

La natura del reddito prodotto dalle società tra professionisti: un quadro generale

The nature of the income produced by professional companies: general reflections

di Rossella Miceli – 21 giugno 2021

Abstract

Nel quadro normativo nazionale si registra un contrasto interpretativo sulla natura del reddito prodotto dalle società tra professionisti, che rischia di paralizzare l'utilizzo di uno strumento giuridico di estrema importanza per il mercato globale. Alle società tra professionisti deve essere riferito lo Statuto dell'impresa commerciale che costituisce l'unico assetto giuridico adeguato alla rilevazione della ricchezza prodotta dalle organizzazioni economiche. Il sistema tributario deve prendere atto delle evoluzioni e dotare lo svolgimento delle professioni intellettuali di una disciplina più idonea alla sua valorizzazione.

Parole chiave: società tra professionisti, natura del reddito, la posizione dell'Amministrazione finanziaria, la giurisprudenza di legittimità, lo Statuto dell'impresa e della società commerciale

Abstract

In the domestic legal framework, a relevant contrast on the type of income produced by a professional company (so called Società tra professionisti) has recently emerged, posing the harsh risk to paralyze the use of a legal instrument which is of extreme importance for the global market. Professional companies must be subjected to the Statute of the commercial enterprise which constitutes the only legal structure adequate for the recognition of the wealth produced by economic organizations. The tax system must take note of the current role played by such companies and introduce a more clear and adequate tax discipline for all the intellectual professions.

Keywords: Professional Companies, nature of income, Tax Authorities' position, jurisprudence on legitimacy, the Statute of the company and of the commercial enterprise

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. La questione di fondo e le sue implicazioni. - 3. La posizione consolidata della Amministrazione finanziaria. - 4. La recente posizione della Suprema Corte. - 5. Riflessioni per una naturale composizione della questione.

1. Negli ultimi vent'anni il tema della natura del reddito prodotto dalle società tra professionisti si è periodicamente riproposto nel dibattito all'interno della materia tributaria. Nei tempi più recenti sembrava che la questione fosse definita, ma l'esistenza di nodi irrisolti è latente, come dimostra una recente pronuncia della Corte di Cassazione che riaccende i riflettori sul tema (cfr. Cass. 15 marzo 2021, n. 7407). L'ammissione delle società tra professionisti è una svolta recente del nostro sistema giuridico. Il diritto civile, con un importante percorso normativo, ha superato il divieto di svolgimento in forma societaria delle professioni protette con l'iscrizione all'Ordine ed ha avviato una nuova era nella quale la società è stata legittimata alla esecuzione di attività di natura professionale (cfr. L. 23 novembre 1939, n. 1815; Corte Cost. 22 gennaio 1976, n. 17; art. 17 L. 11 febbraio 1994, n. 109 e art. 16 L. 2 febbraio 2001, n. 96; art. 10 L. 23 novembre 1939, n. 183).

Tale evoluzione si è inserita nell'ambito di una fase generale definita "pan societaria" nella quale si è scisso il modulo organizzativo (la società) dall'attività esercitata (l'impresa) e sono state ammesse diverse società senza impresa, rendendo il modello societario uno schema solido ed efficiente per lo svolgimento di diverse attività economiche.

Alla luce di tali evoluzioni nella materia civilistica sono emersi importanti interessi da proteggere e situazioni da regolare legate alle responsabilità, alla tutela dei terzi, alle condizioni di ammissione di società senza un'impresa in senso tradizionale nelle varie fattispecie.

Tale evoluzione, con riferimento soprattutto alle attività professionali, ha toccato punti sensibili della materia tributaria, generando problemi interpretativi.

2. L'ammissione delle società tra professionisti nella materia tributaria incide su questioni risalenti e dalle importanti implicazioni giuridiche.

Sui caratteri dell'attività professionale e sulla natura del reddito dalla stessa prodotto si è infatti definito un percorso teorico, che ha condizionato la costruzione dell'impianto del sistema delle imposte sul reddito.

In tale assetto sono stati fissati principi importanti che hanno riguardato: la centralità del reddito di impresa nella tassazione delle attività economiche, i caratteri identificativi del reddito da lavoro autonomo, la natura imprenditoriale della ricchezza prodotta dalle società commerciali.

Il primo principio da porre in luce attiene al rilievo del reddito di impresa nell'attuale sistema delle imposte dirette.

