

# L'esercizio della professione forense in forma societaria: profili fiscali

di Alessandra Magliaro (\*)

La Legge sulla concorrenza emanata nell'agosto 2017 introduce nella Legge n. 247/2012 relativa all'ordinamento forense la disciplina dell'esercizio della professione in forma societaria. Tale norma dovrebbe costituire un approdo alla delicata questione relativa alle società tra avvocati, già introdotte nel nostro ordinamento dal 2001.

## 1. Premessa

Il 29 agosto 2017, a seguito dell'introduzione nel nostro ordinamento della c.d. Legge sulla concorrenza (1), è stato inserito l'art. 4-*bis* alla Legge n. 247/2012 relativa all'ordinamento della professione forense: tale norma disciplina l'esercizio della professione forense in forma societaria.

Dopo più di quindici anni dal D.Lgs. n. 96/2001 che prevedeva una regolamentazione della società tra avvocati alquanto farraginosa e poco applicata, la nuova normativa si propone quale norma di riferimento per cercare di dare nuovo impulso alle esigenze, sentite dagli operatori, relativamente ad una più **moderna modalità di esercizio della professione forense**. Tale disciplina, certamente più organica e coerente della precedente, pone all'interprete qualche spunto di riflessione in merito ai profili fiscali connessi.

## 2. Cenni storici

L'esercizio delle **professioni "protette"**, ovvero quelle che prevedono l'esercizio solo a seguito di iscrizione ad un ordine o un albo, in forma associata era, fino al 2011, estremamente limitato. Ed invero, la Legge n. 1815 del 23 novembre 1939 stabiliva il divieto di costituire società per l'esercizio di professioni protette (2). L'unica forma associativa consentita ai professionisti era allora quella dello **studio associato**, costituito solo tra soggetti regolarmente iscritti a un albo professionale, e comprendente nella denominazione il nome e il cognome di tutti gli associati.

Fra gli anni ottanta e novanta dello scorso secolo, la giurisprudenza (3), prima, e il legislatore, poi, hanno cercato di porre rimedio alle esigenze che da più parti sorgevano relativamente ad un divieto divenuto ormai obsoleto e in contrasto con l'ammodernarsi della società (4).

(\*) Professore aggregato presso l'Università di Trento.

Il presente scritto, rielaborato e corredato di note, riprende i contenuti della relazione svolta a Ravenna il 24 novembre 2017 all'interno del Corso di Alta Formazione per giudici tributari e professionisti.

(1) Legge 4 agosto 2017, n. 124.

(2) Tale Legge era stata introdotta in un contesto storico di legislazione razziale dovendo vietare l'esercizio delle professioni ordinistiche in forma societaria "anonima" al fine di impedire agli ebrei di esercitare le stesse fruendo dello schermo socie-

tario. In tal senso cfr. F. Ciovati, "La società tra professionisti: inquadramento e aspetti fiscali", in *Bilancio e reddito d'impresa*, 2017, pag. 29.

(3) Cass. nn. 7263, 7264 e 7265 del 3 marzo 1986.

(4) La Corte costituzionale (sentenza 22 gennaio 1976, n. 17) aveva peraltro statuito che la legge del 1939 meritava sì una rivisitazione legislativa ma, non essendo viziata di incostituzionalità, costituiva, obiettivamente, un ostacolo difficilmente superabile. Si veda sul punto P. Montalenti, "Società tra professionisti, società tra avvocati, associazioni profes-

Il sistema comincia ad evolversi con la fine del secolo scorso. Con l'art. 17 della Legge n. 109/1994, era stata introdotta la possibilità di costituire società per l'esercizio dell'attività di ingegneria, e in particolare, per l'esecuzione di studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi di impatto ambientale, nella forma di **"società di ingegneria"** (società di capitali o società cooperative a cui possono partecipare anche soggetti non professionisti, senza alcun limite specifico) oppure di **"società di professionisti"** (società di persone o di società cooperative, costituite esclusivamente tra professionisti iscritti negli appositi albi previsti dai vigenti ordinamenti professionali).

