



Società tra avvocati (STA): incombenze fiscali e previdenziali e conseguente effetto VASA

di Beatrice Belli e Gianluca Gambogi, avvocati

Qualificazione dei proventi conseguiti dalle società tra avvocati (STA) come redditi di impresa: novità introdotte con la recente Risoluzione n. 35/E del 7 maggio 2018 dell’Agenzia delle Entrate e netto cambio di “rotta” rispetto al passato

L’Agenzia delle Entrate con la recente Risoluzione n. 35/E del 7 maggio 2018, in risposta ad un’istanza di interpello formulata da un professionista con la quale veniva chiesto all’amministrazione finanziaria se una società per azioni costituita per l’esercizio dell’attività di avvocato, ai sensi della legge n. 247/12, così come modificata dalla l. 214/17, dovesse adottare il regime fiscale previsto per le società di capitali, ha dato risposta positiva affermando come l’esercizio della professione forense svolta in forma societaria sia da considerarsi attività di impresa e non attività di lavoro autonomo, rivedendo, così, la propria posizione rispetto a quanto già dalla stessa affermato con la Risoluzione n. 118/E del 28 maggio 2003.

Infatti, con quest’ultima Risoluzione l’Ufficio, dando risalto alla peculiarità del modello della società tra avvocati, caratterizzata dalla rilevanza al suo interno della prestazione professionale rispetto alla incidenza del capitale, ne evidenziava la differenza con lo schema societario tipico, affermando come il rinvio alle disposizioni che regolano le società, effettuato dall’art. 16 del d.lgs. n. 96/01, operasse ai soli fini civilistici per determinare le regole di funzionamento del modello organizzativo ma non ai fini fiscali, dovendo, sotto quest’ultimo aspetto, ricomprendere i proventi della STA tra i redditi di lavoro autonomo.

Ad onor del vero, non può essere sottaciuta la circostanza che i due pareri forniti dall’Agenzia delle Entrate siano stati assunti in riferimento a due discipline differenti sulla costituzione delle società tra avvocati: la normativa previgente contenuta nel d.lgs. n. 96/01 (mai abrogata) e quella successiva di cui alla l. 247/12 così come poi modificata dalla l. 124/17 che ha introdotto l’art. 4-bis.

Tuttavia, il cambio di impostazione e di lettura sull’argomento fornito dall’Agenzia delle Entrate, non trova giustificazione nel dato testuale ancorché modificato in quanto la nuova e più recente normativa, pur avendo apportato elementi di novità e di maggior specificazione rispetto alla precedente, non ha, però, di fatto “stravolto” la disciplina sulla costituzione delle società tra avvocati, rimanendo la stessa sostanzialmente invariata nel proprio nucleo essenziale e soprattutto in riferimento al trattamento fiscale che non è stato regolamentato neppure dalla recente novella legislativa.

Con ciò si intende rilevare come l’Ufficio, con la circolare n. 35/E/2018, abbia semplicemente rivisto, a prescindere dai cambiamenti normativi, la propria posizione rispetto a quanto sostenuto nel 2003, ritenendo e qualificando i redditi prodotti dalla società tra avvocati, in qualunque forma la stessa venga costituita (società di persone, società di capitali o società cooperativa), come redditi di impresa e non più di lavoro autonomo.

STA: società tipiche a tutti gli effetti assoggettate integralmente alla disciplina legale e fiscale del modello societario prescelto

Secondo questa nuova impostazione interpretativa, le società tra avvocati costituite secondo i modelli regolati dai titoli V e VI del codice civile non costituiscono più un genere autonomo di persona giuridica caratterizzata da un peculiare trattamento

fiscale in base al quale i redditi dalla stessa prodotti debbono essere considerati redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 49 del TUIR (e assoggettati alla disciplina dettata per le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma comune di arti o professioni di cui all'art. 5, comma 3, lett. c) del medesimo testo unico), bensì società tipiche a tutti gli effetti assoggettate integralmente alla disciplina legale e fiscale del modello societario prescelto.

Del resto tale interpretazione è in linea anche con quanto affermato dalla Direzione Legislazione tributaria e federalismo fiscale del Dipartimento delle Finanze che interpellata sul punto dalla stessa Agenzia delle Entrate, con nota n. 43619 del 19 dicembre 2017, si è espressa evidenziando "la difficoltà di valorizzare l'elemento oggettivo della professione forense esercitata a discapito dell'elemento soggettivo dello schermo societario".