Le riforme tributarie degli anni '50 e '70 hanno conferito una indiscutibile centralità alla disciplina dell'impresa ed alla determinazione del reddito dalla stessa prodotto, sulla base della acquisita consapevolezza che l'impresa commerciale e le organizzazioni alla stessa preposte avrebbero sostenuto le moderne forme di produzione di ricchezza.

Gradualmente è stato messo a punto un assetto disciplinare oggi definito dalla dottrina "Statuto fiscale dell'impresa commerciale" e qualificato come il *complesso di principi, regole e vincoli, di coerenza e di razionalità impositiva, desumibili dalla*

disciplina dei singoli tributi (imposte sui redditi, IRAP e IVA) nel cui ambito l'impresa assume rilievo come schema soggettivo di riferimento delle fattispecie imponibili oppure nella qualità di soggetto passivo" (cfr. FANTOZZI A. – PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Milano, 2019, 3).

Lo Statuto dell'impresa costituisce una disciplina analitica e sistematica finalizzata alla comprensione e rilevazione delle diverse componenti di ricchezza che si manifestano nella vita dell'impresa. L'assetto in esame si applica attraverso le scritture contabili e con l'adozione di principi che hanno coniugato i criteri giuridici del bilancio con le discipline extra giuridiche della ragioneria e della contabilità aziendale (cfr. TINELLI G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 4).

Tale complesso normativo definisce - con la sua logica sostanziale e con i suoi numerosi obblighi formali - un sistema disciplinare che incide sulla quotidiana gestione di ogni attività, individuando i modi e i tempi in cui gli atti giuridici assumono rilevanza fiscale nella realtà operativa per la determinazione dei presupposti di imposta in relazione al dovere di concorso alle spese pubbliche. Allo stesso tempo, il medesimo sistema nella sua totalità garantisce una definizione delle imposte trasparente ed effettivamente rispondente alla reale ricchezza prodotta, in quanto risultato della costante rilevazione dei fatti economici, secondo un quadro di principi molto variegato e tarato sullo svolgimento dell'attività economica.

Il secondo principio importante si è definito nel confine tra la categoria del reddito da lavoro autonomo e quella del reddito di impresa.

La categoria del reddito da lavoro autonomo ha sempre rivestito un carattere residuale e si è sostanzialmente identificata con lo svolgimento delle professioni protette e di attività artistiche o intellettuali che si connotavano per un'autonomia organizzativa e per la personalità delle prestazioni. L'assetto disciplinare del reddito da lavoro autonomo è simile a quello dell'impresa in quanto si basa sulla definizione del reddito effettivo e sulla necessaria tenuta delle scritture contabili, ma risulta (rispetto a quest'ultimo) molto semplificato nelle previsioni ed essenziale nei contenuti e nei principi. Nell'ambito della categoria del lavoro autonomo si utilizza, poi, un criterio di imputazione temporale delle componenti di reddito, il principio di cassa, estremamente semplice ed inadeguato a cogliere la varietà delle situazioni economiche, differentemente dal criterio di competenza utilizzato nell'ambito del reddito di impresa.

Con riferimento al confine tra il reddito da lavoro autonomo e quello di impresa le professioni intellettuali hanno rivestito il ruolo storico di "*spartiacque*", definendo una categoria che oggettivamente veniva qualificata nell'ambito della prima fattispecie (il lavoro autonomo) indipendentemente dalle modalità di svolgimento.

E' noto infatti come nella nozione fiscale di impresa commerciale emergano due importanti connotati che hanno - da sempre - differenziato tale nozione da quella civilistica: il concreto svolgimento di una attività di impresa e l'organizzazione in forma di impresa non sono elementi necessari per produrre reddito di impresa (cfr. MICHELI G.A., *Reddito di impresa e imprenditore commerciale*, in *Opere minori di*

diritto tributario, II, Milano, 1982, 297; FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa nelle imposte sul reddito e nell'IVA*, Milano, 1992, 45).

L'organizzazione è irrilevante per le attività che oggettivamente sono imprenditoriali; diversamente l'organizzazione diviene un elemento fondamentale per la qualificazione di attività che non sono di natura oggettivamente imprenditoriale. In particolare, tale ultimo criterio ha rivestito particolare importanza per la qualificazione delle attività di prestazioni di servizi all'interno della categoria del lavoro autonomo o di quella dell'impresa ai fini delle imposte dirette. In tale delimitazione la possibilità di assoggettare agli stessi principi il professionista che svolgeva un'attività protetta (cioè soggetta ad iscrizione ad un Ordine) è stata sempre molto dibattuta e negata dalla dottrina (FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa nelle imposte sul reddito e nell'IVA*, cit., 112).