La deroga al divieto era stata giustificata con l'opportunità di consentire forme organizzate per l'esercizio dell'attività di progettazione di grandi opere pubbliche (5).

Nel 2001 (6) viene regolamentata per la prima volta l'esercizio della **professione di avvocato in forma societaria** (su cui più diffusamente *infra*), ed infine nel 2011 (7) viene espressamente disciplinata la costituzione di società tra professionisti per l'esercizio di professioni regolamentate in ordini professionali.

### 3. Società tra professionisti

È utile analizzare, seppur brevemente, la disciplina della normativa del 2011 relativa alle so-

cietà tra professionisti in genere, anche perché molte delle considerazioni su queste ultime saranno utili nell'analisi delle società tra avvocati. Come più sopra ricordato, dopo un tentativo di regolamentazione a macchia di leopardo, con disposizioni specifiche relative alle singole categorie professionali, nel 2011 è stata finalmente introdotta nel nostro ordinamento una disciplina unitaria sull'esercizio in forma societaria delle professioni ordinistiche (8).

Il comma 3 dell'art. 10 della Legge n. 183/2011 stabilisce che "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" (9).

La norma evidenzia che le società tra professionisti non costituiscono, quindi, un genere autonomo con causa propria, ma appartengono alle **società tipiche** disciplinate dal Codice civile, con la conseguenza che le stesse sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto, salve unicamente le deroghe e le integrazioni espressamente previste dalla normativa speciale in relazione al loro particolare oggetto (10).

Tale norma annovera, tra i tipi sociali cui far ricorso, sia i **modelli personalistici** (società semplice, in nome collettivo, in accomandita semplice) che quelli capitalistici (società per azioni,

sionali: *much ado about nothing*", in *Rassegna forense*, 2013, pag. 798.

(5) Norme specifiche erano state dettate anche per le società tra farmacisti (Legge n. 475/1968) e per le società di revisione (D.Lgs. n. 39/2010).

(6) Art. 16, D.Lgs. n. 96/2001.

(7) Art. 10, Legge n. 183/2011 e successivo Decreto attuativo Ministero della Giustizia n. 34/2013.

(8) Sul tema, anche se non esaustivamente v. G. Bertolotti, *La società tra professionisti e la società di avvocati*, Torino, 2013. V. anche AA.VV., "Le società tra i professionisti", in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, Numero speciale, Suppl. fasc. n. 3/2013. Tra i contributi "classici" si vedano: G. Ferri, "Le società fra professionisti", in *Riv. dir. comm.*, 1972, I, pag. 237; P. Spada, "Tipicità delle società e società e associazioni 'atipiche' fra professionisti (art. 5, comma 3°, D.P.R. 1973, n. 597)", in *Giur. comm.*, 1977, I, pag. 123; G. De Ferra, "Società di professionisti e società professionali", in *Giur. comm.*, 1980, I, pag. 324 ss.; G. Alpa, "Società d'ingegneria e contratti di *engineering*: verso la svolta di una curiosa vicenda giurisprudenziale", in *Giust. civ.*, 1980, pag. 2793; M. Rescigno, *Le società fra professionisti*, Milano, 1985, pag. 3; C. Ibbia, "La categoria 'professione intellettuale'", in *Le professioni intellettuali*, in *Giur. sist. dir. civ. e comm.*, fondata da W. Bigiavi, Torino, 1987, pag. 21; F. Galgano, "Le professioni intellettuali e il concetto comunitario di impresa", in *Contr. impr. eur.*, n. 4/1997.

