

Risoluzione del 28/05/2003 n. 118 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Istanza di interpello - Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Istanza del 27 gennaio 2003 proposta dallo studio HY s.t.p.- Qualificazione dei redditi prodotti dalle societa' tra avvocati costituite ai sensi del decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96

Sintesi:

Sintesi: In risposta all'istanza di interpello formulata ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000, l'Agenzia chiarisce che i redditi prodotti durante l'esercizio della professione di avvocato compiuta in forma associata secondo il nuovo modello delle societa' tra professionisti (s.t.p) definito dal decreto legislativo n. 96 del 2001, costituiscono redditi da lavoro autonomo ai sensi dell'art. 49 del TUIR, in quanto alle societa' tra professionisti si applica la disciplina dettata per le associazioni senza personalita' giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma comune di arti e professioni. Si precisa inoltre che i compensi corrisposti alla "s.t.p." sono soggetti a ritenuta d'acconto ai sensi dell'art. 25 del DPR n. 600 del 1973.

Testo:

Con istanza di interpello, inoltrata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, e' stato chiesto il parere della scrivente in merito alla questione di seguito rappresentata.

Esposizione del quesito

Con istanza presentata in data 27 gennaio 2003, e' stato chiesto di conoscere il corretto inquadramento tributario dei redditi prodotti dalle societa' costituite in base al D. Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96 per l'esercizio in forma associata della professione di avvocato. In particolare viene chiesto di conoscere se le societa' tra avvocati realizzino redditi di lavoro autonomo ovvero di impresa secondo le disposizioni contenute, rispettivamente, nel Capo V ovvero nel Capo VI del DPR n. 917 del 1986.

Viene, inoltre, chiesto di conoscere se i compensi percepiti delle societa' tra avvocati debbano essere assoggettati a ritenuta a titolo di acconto dai clienti sostituti di imposta e, infine, con quali criteri debba essere attribuito il reddito ai soci.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

A parere dell'istante, le societa' tra avvocati costituite in base al citato D. Lgs. n. 96 del 2001 sono assimilabili alle societa' in nome collettivo. Pertanto, ai sensi dell'articolo 6, comma 3, del DPR n. 917 del 1986, i redditi prodotti da tali societa', da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati secondo le norme relative a tali redditi.

Nell'istanza viene fatto presente che la societa' ha optato per il regime di contabilita' ordinaria e che prevede di realizzare un volume di affari compreso tra i 100.000,00 ed i 200.000,00 euro. Con riguardo alla disciplina fiscale applicabile, l'istante e' del parere che:

il reddito della societa' tra professionisti debba essere classificato quale reddito di impresa e determinato secondo il criterio della competenza economica;

l'ammontare dei compensi non dovrebbe essere assoggettato a ritenuta di acconto da parte dei clienti che rivestono la qualifica di sostituti di imposta;

i soci della societa' istante dovranno dichiarare il reddito di partecipazione determinato sulla base della loro quota di partecipazione agli utili.

PARERE DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

Il decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96, con il quale e' stata data attuazione alla direttiva 98/5/CE, volta a facilitare l'esercizio permanente della professione di avvocato in uno Stato membro diverso da quello in cui e' stata acquisita la qualifica professionale, disciplina, tra l'altro, l'esercizio della professione di avvocato nella forma societaria. In particolare l'articolo 16 dispone che "L'attivita' professionale di rappresentanza, assistenza e difesa in giudizio puo' essere esercitata in forma comune esclusivamente secondo il tipo della societa' tra professionisti...".

Il richiamato decreto e' stato emanato sulla base dell'art. 19 della legge 21 dicembre 1999, n. 526, contenente la delega al governo per l'adempimento degli obblighi comunitari. La norma di delega, nel porre i criteri direttivi, stabilisce che l'esercizio in comune dell'attivita' di

rappresentanza e difesa in giudizio "non puo' in nessun caso vanificare la personalita' della prestazione, il diritto del cliente di scegliere il proprio difensore, la responsabilita' personale dell'avvocato e la sua indipendenza, la soggezione della societa' professionale a un concorrente regime di responsabilita' e ai principi di deontologia generali propri delle libere professioni intellettuali e specifici della professione di avvocato".