In altre parole, è innegabile che l'esercizio della professione forense in forma societaria resti comunque caratterizzato dal principio della personalità della prestazione professionale e da tutti i conseguenti risvolti che lo stesso può avere (come il fatto che l'incarico possa essere svolto soltanto dai soci professionisti in possesso dei requisiti necessari per lo svolgimento della specifica prestazione professionale richiesta dal cliente; il diritto del cliente di scegliere il proprio difensore; la responsabilità personale del singolo professionista che ha eseguito la specifica prestazione non viene esclusa dalla responsabilità della società; la sospensione o cancellazione del socio dall'albo comporta esclusione dalla società ecc...), ma è altrettanto innegabile che tale aspetto non possa prevalere, fiscalmente parlando, sulla veste societaria assunta dalla STA.

A parere di chi scrive, la nuova qualificazione dei redditi prodotti dalla STA come redditi di impresa, e non più di lavoro autonomo, è sicuramente l'interpretazione più corretta per dare un senso compiuto alla realtà societaria.

Conseguenze fiscali derivanti dal nuovo inquadramento dei redditi prodotti delle STA nell'ambito dei redditi d'impresa

E' innegabile che le conseguenze di tale nuova chiave di lettura siano molteplici dal punto di vista fiscale: alcune potrebbero senz'altro rivelarsi positive in termini di risparmio di imposta, come quelle riguardanti la tassazione, altre, invece, assumono una connotazione assai negativa ed il riferimento è soprattutto alle conseguenze concernenti gli aspetti pratici di tenuta della contabilità che complicano e non di poco gli adempimenti contabili per il professionista.

Vediamole nel dettaglio.

Conseguenze relative alla tassazione del reddito: imposta applicabile

Innanzitutto, tassare il reddito prodotto dalle STA secondo le regole proprie dei redditi di impresa significa applicare allo stesso le disposizioni di cui agli artt. 6, comma 3, e 81 TUIR relativamente alle STA costituite nella forma delle società di persone (S.n.c. e S.a.s.) e dall'art. 73, comma 1, TUIR per le STA costituite in forma di società di capitali (S.r.l. e S.p.a.).

Per le società di persone, come noto, la tassazione avviene per trasparenza, ovvero la quota di utili imputata al socio ed inserita nella propria dichiarazione dei redditi, al netto delle deduzioni e detrazioni di imposta, viene assoggettata agli ordinari scaglioni di redditi Irpef (e ciò indipendentemente dalla percezione di tali utili, ossia a prescindere dalla effettiva distribuzione ai soci di somme a titolo di dividendo).

E' evidente come detta tassazione poco "sposti" ai fini di un risparmio fiscale per il professionista socio rispetto al medesimo professionista che decida, invece, di svolgere la propria attività professionale in forma individuale (i benefici saranno, semmai, indiretti e legati alla maggior razionalizzazione dei costi che probabilmente lo svolgimento della professione in forma societaria consente di ottenere).

A conclusioni differenti, invece, può giungersi per le STA costituite come società di capitali, forma societaria che determina la tassazione del reddito prodotto in capo all'ente con applicazione di un'imposta specifica (IRES) con aliquota del 24% in luogo della tassazione per trasparenza con applicazione delle aliquote progressive Irpef.

In caso, poi, di distribuzione degli utili prodotti (dividendi) tra i soci, quest'ultimi sconteranno l'ulteriore tassazione sostitutiva del 26% secondo le regole recentemente introdotte con la legge di bilancio 2018.

Tale tassazione potrebbe portare anche significativi benefici fiscali, in termini di risparmio di imposta, per l'avvocato socio, benefici tuttavia legati a molte variabili tra cui l'importo del reddito prodotto (più elevato sarà detto importo e maggiori, tendenzialmente, saranno i benefici legati alla tassazione sostitutiva più benevola rispetto alla tassazione a scaglioni Irpef).

Conseguenze relative alla determinazione del reddito in base al principio di competenza e non per cassa

Gli elementi di criticità, concernono, invece, gli aspetti pratici legati alla tenuta della contabilità e riguardano genericamente tutte le tipologie di società in cui può essere costituita la STA (quindi sia le società di persone che quelle di capitali).

Dall'inquadramento dei redditi prodotti dalla STA nell'ambito dei redditi d'impresa, infatti, ne deriva la determinazione del reddito in base al principio di competenza e non per cassa, tipico quest'ultimo delle attività professionali: la tassazione viene effettuata in base ai costi ed ai ricavi effettivamente maturati a prescindere dalla data del relativo incasso.