(9) La disciplina è volta a regolamentare solo l'esercizio delle professioni cd ordinistiche. Relativamente invece alle professioni intellettuali che non prevedono l'iscrizione ad ordini o albi, ancor prima dell'abrogazione del divieto di società tra professionisti si riteneva che tali prestazioni potessero essere rese sia attraverso un contratto d'opera intellettuale, sia, in alternativa, agendo come imprenditori, tanto in forma individuale, quanto in forma di impresa collettiva attraverso il ricorso allo schema societario. Lo svolgimento in forma societaria di attività non protette era, infatti, ritenuto ammissibile, in quanto dall'ambito di applicazione del divieto posto dall'art. 2 della Legge n. 1815/1939 venivano escluse quelle attività che non formavano oggetto di specifica riserva. Cfr. in tal senso B. Quattraro, "L'oggetto delle società commerciali: prassi e controllo giudiziario (prima e seconda parte)", in *Notariato*, 1995, pag. 496 e 1996, pag. 65.

(10) Per fare un esempio non sembra possibile costituire una società tra professionisti in forma di S.r.l. semplificata, in quanto il comma 4 dell'art. 10, Legge n. 483/2011 impone l'adozione nell'atto costitutivo di clausole statutarie pattizie che risultano incompatibili con l'inderogabilità del modello *standard* stabilita dal comma 3 dell'art. 2463-bis c.c. per le S.r.l. semplificate. In tal senso si veda Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 224-2014/I, "Società tra professionisti - Questioni applicative ad un anno dall'entrata in vigore", approvato il 3 aprile 2014, pag. 2; Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti

# Approfondimento

## Redditi di impresa

in accomandita per azioni, a responsabilità limitata), sino a comprendere anche quello **cooperativo**, con la precisazione che, in tal caso, il numero minimo di soci non può essere inferiore a tre, coerentemente con quanto stabilito dall'art. 2521, comma 2, c.c., che ammette cooperative con meno di nove soci, purché i soci siano almeno tre e tutti persone fisiche (11).

Le società tra professionisti, nel modello del 2011, possono essere costituite da professionisti appartenenti allo stesso ordine professionale o anche da professionisti di diversa estrazione; ai sensi del comma 8 dell'art. 10, infatti, la società tra professionisti può essere costituita anche per l'esercizio di più attività professionali.

Peculiare, poi, trattandosi dello svolgimento di una attività professionale in forma societaria, è l'**oggetto sociale**: la lett. a) del comma 4 dell'art. 10, Legge n. 183/2011 impone il requisito dell'esclusività dello svolgimento dell'**attività professionale** da parte dei soci.

Ne consegue, quindi, l'impossibilità di inserire nell'oggetto sociale attività diverse dall'esercizio delle professioni protette, quali ad esempio le attività imprenditoriali o l'esercizio delle professioni non protette: l'eventuale inserimento delle predette attività nell'oggetto sociale violerebbe, infatti, il principio dell'esclusività, salvo che si tratti di attività meramente strumentali.

Al capitale partecipano soci professionisti, anche stranieri, purché iscritti all'albo e soci non professionisti.

Questi ultimi possono essere chiamati per lo svolgimento di prestazioni tecniche, non deducibili nell'oggetto sociale, non essendo ammesso, come ricordato, un oggetto misto, ma esclusivo (12), oppure possono partecipare con finalità di puro investimento.

La legge prevede poi che il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale dei professionisti debba essere comunque tale da determinare la maggioranza dei due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci (13).

#### 4. Società tra avvocati: un percorso normativo complesso

La disciplina della professione forense in forma societaria ha un percorso peculiare rispetto alle altre professioni intellettuali. Ed invero ancora prima della legge del 2011 che regolamenta tutto l'universo delle professioni intellettuali, fino dal 2001 era prevista una particolare struttura per l'esercizio collettivo della professione di avvocato.

L'art. 16 del D.Lgs. n. 96/2001 stabiliva al comma 1 che: "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".