Sulla base di tali principi il decreto legislativo n. 96 del 2001 delinea, quindi, una nuova tipologia societaria, la "societa' tra professionisti" (s.t.p.), avente come oggetto sociale l'attivita' professionale dei soci, costituita esclusivamente tra avvocati iscritti all'ordine i quali ne hanno in via esclusiva l'amministrazione.

Il nuovo modello societario e' assoggettato ad una autonoma disciplina i cui aspetti di maggior rilievo riguardano l'oggetto dell'attivita', gli obblighi di registrazione, il regime di responsabilita' ed i rapporti con i clienti. E' infatti previsto che la s.t.p. sia iscritta in una speciale sezione del registro delle imprese (art. 16) e sia soggetta anche all'obbligo di iscrizione in una speciale sezione dell'albo degli avvocati presso il Consiglio dell'ordine nella cui circoscrizione e' situata la sede legale (art. 27). Per quanto concerne le modalita' di esecuzione dell'incarico e' riconosciuto al cliente il diritto di scegliere sulla base dell'elenco dei soci il proprio difensore (art. 24). Questi e' responsabile personalmente ed illimitatamente per l'attivita' professionale svolta in esecuzione dell'incarico conferitogli (art. 26). Un regime di responsabilita' e' inoltre dettato per la stessa societa' la quale risponde per le violazioni delle norme professionali e deontologiche applicabili all'esercizio in forma individuale della professione di avvocato (art. 30). La normativa in esame dispone, infine, che la s.t.p. non e' soggetta alle norme sul fallimento e, per quanto non espressamente previsto, e' disciplinata dalle disposizioni che regolano la societa' in nome collettivo (art. 16).

In assenza di una specifica indicazione in ordine al trattamento fiscale applicabile al nuovo tipo di societa', occorre qualificare in via interpretativa il reddito prodotto dalla s.t.p. quale reddito d'impresa ovvero quale reddito di lavoro autonomo.

Il generico rinvio alla disciplina delle societa' in nome collettivo dovrebbe operare nel senso di qualificare i redditi prodotti dalle societa' tra professionisti quali redditi d'impresa, ai sensi dell'articolo 6, comma 3, del TUIR il quale dispone che "i redditi delle societa' in nome collettivo da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale sono considerati redditi d'impresa".

Tuttavia, la qualificazione commerciale della s.t.p. appare in contrasto con i caratteri che informano la specifica tipologia societaria di cui al decreto legislativo n. 96 i quali inducono, invece, a ritenere che il modello societario delineato risulti del tutto peculiare rispetto alla societa' in nome collettivo, proprio in considerazione della specificita' dell'oggetto sociale, per cui, attraverso l'utilizzo del modello societario non viene meno il carattere professionale e personale della prestazione di assistenza legale.

In tal senso si esprime del resto esplicitamente la stessa relazione governativa al decreto legislativo, la quale in piu' occasioni afferma il carattere professionale della societa'. Sottolinea, infatti, che il richiamo alle norme sulla s.n.c. "non implica la qualificazione della societa' tra avvocati come societa' commerciale..." e che l'esclusione della societa' tra avvocati dal fallimento "conferma la specificita' del tipo e la natura non commerciale dell'attivita' svolta".

