



**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**



Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Prot. 0006034

del 02/05/2018 ore 13:32:14

Protocollo generale - Registro: U

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Direttore Generale

FM/COO: dt

Roma, 30 APR. 2018

**Spett.le
Consiglio dell'Ordine dei dottori
commercialisti e degli esperti contabili
di Brescia
Via Marsala 17
25122 BRESCIA**

Inviato a mezzo e-mail

Oggetto: PO 294/2017_Trattamento fiscale società tra professionisti costituita nella forma di società semplice.

Con il quesito formulato in data 13 novembre 2017 si chiede conferma se la società tra professionisti (d'ora in avanti, "STP") costituita nella forma di società semplice: a) produce, sotto il profilo fiscale, reddito di impresa, determinato per competenza e non per cassa; b) non subisce la ritenuta a titolo d'acconto ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche; c) applica sui corrispettivi fatturati la maggiorazione del 4% a titolo di contributo integrativo destinato alla Cassa di previdenza di categoria.

Al riguardo, va rilevato che, allo stato attuale, la disciplina delle società tra professionisti – come risultante dall'articolo 10, commi da 3 a 11, della legge 12 novembre 2011, n. 183 e dal relativo regolamento di attuazione adottato dal ministro della Giustizia, di concerto con quello dello Sviluppo economico, con decreto 8 febbraio 2013, n. 34 – non offre alcuna indicazione sul trattamento fiscale delle STP, né, tanto meno, sul corrispondente regime previdenziale.

Con riferimento al primo quesito, i dubbi in ordine all'esatta qualificazione fiscale del reddito derivano dalla circostanza che la società tra professionisti può essere costituita secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile e quindi anche nelle forme tipiche di società che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano produttive di reddito di impresa.

Per quanto concerne le società in nome collettivo e in accomandita semplice, l'articolo 6, comma 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, recante il Testo unico delle imposte sui redditi (d'ora in avanti, "TUIR"), stabilisce infatti che i redditi dalle stesse prodotti, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.

Di analogo tenore il successivo articolo 81, comma 1, del TUIR, secondo cui il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73 (ossia, per quanto qui d'interesse, società di capitali e società cooperative), da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le relative disposizioni.

Le società semplici invece, come è noto, non possono per legge svolgere attività commerciali, neppure in via marginale, per cui il loro reddito sarà classificato ai fini dell'imposizione diretta, a seconda della natura agricola o di lavoro autonomo dell'attività abitualmente esercitata, nella categoria dei redditi, rispettivamente, fondiari o di lavoro autonomo. Il che trova indiretta conferma nelle disposizioni transitorie e finali del TUIR ed in particolare nell'articolo 186, comma 1, secondo cui "*[a]i fini delle imposte sui redditi le società civili esistenti alla data di entrata in vigore del codice civile, di cui all'articolo 204, commi primo e secondo, del regio decreto 30 marzo 1942, n. 318, sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali*" [n.d.r.: il sottolineato è nostro].

Orbene, avuto riguardo all'oggetto dell'attività esercitata, le STP sono espressamente costituite, ai sensi dell'articolo 10, comma 3, della legge n. 183 del 2011, "*per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico*". La lettera a) del successivo comma 4 stabilisce inoltre che la qualifica di STP può essere assunta dalle società il cui atto costitutivo preveda "*l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci*".

Sotto il profilo oggettivo, le STP svolgono pertanto attività che, ai fini dell'imposizione diretta, sono tipicamente produttive – ai sensi dell'articolo 53 del TUIR – di redditi di lavoro autonomo.

Alla luce di tale quadro normativo di riferimento, l'Agenzia delle entrate si è pronunciata sulla qualificazione fiscale del reddito prodotto dalle STP, in sede di risposta all'interpello n. 954-93/2014 dell'8 maggio 2014 (non pubblicata). Ad avviso delle Entrate, per le società tra professionisti costituite secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile (fatta eccezione per le società semplici) trova applicazione il principio stabilito dai citati articoli 6, comma 3, e 81, comma 1, del TUIR, che qualifica come reddito di impresa i redditi, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, prodotti da tali società.

Ne consegue che qualora la STP, come nel caso del quesito in oggetto, sia costituita nella forma della società semplice, il reddito dalla stessa prodotto, in considerazione del divieto di svolgere attività commerciali per il loro tramite e della natura esclusivamente professionale dell'attività esercitata, si qualifica invece come reddito di lavoro autonomo, da determinarsi secondo le disposizioni di cui all'articolo 54 del TUIR e quindi secondo il principio di cassa.

Dalla qualificazione come reddito di lavoro autonomo del reddito prodotto dalle STP costituite nella forma di società semplice discende ulteriormente che le relative prestazioni devono essere assoggettate alla ritenuta d'acconto di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Per quanto concerne, infine, la contribuzione integrativa alle Casse previdenziali, si ricorda che l'articolo 9, comma 3, del Regolamento unitario in materia di previdenza ed assistenza della Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore dei Dottori Commercialisti, in vigore dal 1° gennaio 2017, stabilisce che "*[l]a STP deve applicare la maggiorazione di cui al comma 1 [n.d.r.: nella misura del 4 per cento] su tutti i corrispettivi rientranti nel volume d'affari IVA in proporzione alla quota di partecipazione agli utili dei soci iscritti all'Albo*".

Di contenuto sostanzialmente analogo l'articolo 10, comma 6, del Regolamento della previdenza della Cassa Nazionale di Previdenza ed assistenza a favore dei Ragionieri e periti commerciali secondo cui "*[l]a maggiorazione percentuale [n.d.r.: nella misura del 4 per cento] dovuta dal professionista che partecipa in una società tra professionisti, iscritto all'Associazione, è determinata applicando al volume d'affari complessivo della società tra professionisti il rapporto fra la percentuale di partecipazione dell'iscritto agli utili della società tra professionisti e l'ammontare complessivo degli utili dei soci della società tra professionisti iscritti a ordini, albi e collegi*". Ed ancora, il successivo comma 8 del citato articolo 10 ai sensi del quale "*[l]e disposizioni di cui al presente Regolamento si applicano anche alle società tra professionisti costituite da soci iscritti a ordini, albi e collegi diversi, indipendentemente dall'Albo e dal Registro al quale è iscritta la società tra professionisti in funzione dell'attività prevalente, come definita nello statuto o nell'atto costitutivo della società*".

Con i migliori saluti.

Francesca Malone