L'interpretazione della norma in presenza dell'**esclusività del modello societario**, dell'iscrizione in una sezione speciale del registro delle imprese (14), dell'espresso non assoggettamento a fallimento (15) e, infine, dell'individuazione dell'**oggetto**, peraltro **esclusivo**, della società nell'"esercizio in comune della professione dei propri soci", ha posto, in primo luogo, delicati problemi interpretativi (16).

In sostanza si assumeva la società tra avvocati come un tipo autonomo di società in virtù della caratterizzazione personale dell'oggetto (17) con conseguenze importanti sulla definizione della disciplina fiscale dell'imposizione sui redditi.

Ed invero sulla base della ricostruzione particolare della società tra avvocati, disciplinata dal

e degli Esperti contabili, circolare n. 32/IR del 12 luglio 2013., 7; A. Toffoletto, "Società tra professionisti", in *Le Società*, n. 1/2012, pag. 3; G. Andreani - A. Tubelli, "Dopo il Decreto semplificazioni resta ancora indefinita la qualificazione del reddito delle S.T.P.", in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 172.

(11) Con riguardo ai possibili tipi societari sotto i quali può esser svolta l'attività della STP, merita sottolineare la scelta di ricomprendervi anche la società semplice, che per definizione è modello utilizzabile per le attività economiche non riconducibili a quella "commerciale": scelta, questa, che - oltre ad essere in linea con quelle ricostruzioni che tendevano se non a riqualificare almeno ad applicare le norme sulla società semplice in caso di lacune nel regolamento contrattuale degli antecedenti della STP, e cioè lo studio professionale associato e l'associazione tra professionisti - appare coerente con l'impossibilità di sussumere l'attività professionale nell'ambito dell'impresa, e segnatamente quella commerciale. Questa, infatti, è sì attività economica, ma non è attività d'impresa; e non è un caso che in tale prospettiva possa esser riguardata anche la possibilità, pre-

vista nella disciplina delle società di revisione, di ricorrere allo schema della società semplice (art. 2, comma 4, D.Lgs. n. 39/2010).

(12) Sul punto si rinvia a F. Ciovati, *Le società*, cit., pag. 29 che considera le prestazioni dei soci non professionisti quali attività strumentali rispetto alle prestazioni professionali: si pensi ad esempio ad una società di capitali con socio amministratore non professionista che si occupi di gestione ed organizzazione dello studio.

(13) Art. 10, comma 4, lett. b), della Legge 12 novembre 2011, n. 183.

(14) Art. 16, comma 2, del D.Lgs. n. 97/2001.

(15) Art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 97/2001.

(16) Sul punto si rinvia a P. Montalenti, "La società tra avvocati", in *Società*, 2001, pag. 1169.

(17) In tal senso cfr. V. Ficari, "La società fra avvocati nell'imposizione sul reddito: spunti per una discussione", in *Rass. trib.*, 2002, pag. 891.

D.Lgs. n. 96/2001, l'Agenzia delle entrate (18) è pervenuta alla conclusione di qualificare come **reddito di lavoro autonomo** il reddito derivante dall'esercizio in forma collettiva della professione di avvocato. La *ratio* di tale qualificazione era dovuta alla particolare forma giuridica assunta dalla società tra avvocati, non inquadrabile in alcuno dei tipi di società commerciali disciplinati dal Codice civile, integrante una nuova ed autonoma tipologia societaria (19), in quanto tale non soggetta alla presunzione legale di cui agli artt. 6 e 81 del T.U.I.R. (20).

