fondazione INARCASSA

www,fondazioneinarcassa.it

2

STUDIO IN MATERIA DI SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI PRINCIPALI CRITICITÀ E PROPOSTE CORRETTIVE DE IURE CONDENDO

Collezione Editoriale **Fondazione Inarcassa**

Andersen Tax & Legal Italia

STUDIO IN MATERIA DI SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI

PRINCIPALI CRITICITÀ E PROPOSTE CORRETTIVE DE IURE CONDENDO

fondazione INARCASSA

Studio in materia di società tra professionisti.
Principali criticità e proposte correttive de iure condendo.

Andersen Tax & Legal Italia

fondazione INARCASSA

ANDERSEN

Prefazione di Franco Fietta

Per rispondere alla crescente competitività nell'ambito dei servizi tecnici e cogliere la sfida che ci propongono i mercati internazionali, occorrono misure e politiche finalizzate alla valorizzazione e incentivazione, anche sotto il profilo fiscale, delle aggregazioni professionali e, in particolare, delle società tra professionisti (StP). È questo il focus dell'indagine proposta all'interno di questo libro, presentata a luglio scorso durante i lavori del Comitato nazionale dei Delegati di Inarcassa, tenuto conto della crescente domanda di aggregazione professionale stimolata da ampie fasce della popolazione degli architetti e ingegneri liberi professionisti.

La ricerca analizza, in particolare, il contesto normativo e fiscale entro cui si muovono le StP e indaga le ragioni che ne hanno frenato la crescita.

Le StP possono rivelarsi un efficace strumento di risposta alle esigenze del mercato dei servizi tecnici di piccole e medie dimensioni per il loro carattere multidisciplinare, la possibilità di condividere spese e costi e indirizzare investimenti nella dotazione di strumenti informatici.

Ciò nonostante, le StP restano il fanalino di coda rispetto, ad esempio, alle società di ingegneria che si confermano, per una serie di ragioni illustrate all'interno della ricerca – corredate dai dati statistici – la scelta organizzativa premiata dai liberi professionisti dell'area tecnica.

Tra gli elementi che hanno frenato la crescita delle StP, la ricerca considera anche la limitazione di accesso alle agevolazioni introdotte dal regime forfettario che ha innescato, di conseguenza, un processo di atomizzazione del tessuto professionale. Su questo versante, la ricerca promossa dalla Fondazione Inarcassa si è rivelata un efficace base scientifica per formulare all'indirizzo del Legislatore le più opportune proposte di modifica e incentivazione delle Stp, soprattutto in ambito fiscale.

INDICE

Introduzione **7**

1. *Premesse* 7
2. *Finalità delle Analisi e Scopo dello Studio* 8

PARTE PRIMA - Numeri e disciplina attuale delle STP **11**

1. *Ingegneri e Architetti e modalità di esercizio della professione* 11
2. *STP e i modelli concorrenti* 16
3. *Il contesto normativo di riferimento: profili civilistici e societari* 17
4. *Profili fiscali e previdenziali: comparativa dei regimi applicabili* 22

PARTE SECONDA - Principali Criticità **31**

1. *Criticità in ambito civile e societario* 31
2. *Criticità in ambito fiscale* 37

PARTE TERZA - Proposte De Iure Condendo **41**

1. *Proposte in materia civile e societaria* 41
2. *Proposte in materia fiscale* 44

Introduzione

1. Premesse

Con l'introduzione della disciplina delle società tra professionisti (di seguito "**STP**"), il legislatore ha stravolto lo storico divieto di esercitare la professione in forma societaria previsto dalla L. 1815/1939.

Il predetto divieto poggiava su due principi cardine: il primo, che l'opera del professionista dovesse essere strettamente personale; il secondo, che tale attività non dovesse assumere la veste di impresa. L'unica forma di aggregazione professionale prima consentita era infatti quella dell'associazione professionale.

