento chiarificatore da parte del Legislatore**

- **Come si è visto, la legge professionale forense consente l'esercizio dell'attività legale in veste societaria ma solo laddove si tratti di società di persone, società di capitali o società cooperative**
- **Ciò impatta anche sulla natura del reddito percepito dai soci della STA**
- **Se infatti questa ha la veste di società di capitali, il reddito del socio sarà reddito da partecipazione ai sensi dell'art. 44, comma 1 lett. e), del TUIR**
- **Nel caso di società di persone, il reddito d'impresa sarà attribuito per trasparenza al socio senza applicazione della ritenuta (Risposta ad interpello 9.05.2014 n. 954-64127/2014)**
- **Laddove il socio non percepisca un utile, ma una remunerazione per l'attività svolta a favore della STA, allora saremo in presenza di un reddito di lavoro autonomo, sottoposto a ritenuta d'acconto (Risposta ad interpello n. 128/2018)**



- **Si pone il problema della trasformazione di una associazione professionale in una STA**
- **L'attuale regime fiscale, come interpretato dall'AdE, non sembra molto favorevole a queste operazioni, di fatti disincentivandole**
- **Secondo la Risposta ad interpello n. 107/2018, infatti, tale trasformazione non è fiscalmente neutrale, bensì avrebbe carattere realizzativo.**
- **Si tratterebbe, infatti, di una operazione che comporta l'ingresso di beni in regime d'impresa, con la possibile emersione di una plusvalenza tassabile ai sensi degli artt. 9 e 54 del TUIR**
- **Per l'AdE, l'art. 170, comma 1, del TUIR non si applica in quanto non siamo in presenza di un mero mutamento giuridico della forma societaria commerciale**

- **Altra questione concerne il conferimento di uno studio professionale in una STA**
- **Anche in questo caso, l'atteggiamento dell'AdE è piuttosto rigido e poco favorevole nei confronti di queste operazioni**
- **In più occasioni, infatti, è stato sostenuto che l'operazione sia realizzativa, ai sensi dell'art. 54 del TUIR, e che il corrispettivo da assoggettare ad imposizione in capo al conferente debba essere determinato in base al valore normale (*ex art. 9 del TUIR*) dei singoli beni conferiti nella società (Ris. 177/E/2009 e Risposta ad interpello n. 125/2018)**
- **Occorrerebbe che il legislatore intervenisse, qualificando espressamente questa fattispecie come conferimento d'azienda neutrale**

Il regime fiscale delle reti professionali

- **In tempi recenti, si moltiplica il ricorso alle reti di professionisti**
- **I *network* professionali aiutano a creare sinergie multidisciplinari, senza rinunciare alla propria struttura originaria e, soprattutto, alla propria indipendenza**
- **Il fenomeno è nuovo e non ancora affrontato a livello normativo, per quanto attiene al trattamento fiscale dei redditi prodotti avvalendosi della rete**
- **Tra l'altro, la legge n. 81/2017 richiama espressamente la disciplina delle reti di imprese, per le quali ancora una volta manca uno specifico regime impositivo**
- **Distinzione tra reti-contratto e reti-soggetto (circ. AdE 20/E/2013)**
- **La rete-contratto non altera la fiscalità dei singoli partecipanti, ma *quid* se siamo di fronte a un soggetto autonomo dai partecipanti?**



- **Uno dei temi di maggiore discussione riguardo ai profili fiscali delle STA attiene alla possibilità per gli avvocati che usufruiscono del regime forfettario di determinazione del reddito e pagamento dell'imposta di mantenerlo nel caso in cui divengano soci di una STA**
- **La questione non è marginale, attesa la rilevanza dei benefici del regime forfettario e il probabile incremento della soglia massima di ricavi per accedervi, da una parte, ed il rischio che un mancato coordinamento induca molti professionisti a non accedere a forme di aggregazione che nell'attuale contesto economiche sono spesso decisive per mantenersi sul mercato**



- **Il regime forfettario è precluso in presenza di partecipazione a società di persone o associazione professionale. Per le srl è ammessa la fruizione del regime salvo il caso che segue**
- **Art. 1, comma 57 lett. d), della legge 190/2014: non possono applicare il regime forfettario gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni**
- **Quindi solo in presenza delle due condizioni in considerazione (controllo, diretto o indiretto, e tipo di attività svolta nella srl) opera la causa ostativa, con la conseguenza che se almeno una di queste condizioni manca è possibile «trasportare» il regime forfettario nella società (circ. AdE 9/E/2019)**

- **Per quanto riguarda il requisito del controllo, secondo AdE esso è integrato (come controllo «contrattuale») laddove il fatturato del socio sia superiore ad una certa soglia percentuale dei ricavi complessivi della STA (Risposta ad interpello n. 501/2019)**
- **Per quanto invece riguarda l'esercizio della stessa attività economiche, secondo i documenti di prassi è escluso dal regime forfettario il professionista socio di una STP di cui è amministratore, nel caso in cui percepisca compensi per la sua carica di amministratore che sono dedotti dalla società (Risposta ad interpello n. 117/2019)**
- **Di fatto, il professionista in regime forfettario può conservarlo anche se diventa socio di una STA nella forma di srl, nel caso in cui non detenga il controllo ovvero non riceva alcun compenso dalla società**

- **L'esercizio dell'attività professionale per mezzo di una STA, sebbene possa risultare penalizzata per l'applicazione del criterio di competenza (anziché quello di cassa, proprio del reddito professionale), può tuttavia portare vantaggi in conseguenza dell'applicabilità dei regimi agevolativi per investimenti**
- **Nella recente Risposta a interpello 600/2021, l'AdE ha infatti riconosciuto che, proprio perché titolari di reddito d'impresa, le STA possono accedere al credito d'imposta relativo ai beni materiali «industria 4.0» nonché a quello che riguarda gli investimenti produttivi ubicati in regioni economicamente svantaggiate**
- **Si tratta di una conferma di quello che l'AF aveva già riconosciuto con la circ. 9/E/2021**

Grazie per l'attenzione

stefano.dorigo@unifi.it

dorigo@dstaxlegal.it