Ai sensi di tali norme, infatti, i **redditi delle società commerciali** residenti in Italia sono considerati redditi d'impresa e determinati sulla base delle relative disposizioni, da qualsiasi fonte provengano. Come precisato nella relazione ministeriale allo schema del T.U.I.R., il legislatore ha voluto affermare il principio che il reddito complessivo delle società (e degli enti) commerciali va sempre qualificato come reddito d'impresa, indipendentemente dalle modalità (e dai mezzi) con cui viene conseguito. In forza di questa presunzione assoluta, dunque, il reddito di una società di persone (diversa dalla società semplice) o di capitali viene necessariamente attratto nell'alveo del reddito d'impresa, anche se l'attività esercitata è oggettivamente riconducibile tra quelle foriere di reddito di lavoro autonomo, rilevando unicamente la qualificazione soggettiva del soggetto che lo produce (21). In base agli artt. 6, comma 3, e 81 del T.U.I.R.,

dunque, l'indagine circa la qualificazione del reddito professionale prodotto in forma societaria opera su di un piano strettamente formale, anziché su di un piano sostanziale, dovendosi considerare redditi d'impresa quelli conseguiti da soggetti residenti costituitisi in forma di società commerciale, a prescindere dal tipo di attività svolta e/o dalla sussistenza di una struttura organizzata (22).

L'Agenzia ha quindi ritenuto di classificare come professionale l'attività esercitata dalle società tra avvocati in virtù della specificità dell'oggetto sociale, che rivela il carattere intellettuale e personale della prestazione di assistenza legale, ancorché resa in forma collettiva.

La disciplina del 2001 relativa alla professione forense svolta in forma societaria è restata in vigore anche dopo l'introduzione della normativa del 2011 sulle **società tra professionisti** (23). Ed invero il comma 9 dell'art. 10 della Legge n. 183/2011 stabilisce che sono fatte salve le società tra professionisti costituite secondo modelli già vigenti al momento dell'entrata in vigore della legge; fra queste troviamo appunto le società tra avvocati costituite ai sensi del D.Lgs. n. 96/2001. Nel 2012 all'interno della normativa relativa all'ordinamento forense, viene attribuita delega al Governo per la disciplina della professione in forma societaria (24).

Fra i principi e i criteri direttivi della Legge delega, per il tema che qui rileva, si segnalano in particolare la forma da assumere, consentita

(18) Risoluzione 28 maggio 2003, n. 118/E.

(19) Si esprime in termini di "società di diritto speciale" o di "società a statuto differenziato", in particolare, C. Ibba, "Società tra avvocati e tipi societari", in L. De Angelis (a cura di), *La società tra avvocati*, Milano, 2003, pag. 102.

(20) Ben diversa la ricostruzione che l'Agenzia delle entrate opera nei confronti delle società di ingegneria disciplinate dall'art. 17 della Legge n. 109/1994. In tal caso, infatti, l'Amministrazione finanziaria ha qualificato come reddito d'impresa quello prodotto da tali società perché la norma espressamente stabilisce che per società d'ingegneria si intendono "le società di capitali di cui ai capi V, VI, VII del titolo V del libro quinto del Codice civile ... che eseguono studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi di impatto ambientale". In particolare, l'Agenzia ha rilevato come "non possano sorgere dubbi circa la natura del reddito prodotto da dette società ... per il solo fatto di essere realizzato da un soggetto costituito in una veste giuridica societaria ... in altre parole, non assume alcuna rilevanza, ai fini della qualificazione del reddito dalle stesse prodotto, il presupposto oggettivo, essendo a tal fine determinante l'esistenza del semplice presupposto soggettivo". Cfr. Agenzia delle entrate, risoluzione 4 maggio 2006, n. 56/E.

(21) Sul carattere assoluto della presunzione legislativa si vedano fra i tanti V. Ficari, *La società tra avvocati*, cit., pag. 893; M. Leo, *Le imposte sui redditi*, I, Milano, 2014, pag. 129; G.A. Micheli, "Reddito d'impresa e imprenditore commerciale",

in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1974, pag. 407; C. Sacchetto, *I redditi di lavoro autonomo*, Milano, 1984, pag. 69; G. Tinelli, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, pag. 61.

(22) Cfr. sul punto F. Pedrotti, "In tema di società tra professionisti di cui all'art. 10 della Legge 12 novembre 2011", in *Riv. dir. trib.*, 2013, pag. 89.