L'art. 10 della L. 183/2011, come di seguito definita, ha definitivamente previsto la possibilità di svolgere l'attività professionale in forma societaria parallelamente ai modelli associativi già consentiti. A onor del vero, un parziale superamento del limite allo svolgimento dell'attività professionale in forma societaria si era già avuto con la Legge Merloni (L. 11 febbraio 1994, n. 109), la quale all'art. 17 aveva espressamente riconosciuto, seppur limitatamente al solo settore pubblico, la possibilità di costituire le c.d. società di ingegneria.

Sebbene quindi siano trascorsi ormai due lustri dall'emanazione della legge sulle STP, la diffusione di questo strumento giuridico è stata tutto sommato molto limitata.

Le ragioni di tale conclamato insuccesso hanno natura e origini eterogenee. Le principali criticità si manifestano con riferimento a:

i. composizione e requisiti della compagine sociale;
ii. natura del rapporto con la clientela e regime di responsabilità;
iii. compatibilità tra la rigidità degli strumenti societari e la flessibilità connaturata alle libere professioni;
iv. natura del reddito prodotto e conseguente trattamento fiscale disparitario per tipologie di redditi professionali sostanzialmente analoghi;
v. disparità di trattamento tra STP e società di ingegneria.

Sul punto giova poi premettere che, parallelamente alle criticità proprie del regime specifico delle STP, alcuni recenti interventi legislativi in materia tributaria (si fa qui riferimento al regime forfetario introdotto dalla L. 190 del 23 dicembre 2014, di seguito il "**Regime Forfetario**" o "**Flat Tax**") e un utilizzo talvolta improprio dello strumento giuridico delle società di ingegneria (speciale tipologia di società di capitali introdotta dall'art. 46 del D.lgs. n. 50/2016) hanno certamente contribuito a limitare la diffusione delle STP.

In special modo, in questi ultimi anni si sta assistendo a un duplice fenomeno.

Da una parte, il nuovo Regime Forfetario ha dato luogo a marcati processi disgregativi soprattutto in contesti associativi professionali di medie dimensioni, segnando nel tempo un processo di atomizzazione delle realtà professionali in diretto contrasto con le tendenze e le esigenze espresse dal mercato. Dall'altro, le società di ingegneria, operando in diretta concorrenza con le STP e le altre forme associative di esercizio delle libere professioni c.d. tecniche, hanno per lungo tempo rappresentato uno strumento alternativo di più chiaro e agevole utilizzo. Il combinato disposto delle due tendenze sopracitate ha finito con rendere lo strumento delle STP marginale rispetto alle altre forme associative per l'esercizio della libera professione. Quest'ultimo, invece, ben si attaglia alle attuali e soprattutto future esigenze poste dal mercato, in cui le necessità di aggregazione si manifestano con sempre maggiore vigore.

2. Finalità delle Analisi e Scopo dello Studio

Alla luce delle criticità sopra espresse, una cui breve disamina è contenuta nel prosieguo del presente studio (di seguito per brevità lo "**Studio**"), lo stesso si propone di individuare possibili interventi de iure condendo finalizzati a correggere o a integrare la disciplina oggi applicabile alle STP al fine di rendere tale strumento giuridico di più agevole e sicuro utilizzo da parte dei professionisti.

Le STP rappresentano infatti lo strumento giuridico preferibile a incentivare processi aggregativi che non si pongano però in contrasto con i principi cardine della libera professione e che non sottraggano materia previdenziale a detrimento dell'intera categoria professionale.