Peraltro, tale impostazione risulta coerente con le disposizioni del codice civile ed in particolare con la previsione dell'articolo 2238 il quale nega, anche se in modo indiretto, la natura commerciale delle attivita' dei professionisti intellettuali e degli artisti. La norma richiamata stabilisce, infatti, che a tali attivita' intellettuali e artistiche si applicano le disposizioni dettate in relazione all'impresa commerciale solo se le prestazioni professionali costituiscono elemento di una attivita' organizzata in forma d'impresa. Secondo la dottrina si tratta di ipotesi (quale quella del chirurgo che organizza una casa di cura privata o del professore che organizza una scuola privata), in cui viene esercitata anche una attivita' diversa e ulteriore rispetto a quella professionale, per cui il conferimento dell'apporto intellettuale si configura come una delle componenti dell'organizzazione.

Tale condizione non si verifica rispetto all'attivita' di assistenza legale la quale e' caratterizzata dal contenuto prettamente intellettuale, basato sul particolare sapere teorico-scientifico, rispetto al quale i supporti organizzativi e strumentali assumono un ruolo del tutto secondario.

Torna utile, in proposito richiamare nuovamente la relazione illustrativa del decreto legislativo la quale citando il parere espresso in materia dalla Sezione Consultiva degli atti normativi del Consiglio di Stato nell'adunanza dell'11 maggio 1998, sottolinea che lo "strumento societario non puo' comunque vanificare i requisiti della personalita' e della

professionalita' del soggetto esercente", indicando, con tale affermazione, che l'attivita' di assistenza legale svolta nella forma societaria mantiene lo stesso contenuto che ne caratterizza l'esercizio in forma individuale.

Deve, quindi, concludersi che il modello societario della s.t.p. risulta del tutto peculiare rispetto allo schema societario, proprio in considerazione della rilevanza che assume, nell'ambito della s.t.p., la prestazione professionale dei soci rispetto alla incidenza del capitale.

Il rinvio alle disposizioni che regolano la societa' in nome collettivo opera ai soli fini civilistici, in quanto consente di determinare le regole di funzionamento del modello organizzativo, mentre ai fini fiscali, per ragioni di coerenza del sistema impositivo, occorre dare risalto al reale contenuto professionale dell'attivita' svolta.

L'esercizio in forma comune dell'attivita' di avvocato, realizzato utilizzando il nuovo modello societario della s.p.t., deve pertanto, essere ricondotto nell'ambito del lavoro autonomo. In particolare, i redditi prodotti dalla s.p.t. costituiscono redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 49 del Tuir in quanto ad essi si applica la disciplina dettata per le associazioni senza personalita' giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma comune di arti e professioni di cui all'art. 5, comma 3, lett. c) del medesimo testo unico. I compensi corrisposti alla s.t.p. sono inoltre soggetti a ritenuta d'acconto ai sensi dell'art. 25 del Dpr n. 600 del 1973.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Documento in formato pdf



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 28 maggio 2003

Oggetto: Istanza di interpello – Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Istanza del 27 gennaio 2003 proposta dallo studio HY s.t.p.– Qualificazione dei redditi prodotti dalle società tra avvocati costituite ai sensi del decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96

Con istanza di interpello, inoltrata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è stato chiesto il parere della scrivente in merito alla questione di seguito rappresentata.

ESPOSIZIONE DEL QUESITO

Con istanza presentata in data 27 gennaio 2003, è stato chiesto di conoscere il corretto inquadramento tributario dei redditi prodotti dalle società costituite in base al D. Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96 per l'esercizio in forma associata della professione di avvocato. In particolare viene chiesto di conoscere se le società tra avvocati realizzino redditi di lavoro autonomo ovvero di impresa secondo le disposizioni contenute, rispettivamente, nel Capo V ovvero nel Capo VI del DPR n. 917 del 1986.

Viene, inoltre, chiesto di conoscere se i compensi percepiti delle società tra avvocati debbano essere assoggettati a ritenuta a titolo di acconto dai clienti sostituti di imposta e, infine, con quali criteri debba essere attribuito il reddito ai soci.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'istante, le società tra avvocati costituite in base al citato D. Lgs. n. 96 del 2001 sono assimilabili alle società in nome collettivo. Pertanto, ai sensi dell'articolo 6, comma 3, del DPR n. 917 del 1986, i redditi prodotti da tali società, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati secondo le norme relative a tali redditi.