Al di fuori di tale ultima ipotesi, invece, le dimensioni dell'organizzazione del lavoro individuale sono state determinanti. In altre parole, l'auto-organizzazione – definita da un assetto minimo di mezzi, servente l'attività individuale – ha qualificato la ricchezza prodotta nell'ambito del lavoro autonomo; diversamente un assetto etero-organizzato - ovvero un insieme di persone e di beni che superava (qualitativamente e quantitativamente) il lavoro personale - ha qualificato il reddito prodotto nella sfera dell'impresa (cfr. BORIA P., *Il sistema tributario*, Milano, 2008, 286).

Si desume, quindi, come l'unica categoria di soggetti che era destinata a produrre sempre reddito da lavoro autonomo fossero i professionisti; tutti gli altri prestatori di servizi se dotati di una etero-organizzazione sarebbero stati qualificati come imprenditori.

Il terzo principio fondamentale definito dal nostro sistema giuridico prevede che il reddito prodotto dalle società commerciali, in virtù del principio di attrazione, si qualifichi sempre come reddito di impresa. Le società commerciali sono fisiologicamente soggette allo Statuto fiscale dell'impresa, che - nello specifico - assume il nome di Statuto fiscale delle società commerciali.

In particolare, con riguardo alle società commerciali, si opera un riconoscimento implicito del contratto di società (ovvero della autonomia statutaria dei soggetti) sia in relazione alla sua portata organizzativa (economica e giuridica), sia in relazione al suo valore generale all'interno dell'ordinamento giuridico; tale contratto è espressione di un programma imprenditoriale con riferimento all'attività svolta ed ai beni conferiti (cfr. TASSANI T., *Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi*, Milano, 2007, *passim*).

Il suddetto quadro di principi nasceva in un'epoca in cui le società erano in via esclusiva preposte allo svolgimento dell'impresa ed esisteva il divieto di svolgere in forma societaria l'attività professionale.

Il venir meno di tali premesse è la base del dibattito interpretativo sorto nel nostro sistema giuridico.

L'ammissione delle società tra professionisti definisce una fattispecie in cui si registra una organizzazione in forma di impresa per lo svolgimento di una attività professionale.

Secondo il principio di attrazione la società commerciale tra professionisti è soggetta allo Statuto dell'impresa.

Tuttavia le attività professionali (relative a professioni soggette ad iscrizione ad un Ordine) sono sempre state collocate nell'area del lavoro autonomo, a prescindere dalle modalità di svolgimento.

I vecchi problemi e la nuova realtà conducono alle diverse posizioni dell'attuale dibattito.

3. Sin dalla prime ammissioni delle società tra professionisti, l'Amministrazione finanziaria ha sostanzialmente riconosciuto l'applicazione delle norme sul reddito di impresa (cfr. ris. 4 aprile 2006, n. 56/E), ad eccezione del capitolo che si è aperto in ordine alle società tra avvocati regolate dal D.Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96 (cfr. ris. 28 maggio 2003, n. 118/E).

In relazione, infatti, alle fattispecie previste in quest'ultima normativa si è sviluppato un filone autonomo che, sulla base di alcuni argomenti letterali, ha riconosciuto la natura di reddito da lavoro autonomo alla ricchezza prodotta dalle società in esame (cfr. SCHIAVOLIN R., *Prime riflessioni sul trattamento della "neonata" tra avvocati ai fini delle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 1015).

Le motivazioni di tale posizione erano comprensibili. Nella suddetta legge si istituiva una società tra avvocati che non apparteneva a nessuno dei modelli previsti dal codice civile. Si trattava di una società atipica, caratterizzata da una specifica disciplina che conferiva maggiore rilievo alla natura dell'attività rispetto alla struttura societaria. A tale società veniva così destinata una disciplina *ad hoc* prevista dalla legge e, per quanto non espressamente regolato da quest'ultima, si doveva far riferimento alle disposizioni sulle società in nome collettivo.