(23) Il Consiglio Nazionale Forense nella circolare n. 18-C-2013 con riferimento circa la presunta applicabilità della normativa generale in materia di società professionali anche alle società tra avvocati (art. 10, comma 10, della Legge 12 novembre 2011, n. 183; D.M. 8 febbraio 2013, n. 34 recante "Regolamento in materia di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico") esclude l'applicabilità della normativa generale alle società tra avvocati osservando che: "la nuova legge professionale forense ha affidato al Governo il compito di adottare un Decreto legislativo delegato per le società tra avvocati prevedendo, in particolare, che tutti i soci debbano essere avvocati. Il legislatore ha così configurato un tipo societario speciale che tiene conto della specificità costituzionale della professione forense. Sebbene il termine per l'esercizio della delega sia ormai scaduto senza che sia stato approvato il Decreto, non è, comunque, applicabile agli avvocati la disciplina prevista per le società appartenenti ad altre categorie professionali contenuta nella Legge n. 183 del 2011 e nel D.M. 8 febbraio 2013, n. 34".

(24) Art. 5, Legge n. 247/2012.

# Approfondimento

## Redditi di impresa

esclusivamente a società di persone, società di capitali o società cooperative, i cui soci siano **avvocati iscritti all'albo**, e peculiarmente la qualificazione reddituale dei proventi prodotti dalla società tra avvocati.

Nello specifico la lett. l) dell'art. 5 prevedeva 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".

La qualificazione del reddito prodotto veniva ribadita anche nella successiva lett. m) dello stesso articolo ove si stabiliva, seppur a fini fallimentari, che "l'esercizio della professione forense in forma societaria non costituisce attività d'impresa".

Inoltre veniva fatta salva ancora nella successiva lett. n) l'applicazione, se compatibile, delle disposizioni sull'esercizio della professione di avvocato in forma societaria di cui al D.Lgs. n. 96/2001.

La delega non è stata esercitata e nell'agosto 2017 a seguito dell'introduzione della Legge sulla concorrenza è stato introdotto l'art. 4-bis nella Legge n. 247/2012 (25).

Il comma 1 dell'art. 4-bis stabilisce che "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".

Vengono meno dunque tutte le considerazioni relative alla società di avvocati quale tipologia peculiare non inquadrabile fra i tipi societari comuni e si applica la disciplina stabilita dalle norme del Codice civile, seppure con le peculiarità previste dall'art. 4-bis stesso (26).

Con la Legge di bilancio 2018 sono stati inseriti nell'art. 4-bis i commi 6-bis e 6-ter che, pur non modificando l'impianto della disciplina in esame, prevedono, opportunamente, alcune disposizioni relative al regime previdenziale (27).

Dal punto di vista fiscale non vi è alcuna modifica; neppure sembra possibile ipotizzare un ritorno al passato relativamente all'obbligo, contenuto nel comma 6-bis, di inserire nella denominazione sociale l'indicazione "società tra avvocati" (28). La modifica, invece, sembra allinearsi sempre più alla disciplina delle società tra professionisti regolamentata dalla legge dell'art. 10 della Legge n. 183/2011, che già prevedeva, al comma 5, che "la denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve contenere l'indicazione di società tra professionisti".

### 5. Esercizio della professione forense in forma societaria: profili fiscali

Giunti a questo punto occorre ora evidenziare i profili fiscali delle società tra avvocati nel modello disciplinato dopo le modifiche apportate alla Legge sull'ordinamento forense dalla Legge sulla concorrenza dell'agosto 2017.

Dal momento che i profili sostanziali di questo modello societario sono ora, seppur con qualche peculiarità, sovrapponibili a quelli relativi alle società tra professionisti disciplinate dalla legge del 2011, molte delle conclusioni relative a queste ultime possono essere utilizzate per inquadrare il regime tributario delle società tra avvocati.

In primo luogo non vi è più alcun dubbio relativamente alla natura reddituale dei proventi conseguiti da tali società.