Nell'istanza viene fatto presente che la società ha optato per il regime di contabilità ordinaria e che prevede di realizzare un volume di affari compreso tra i 100.000,00 ed i 200.000,00 euro. Con riguardo alla disciplina fiscale applicabile, l'istante è del parere che:

- il reddito della società tra professionisti debba essere classificato quale reddito di impresa e determinato secondo il criterio della competenza economica;
- l'ammontare dei compensi non dovrebbe essere assoggetto a ritenuta di acconto da parte dei clienti che rivestono la qualifica di sostituti di imposta;
- i soci della società istante dovranno dichiarare il reddito di partecipazione determinato sulla base della loro quota di partecipazione agli utili.

PARERE DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

Il decreto legislativo 2 febbraio 2001, n. 96, con il quale è stata data attuazione alla direttiva 98/5/CE, volta a facilitare l'esercizio permanente della professione di avvocato in uno Stato membro diverso da quello in cui è stata acquisita la qualifica professionale, disciplina, tra l'altro, l'esercizio della professione di avvocato nella forma societaria. In particolare l'articolo 16 dispone 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...”.

Il richiamato decreto è stato emanato sulla base dell’art. 19 della legge 21 dicembre 1999, n. 526, contenente la delega al governo per l’adempimento degli obblighi comunitari. La norma di delega, nel porre i criteri direttivi, stabilisce che l’esercizio in comune dell’attività di rappresentanza e difesa in giudizio “non può in nessun caso vanificare la personalità della prestazione, il diritto del cliente di scegliere il proprio difensore, la responsabilità personale dell’avvocato e la sua indipendenza, la soggezione della società professionale a un concorrente regime di responsabilità e ai principi di deontologia generali propri delle libere professioni intellettuali e specifici della professione di avvocato”.

Sulla base di tali principi il decreto legislativo n. 96 del 2001 delinea, quindi, una nuova tipologia societaria, la “società tra professionisti” (s.t.p.), avente come oggetto sociale l’attività professionale dei soci, costituita esclusivamente tra avvocati iscritti all’ordine i quali ne hanno in via esclusiva l’amministrazione.

Il nuovo modello societario è assoggettato ad una autonoma disciplina i cui aspetti di maggior rilievo riguardano l’oggetto dell’attività, gli obblighi di registrazione, il regime di responsabilità ed i rapporti con i clienti. E’ infatti previsto che la s.t.p. sia iscritta in una speciale sezione del registro delle imprese (art. 16) e sia soggetta anche all’obbligo di iscrizione in una speciale sezione dell’albo degli avvocati presso il Consiglio dell’ordine nella cui circoscrizione è situata la sede legale (art. 27). Per quanto concerne le modalità di esecuzione dell’incarico è riconosciuto al cliente il diritto di scegliere sulla base dell’elenco dei soci il proprio difensore (art. 24). Questi è responsabile personalmente ed illimitatamente per l’attività professionale svolta in esecuzione dell’incarico conferitogli (art. 26). Un regime di responsabilità è inoltre dettato per la stessa società la quale risponde per le violazioni delle norme professionali e deontologiche applicabili all’esercizio in forma individuale della professione di avvocato (art. 30). La normativa in esame dispone, infine, che la s.t.p. non è

soggetta alle norme sul fallimento e, per quanto non espressamente previsto, è disciplinata dalle disposizioni che regolano la società in nome collettivo (art. 16).

In assenza di una specifica indicazione in ordine al trattamento fiscale applicabile al nuovo tipo di società, occorre qualificare in via interpretativa il reddito prodotto dalla s.t.p. quale reddito d'impresa ovvero quale reddito di lavoro autonomo.