Il richiamo a quest'ultimo tipo societario non qualificava in alcun modo la società tra avvocati tra i tipi (di società) in nome collettivo, in quanto il suddetto richiamo serviva soltanto a completare la disciplina della suddetta società negli spazi non regolati dalla specifica normativa. In tale contesto l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che alla società in esame dovesse essere riferita una disciplina molto affine a quelle delle associazioni professionali, in quanto la mancanza dell'assetto delle società tipizzate dal codice civile impediva l'applicazione del principio di attrazione e conseguentemente il fisiologico riferimento a tali entità (atipiche) della normativa sul reddito di impresa.

La posizione è cambiata con l'evoluzione normativa (cfr. L. 12 dicembre 2011, n. 183; L. 31 dicembre 2012, n. 247).

A seguito della L. 12 dicembre 2011, n. 183/2011, si è sancita in via generale la possibilità di creare società secondo i modelli previsti dal codice civile per lo svolgimento della professione intellettuale (in generale) e di avvocato (in particolare). Con specifico riferimento alle società tra avvocati, l'art. 4-*bis* della successiva L. 31 dicembre 2012, n. 274 ha stabilito la possibilità di creare società tra avvocati sulla base dei tipi societari previsti dalla legge, riportando in tal modo la materia sui binari dei principi generali. In questo momento si consolida la posizione

dell'Amministrazione finanziaria che riconosce la natura di reddito di impresa alla ricchezza prodotta dalle società tra professionisti. In tal senso si registrano numerosi interpelli ed una importante risoluzione resa nel 2018 (cfr. ris. 7 maggio 2018, n. 35/E). Tale ultima interpretazione riguarda proprio la società tra avvocati e la natura del reddito dalla stessa prodotto. L'Agenzia sottolinea che l'esercizio della professione forense svolta in forma societaria costituisce attività di impresa in quanto la forma di impresa prevale sull'attività oggettivamente professionale. Si tratta dell'applicazione dei principi generali del sistema in base ai quali tutte le società commerciali producono redditi di impresa in virtù del principio di attrazione.

4. In una recente pronuncia la Corte di Cassazione affronta il tema del reddito prodotto da una società commerciale tra professionisti ed assume una posizione opposta a quella che sembrava essersi consolidata in seno all'Amministrazione finanziaria (cfr. Cass. 15 marzo 2021, n. 7407). In questa sede la Suprema Corte rileva l'assenza di una previsione legislativa sul punto e di una posizione dell'Amministrazione finanziaria chiara sull'argomento. Alla luce di ciò ritiene necessario individuare una soluzione ermeneutica che definisca il problema.

La Corte di Cassazione esclude l'automatica applicazione della disciplina del reddito di impresa alle società commerciali tra professionisti, rinnegando la disciplina generale e il principio di attrazione.

Ritiene, invece, che la ricchezza prodotta dalla società potrebbe essere qualificata come reddito da lavoro autonomo o come reddito di impresa a seconda delle caratteristiche specifiche presentate dal caso concreto.

Si sancisce, in tal modo, la necessità di verificare i connotati della singola fattispecie, accertando caso per caso se esista o meno un'organizzazione che prevalga sulla personalità delle prestazioni rese attraverso l'effettuazione di un'analisi pari a quella che è stata realizzata nell'ambito dell'IRAP (con riferimento alla nota questione dell'assoggettamento ad imposta dei professionisti) ovvero in relazione ai prestatori di servizi per stabilire la natura della loro attività (di lavoro autonomo o di impresa).

Sulla base di tale valutazione, pertanto, la Suprema Corte ritiene che, nel caso sottoposto alla sua attenzione, non individuando un'organizzazione di mezzi che prevale sull'attività personale dei professionisti, la ricchezza prodotta costituisca un reddito da lavoro autonomo.

La posizione si allontana dalla disciplina generale e si radica dietro un accertamento degli elementi del caso concreto.

Si ritiene, tuttavia, venga effettuato un passo avanti rispetto all'impostazione tradizionale.

Si ammette la possibilità che la società tra professionisti possa produrre reddito di impresa, collegando un'attività professionale alla produzione di ricchezza di natura imprenditoriale. Effettuato tale passaggio non si comprende la resistenza a riconoscere una generale applicabilità dello Statuto dell'impresa a tutte le società tra professionisti.

5. La posizione della Corte di Cassazione rischia di generare incertezza ed instabilità nelle relazioni economiche e nello svolgimento delle attività professionali, compromettendo l'utilizzo di uno strumento, le società tra professionisti, che è destinato al mercato globale.

Un dibattito sulla natura del reddito prodotto da ogni società - al pari della necessità di accertare le condizioni dell'attività - costituiscono elementi complessi nell'attuazione e fuorvianti nella finalità.