Ciò comporta, ed è questo un elemento di assoluta complicazione, l'effettuazione di molteplici valutazioni, soprattutto a fine esercizio, finalizzate a quantificare i ricavi ed i costi da valorizzare per competenza in base alle previsioni dell'art. 109 TUIR.

Si pensi, ad esempio, trattandosi di redditi derivanti da prestazioni legali, alle problematiche legate alla determinazione a fine anno, delle scritture di rettifica in riferimento ai ricavi relativi a servizi non ancora ultimati o ai costi afferenti alle prestazioni in corso d'opera; ed ancora, alla difficoltà, molto più genericamente, di individuare il momento in cui possa ritenersi effettivamente ultimata una prestazione legale, tanto da dover essere proprio in quel momento contabilizzata, in considerazione del fatto che l'opera prestata dal professionista si estende, generalmente, a diversi gradi di giudizio (primo grado, secondo grado e cassazione).

Una prestazione ultimata entro il termine dell'esercizio ma non ancora fatturata andrà ugualmente rilevata come ricavo con conseguente iscrizione in contabilità, come contropartita, della voce "fatture da emettere"; ciò comporterà un disallineamento tra l'importo dei ricavi iscritti in bilancio ed il volume d'affari Iva che verrà incrementato soltanto nell'annualità di emissione della fattura.

Ben si comprende, quindi, come molte siano le criticità e le difficoltà ed i conseguenti adempimenti contabili legati al rispetto del principio di competenza (a cui soggiace il reddito d'impresa) in relazione ad un'attività, come quella del professionista avvocato, che solitamente, con riferimento ad ogni pratica, si protrae per molti esercizi d'imposta.

Certamente, sul punto, dovranno essere elaborate delle linee guida che spieghino, innanzitutto, quando una prestazione possa dirsi ultimata e se possa considerarsi tale in riferimento ad ogni singolo grado di giudizio o ad ogni singola fase processuale oppure al termine dell'intero percorso giudiziario; non solo, occorrerebbero anche indicazioni precise su come calcolare la parte di prestazione non ultimata e non fatturata da imputare ad ogni singolo esercizio.

Tutte le suddette incertezze costituiscono non solo un disincentivo all'organizzazione dell'attività in forma societaria, bensì e soprattutto, una vera e propria "impossibilità" per il professionista che voglia intraprendere quella "strada", di individuare un percorso di legalità che gli consenta di non incorrere in contestazioni fiscali di sorta da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'unica via alternativa per "arginare" gli effetti di una contabilità per competenza, è quella di costituire una STA in forma di società di persone in contabilità semplificata ai sensi dell'art. 66 TUIR, così come sostituito dalla l. 232/16, che consente di determinare il reddito sulla base del principio di cassa (regime che, però, può essere adottato soltanto se il totale dei ricavi non superano €400.000,00 annui ai sensi dell'art. 18 d.P.R. n. 600/73).

Tuttavia anche tale regime non si basa su di un criterio di cassa "puro", in quanto alcuni componenti positivi e negativi di reddito concorreranno ugualmente alla determinazione dello stesso secondo il principio di competenza.

Nello specifico, i ricavi ed i dividendi vengono tassati al momento dell'incasso, così come le spese generali assunte nell'esercizio dell'attività di impresa, mentre restano soggetti al principio di competenza gli altri componenti di reddito come ad esempio le plusvalenze e le minusvalenze, le sopravvenienze attive e passive, i proventi immobiliari, gli ammortamenti, gli accantonamenti di quiescenza e previdenza ed i canoni di leasing.

Altre conseguenze fiscali: passività Irap e non applicazione della ritenuta di acconto

La scelta di svolgere l'attività professionale in forma societaria determina, inoltre, anche altre conseguenze fiscali.

La forma societaria determina automaticamente la qualifica di soggetto passivo IRAP; sotto questo aspetto, a dire il vero, poco cambierebbe per molti professionisti visto che solitamente quest'ultimi, pur svolgendo attività professionale in forma individuale, integrano, comunque, il presupposto dell'imposta che è quello

dell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi di cui all'art. 2, comma 1, d.lgs. n. 446/1997, assolvendo, quindi, ugualmente agli obblighi impositivi l'IRAP (sono esentati, secondo la giurisprudenza della Suprema Corte, soltanto quei professionisti che hanno beni strumentali o dipendenti e collaboratori di modesta rilevanza).