Il generico rinvio alla disciplina delle società in nome collettivo dovrebbe operare nel senso di qualificare i redditi prodotti dalle società tra professionisti quali redditi d'impresa, ai sensi dell'articolo 6, comma 3, del TUIR il quale dispone che “i redditi delle società in nome collettivo da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale sono considerati redditi d'impresa”.

Tuttavia, la qualificazione commerciale della s.t.p. appare in contrasto con i caratteri che informano la specifica tipologia societaria di cui al decreto legislativo n. 96 i quali inducono, invece, a ritenere che il modello societario delineato risulti del tutto peculiare rispetto alla società in nome collettivo, proprio in considerazione della specificità dell'oggetto sociale, per cui, attraverso l'utilizzo del modello societario non viene meno il carattere professionale e personale della prestazione di assistenza legale.

In tal senso si esprime del resto esplicitamente la stessa relazione governativa al decreto legislativo, la quale in più occasioni afferma il carattere professionale della società. Sottolinea, infatti, che il richiamo alle norme sulla s.n.c. “non implica la qualificazione della società tra avvocati come società commerciale...” e che l'esclusione della società tra avvocati dal fallimento “conferma la specificità del tipo e la natura non commerciale dell'attività svolta”.

Peraltro, tale impostazione risulta coerente con le disposizioni del codice civile ed in particolare con la previsione dell'articolo 2238 il quale nega, anche se in modo indiretto, la natura commerciale delle attività dei professionisti intellettuali e degli artisti. La norma richiamata stabilisce, infatti, che a tali attività intellettuali e artistiche si applicano le disposizioni dettate in relazione all'impresa commerciale solo se le prestazioni professionali costituiscono

elemento di una attività organizzata in forma d'impresa. Secondo la dottrina si tratta di ipotesi (quale quella del chirurgo che organizza una casa di cura privata o del professore che organizza una scuola privata), in cui viene esercitata anche una attività diversa e ulteriore rispetto a quella professionale, per cui il conferimento dell'apporto intellettuale si configura come una delle componenti dell'organizzazione.

Tale condizione non si verifica rispetto all'attività di assistenza legale la quale è caratterizzata dal contenuto prettamente intellettuale, basato sul particolare sapere teorico-scientifico, rispetto al quale i supporti organizzativi e strumentali assumono un ruolo del tutto secondario.

Torna utile, in proposito richiamare nuovamente la relazione illustrativa del decreto legislativo la quale citando il parere espresso in materia dalla Sezione Consultiva degli atti normativi del Consiglio di Stato nell'adunanza dell'11 maggio 1998, sottolinea che lo "strumento societario non può comunque vanificare i requisiti della personalità e della professionalità del soggetto esercente", indicando, con tale affermazione, che l'attività di assistenza legale svolta nella forma societaria mantiene lo stesso contenuto che ne caratterizza l'esercizio in forma individuale.

Deve, quindi, concludersi che il modello societario della s.t.p. risulta del tutto peculiare rispetto allo schema societario, proprio in considerazione della rilevanza che assume, nell'ambito della s.t.p., la prestazione professionale dei soci rispetto alla incidenza del capitale.

Il rinvio alle disposizioni che regolano la società in nome collettivo opera ai soli fini civilistici, in quanto consente di determinare le regole di funzionamento del modello organizzativo, mentre ai fini fiscali, per ragioni di coerenza del sistema impositivo, occorre dare risalto al reale contenuto professionale dell'attività svolta.

L'esercizio in forma comune dell'attività di avvocato, realizzato utilizzando il nuovo modello societario della s.p.t., deve pertanto, essere ricondotto nell'ambito del lavoro autonomo. In particolare, i redditi prodotti dalla

s.p.t. costituiscono redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 49 del Tuir in quanto ad essi si applica la disciplina dettata per le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma comune di arti e professioni di cui all'art. 5, comma 3, lett. c) del medesimo testo unico. I compensi corrisposti alla s.t.p. sono inoltre soggetti a ritenuta d'acconto ai sensi dell'art. 25 del Dpr n. 600 del 1973.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.