Il riferimento a società di persone, società di capitali e cooperative legittima l'inquadramento ai fini dell'imposizione diretta secondo le regole comuni.

Dunque i redditi prodotti da tali società, in virtù del combinato disposto degli artt. 6 e 81 del T.U.I.R., sono considerati **redditi d'impresa** e determinati sulla base delle relative disposizioni, da qualsiasi fonte provengano.

Non essendovi ragione di differenziare le società tra avvocati dalle altre forme societarie previste nel T.U.I.R., alle stesse si applicheranno tutte le disposizioni previste nella normativa tributaria.

(25) Legge n. 124/2017, art. 1, comma 141, lett. b).

(26) Ci si riferisce in particolare all'obbligo relativo alla compagine sociale previsto al comma 2 dell'articolo in questione che stabilisce che i soci, per almeno due terzi del capitale sociale e dei diritti di voto, devono essere avvocati iscritti all'albo, ovvero avvocati iscritti all'albo e professionisti iscritti in albi di altre professioni; che la maggioranza dei membri dell'organo di gestione deve essere composta da soci avvocati: che i componenti dell'organo di gestione non possono essere estranei alla compagine sociale; che i soci professionisti possono rivestire

la carica di amministratori.

(27) Art. 1, comma 443, della Legge n. 205/2017 (in vigore dal 1° gennaio 2018).

(28) Ci si riferisce alla disciplina prevista dall'art. 16 del D.Lgs. n. 96/2001 che, secondo l'Agenzia delle Entrate, integrava una nuova ed autonoma tipologia societaria e dunque una qualificazione reddituale particolare. La sola denominazione di "società tra avvocati" ora prevista non modifica né la struttura societaria, né la ricostruzione reddituale.

In particolare potrà trovare applicazione l'art. 55-bis del T.U.I.R. che introduce nel nostro ordinamento la nuova disciplina dell'imposta sul reddito d'impresa (c.d. **IRI**) che si propone di assoggettare ad imposizione con la medesima aliquota, quella dell'IRES (24%), tutte le forme d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica assunta; di tassare il reddito non distribuito con il suddetto coefficiente (29).

Potrà altresì applicarsi anche la disciplina relativa alle **imprese minori in contabilità semplificata** prevista dall'art. 1, commi da 17 a 23, Legge n. 232/2016 che ha modificato le regole di determinazione della base imponibile IRPEF e IRAP (30) introducendo un sistema di determinazione del reddito sulla base di un **criterio "misto" di cassa-competenza** (31).

Nessun dubbio sussiste, poi, per l'Agenzia delle entrate, relativamente all'assoggettabilità dei redditi prodotti dalle società ad **IRAP**. In merito è stato infatti stabilito che la qualificazione dei redditi quali redditi d'impresa rileva ai fini dell'applicazione dell'IRAP (32).

La predetta interpretazione, seppure relativa alle società tra professionisti, è, ad avviso di chi scrive, applicabile anche all'**esercizio della professione forense in forma societaria** disciplinato all'art. 4-bis della Legge n. 247/2012. Ed invero non essendovi più ragione di differenziare le forme societarie previste per gli avvocati da

quelle generalmente previste per i professionisti, ed essendo qualificabile il reddito delle prime quale reddito d'impresa, è evidente che anch'esse saranno soggette ad IRAP (33).

Una volta individuate le forme societarie per l'esercizio della professione forense, ed evidenziato che ai fini tributari i proventi conseguiti da tali società debbano essere considerati redditi d'impresa, non fa sorgere particolari difficoltà l'individuazione dei redditi in capo ai singoli avvocati soci della società.

Se la società tra avvocati adotta il modello societario della **società di capitali**, il reddito prodotto, tassato in capo alla società quale reddito d'impresa, verrà assoggettato a tassazione in capo ai soci in caso di distribuzione degli utili ai sensi dell'art. 44, comma 1, lett. e), del T.U.I.R. (34).