Altra conseguenza, che deriva automaticamente dalla qualificazione del reddito della STA come reddito d'impresa e che può definirsi di "neutra" portata, è il non assoggettamento dei compensi percepiti in forma societaria alla ritenuta d'acconto prevista dall'art. 25 d.P.R. n. 600/73; il giudizio di neutralità è consentito dal fatto che la ritenuta d'acconto non grava sul professionista in quanto rappresenta un'anticipazione sulle imposte che lo stesso andrà a pagare ma che viene versata, per conto del professionista, direttamente dal cliente).

Conseguenze ai fini previdenziali

Infine, giova evidenziare un'ultima questione che esula dalle problematiche fiscali ma che è stata oggetto di acceso dibattito sin dall'introduzione nel 2001 della società tra avvocati che quella relativa all'applicazione o meno al reddito societario (e le relative modalità) delle ritenute previdenziali dovute alla Cassa Nazionale di previdenza ed assistenza forense.

Sul punto niente ha detto la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 35/E/18 oggetto di esame, mentre si è "finalmente" pronunciato il legislatore al comma 6 bis dell'art. 4-bis della l. 247/12, introdotto con l'art. 1, comma 443, l. 205/17 il quale prevede specificatamente che "le società di cui al comma 1, in qualunque forma costituite, sono tenute ... ad applicare la maggiorazione percentuale relativa al contributo integrativo di cui all'art. 11 della legge 20 settembre 1980, n. 576, su tutti i corrispettivi rientranti nel volume di affari ai fini Iva; tale importo è riversato annualmente alla Cassa nazionale di previdenza e assistenza forense".

Ciò significa che lo svolgimento della professione di avvocato in forma societaria non determina il venir meno in capo ai soci professionisti degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali.

A dire il vero, anche senza tale specifica disposizione legislativa, ciò non è mai stato messo in dubbio, il vero problema era allora come adesso quello di comprendere le modalità con cui effettuare ed eseguire il versamento dei contributi previdenziali.

Anche su detto aspetto ci sovviene in "aiuto" il comma 6-ter dell'art. 4-bis sopra citato, anch'esso introdotto con l'art. 1, comma 443, l. 205/17, il quale recita: "la cassa nazionale di previdenza forense, con proprio regolamento da emanare entro un anno dall'entrata in vigore della presente disposizione, provvede a definire termini, modalità dichiarative e di riscossione, nonché eventuali sanzioni applicabili per garantire l'applicazione delle disposizioni del comma 6-bis".

Ad oggi, però, tale regolamento non è stato emanato.

Brevi considerazioni conclusive

Alla luce di tutte le considerazioni sopra effettuate, che hanno preso spunto dal nuovo inquadramento dato dall'Agenzia delle Entrate ai redditi della STA come redditi di impresa, sovengono due legittime riflessioni.

La prima riguarda le conseguenze che ricadranno sulle società tra avvocati costituite ai sensi del d.lgs. n. 96/2001 che hanno fino ad ora operato determinando il reddito prodotto secondo le regole proprie dei redditi di lavoro autonomo, in ossequio ai chiarimenti contenuti nella Risoluzione n. 118/E/03 dell'Agenzia dell'Entrate; questione che, a parere degli scriventi, andrà senz'altro risolta ritenendo legittimo il comportamento sin qui tenuto dalla STA in virtù dei principi del legittimo affidamento e della buona fede sanciti dallo Statuto del Contribuente (l. 212/2000).

La seconda, concerne la "reale fattibilità" di costituire una società tra avvocati in presenza di zone d'ombra non ancora chiarite e definite (e tutte sopra evidenziate) e soprattutto alla luce delle difficoltà operative che, come abbiamo visto, concernono la tenuta della contabilità da effettuarsi secondo il criterio di competenza e non di cassa, circostanza che comporta significative complicità derivanti dalla tipologia delle prestazioni di servizi che caratterizzano la professione di avvocato.

Non ci resta, quindi, che attendere ulteriori chiarimenti sia legislativi che di interpretazione autorevole che consentano al professionista di poter svolgere una seria e consapevole valutazione dell'opportunità di unirsi in società con altri colleghi per l'esercizio dell'attività forense, tanto da superare tutte quelle molteplici incognite, soprattutto in merito agli aspetti contabili, che oggi più di prima, a seguito del cambio di vedute dell'Agenzia delle Entrate, limitano e disincentivano (per non dire rendono quasi impossibile) la costituzione delle STA così da farle assomigliare al VASA, uno straordinario vascello nelle intenzioni dei progettisti, una pessima nave nella realtà tanto da affondare pochi metri dopo il varo.