Tale valutazione spinge a chiarire alcuni passaggi.

La disciplina riferibile alle società tra professionisti è lo Statuto dell'impresa, secondo il sistema del TUIR ed in base al principio di attrazione. Quest'ultima - oltre ad essere la disciplina prevista dalla legge - è anche quella più adatta alla valutazione della ricchezza prodotta dalle suddette società.

La disciplina del reddito di impresa definisce nella materia tributaria un complesso di disposizioni analitiche ed esaustive per la qualificazione della ricchezza prodotta da organizzazioni che svolgono attività economiche.

La tradizione europea (e soprattutto la produzione in materia di IVA) hanno reso molto labile il confine tra il lavoro autonomo e l'impresa, definendo la materia delle attività economiche rivolte al mercato. A tali attività bisogna destinare una disciplina completa e sistematica, in grado di definire ogni forma di produzione di ricchezza e di rilevarne l'esistenza in un contesto economico evoluto.

La regolamentazione del lavoro autonomo non presenta queste caratteristiche e risulta inadeguata per la qualificazione di ricchezze prodotte da organizzazioni produttive, quali sono le società commerciali; essa costituisce una categoria nata per le attività professionali in una fase storica in cui non era ammessa alcuna organizzazione per il loro svolgimento.

Ricondurre il reddito prodotto da una società alle dinamiche del lavoro autonomo è un passo indietro nella evoluzione giuridica e nel progresso fiscale della tassazione sul reddito.

Si ritiene, pertanto, che le società tra professionisti debbano essere assoggettate allo Statuto dell'impresa, senza alcun tipo di verifica concreta sull'attività svolta. La società, infatti, esprime di per sé una organizzazione giuridica ed economica, formalizzata nell'atto costitutivo, che non necessita di alcuna indagine concreta.

Allo stesso tempo, probabilmente, è giunto il momento di superare definitivamente la necessaria appartenenza alla categoria del lavoro autonomo dell'attività del professionista anche se organizzata in forma di impresa.

Per le stesse ragioni esposte, infatti, non c'è motivo che un soggetto che abbia realizzato una importante organizzazione della propria attività professionale permanga nell'area del lavoro autonomo e non si possa avvalere di una disciplina molto più compiuta (quella dello Statuto dell'impresa) e maggiormente in grado di valorizzarne tutti gli aspetti e di definirne i contenuti.

I tempi sono maturi per comprendere che la disciplina del reddito di impresa non è soltanto la determinazione del reddito dell'imprenditore, ma costituisce uno Statuto

articolato, rivolto alle attività organizzate che assumono una vocazione più ampia e che vogliono strutturarsi sul mercato.

Le attività professionali devono essere tutelate da un punto di vista civilistico e non possono essere penalizzate da un punto di vista tributario, riservando loro strumenti non adeguati alla loro crescita economica e giuridica.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BORIA P., *Il sistema tributario*, Milano, 2008, 286
- FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa nelle imposte sul reddito e nell'IVA*, Milano, 1992
- FANTOZZI A. – PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario dell'Impresa*, Milano, 2019
- FERRI G., *La società tra professionisti*, in *Riv. dir. comm.*, 1972, I, 237
- FICARI V., *La società tra avvocati nell'imposizione sul reddito: spunti per una discussione*, in *Rass. trib.*, 2002, 981
- FICARI V., *Reddito di impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 1994
- MARASÀ G., *Le società senza scopo di lucro*, Milano, 1984
- MICHELI G.A., *Reddito di impresa e imprenditore commerciale*, in *Opere minori di diritto tributario*, II, Milano 1982, 297
- PEDROTTI F., *In tema di "società tra professionisti" di cui all'art. 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 61
- POLANO M., *Attività commerciale e impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994
- SALVINI L., *Le attività economiche nelle imposte dirette, nell'IVA e nell'IRAP*, in *Diritto tributario delle attività economiche*, a cura di SALVINI L., Torino, 2019, 3
- RESCIGNO M., *Le società tra professionisti*. Milano, 1985, 3
- SANTINI G., *Tramonto dello scopo lucrativo nelle società di capitali*, in *Riv. dir. civ.*, 1973, I, 153
- SCHIAVOLIN R., *Prime riflessioni sul trattamento della "neonata" tra avvocati ai fini delle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 1015
- TASSANI T., *Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi*, Milano, 2007
- TINELLI G., *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991