Nel caso il modello societario scelto sia quello della **società di persone**, in applicazione dell'art. 5 del T.U.I.R., i redditi della società saranno imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili (35).

Nel caso poi un socio rivesta anche la qualifica di amministratore della società, i proventi da questi ricevuti per l'attività di amministratore daranno luogo ad un reddito assimilato ai redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. c-bis), del T.U.I.R. (36).

(29) La scelta per il regime IRI comporta l'adozione della contabilità ordinaria. L'IRI rappresenta un regime opzionale (di durata quinquennale) per gli imprenditori, le S.n.c. e le S.a.s. in contabilità ordinaria, che opera in deroga al regime ordinario di cui all'art. 5 T.U.I.R., fondato sull'imputazione per trasparenza del reddito indipendentemente dalla sua effettiva percezione. Conseguentemente, il regime naturale degli imprenditori individuali e delle società di persone commerciali resta quello della trasparenza di cui all'art. 5 T.U.I.R., salvo l'esercizio dell'opzione per l'IRI. Quest'ultima può essere adottata a prescindere da qualsiasi parametro dimensionale, ovvero sia anche dai soggetti che naturalmente sono ammessi al regime di contabilità semplificata, previa adozione del regime di contabilità ordinaria. La Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di bilancio 2018) ha posticipato l'entrata in vigore del regime IRI introdotto dall'art. 1, commi da 547 a 549, della Legge n. 232/2016 (Legge di bilancio 2017). Le imprese individuali e le società di persone che decideranno di esercitare l'opzione per il regime di tassazione con aliquota proporzionale del 24% potranno avvalersene dal 1° gennaio 2018. Il comma 1063 della Legge di bilancio 2018, infatti, rinvia al 1° gennaio 2018 la decorrenza delle disposizioni contenute nell'art. 55-bis del T.U.I.R.

(30) L'intervento normativo è volto - come espressamente dichiarato dalla relazione illustrativa al DDL di bilancio 2017 nonché nella circolare n. 11/2017 dell'Agenzia delle entrate - a introdurre "un regime di contabilità semplificata improntato al criterio di cassa". In particolare, la determinazione del reddito con il criterio di cassa per le imprese in contabilità semplifica-

ta risponde all'esigenza di evitare gli effetti negativi derivanti dai ritardi cronici di pagamento e dal c.d. *credit crunch*. In tal modo, il legislatore ha inteso, altresì, avvicinare il momento dell'obbligazione tributaria alla concreta disponibilità di mezzi finanziari evitando - analogamente a quanto già previsto per le attività professionali - esborsi per imposte dovute su proventi non ancora incassati.

(31) Sul punto più diffusamente si veda G. Ferranti, "L'Agenzia delle entrate chiarisce i criteri di determinazione del reddito delle imprese minori", in *il fisco*, n. 19/2017, pag. 1807.

(32) Cfr. Agenzia delle entrate, consulenza giuridica n. 954-55/2014.

(33) Dal momento che i redditi delle società tra avvocati devono essere qualificati quali redditi d'impresa, è probabile che qualora tali società manchino del requisito dell'autonoma organizzazione richiesto dal presupposto impositivo IRAP, si potranno riproporre i problemi emersi negli anni ottanta dello scorso secolo relativamente all'applicabilità dell'ILOR agli agenti di commercio.

(34) Fatta salva, se ammessa, la facoltà di opzione per il regime di trasparenza ex art. 116 del T.U.I.R.

(35) In tal senso si è recentemente espressa la Direzione Regionale della Lombardia in risposta ad un interpello (n. 904-1126/2017) relativamente ad un quesito relativo alle società tra professionisti. La soluzione può essere, a parere di chi scrive, sicuramente applicata anche alle società tra avvocati.

(36) In tal senso cfr. ancora DRE Lombardia citata nella nota precedente.