Il presente Studio si articola in tre Parti:

I. La prima Parte contiene una breve disamina dei numeri relativi alle professioni e alle attività proprie degli ingegneri e architetti svolte nelle varie forme attualmente possibili. Prosegue poi nel descrivere, in un'ottica comparatistica, i regimi giuridici, fiscali e previdenziali di ciascuna delle modalità sopradescritte;
II. La seconda Parte si sofferma invece sulle criticità di maggiore rilevanza derivanti o attinenti tanto i profili normativi/interpretativi interni al modello ordinamentale delle STP, quanto i fenomeni esogeni quali appunto regimi fiscali preferibili o strumenti societari alternativi

e concorrenti;

III. Nella terza ed ultima Parte sono infine esposte delle proposte de iure condendo atte a correggere le carenze normative, i dubbi applicativi, o gli altri squilibri manifestati dall'attuale disciplina delle STP.

Le analisi e le considerazioni di seguito esposte, sebbene siano sostanziate da puntuali e approfondite ricerche e approfondimenti, rappresentano, in particolar modo nella Parte relativa alle proposte de iure condendo, opinione degli estensori del presente Studio.

PARTE PRIMA – Numeri e disciplina attuale delle STP

1. Ingegneri e Architetti e modalità di esercizio della professione

Come si anticipava in premessa, propedeuticamente a qualsivoglia analisi circa le ragioni che hanno ostacolato la diffusione delle STP, sarà d'uopo premettere alcuni brevissimi cenni ai numeri e alle statistiche sui cui si basa il presente Studio.

È d'uopo altresì specificare che i dati di seguito riportati per alcune voci sono riferiti al periodo prepandemico e che pertanto non tengono conto degli effetti del Covid-19 e delle conseguenze socio-economiche da esso derivanti. Si segnala poi che tanto con riferimento alle società di ingegneria quanto alle STP, i numeri riportati sono frutto di parziali e trascurabili approssimazioni. Per tali categorie non sono disponibili dati granulari che garantiscano la piena mappatura su di un piano quantitativo del fenomeno in questione.

Fermo restando quanto sopra espresso, riteniamo tuttavia che i dati esposti, pur con qualche limitazione, siano fortemente indicativi di trend consolidati negli anni e che manifestino con chiara evidenza il presupposto su cui il presente Studio pone le sue basi scientifiche.

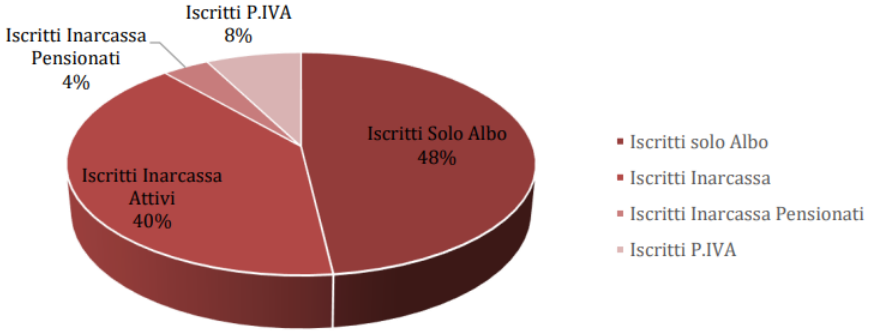
Al 31 dicembre 2020 gli **ingegneri** iscritti all'Albo risultano essere pari a **246.084**, mentre gli architetti risultano essere pari **155.619**.
Sul fronte previdenziale si segnala invece che degli ingegneri iscritti all'Albo, solo **80.189** sono altresì iscritti Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza per gli Ingegneri ed Architetti Liberi Professionisti (di seguito "**Inarcassa**"), di cui 8.788 pensionati.
Mentre per quanto attiene gli architetti, gli iscritti Inarcassa risultano essere pari, sempre al 31 dicembre 2020, a **88.792** (di cui 6.869 pensionati)[1].

1 I dati riportati sono stati estratti da "Inarcassa in Cifre. Statistiche su iscritti e pensionati, redditi e volumi d'affari" pubblicato a cura della Funzione Studi e Ricerche di Inarcassa il 26 aprile 2021 e disponibile al seguente link:
https://www.inarcassa.it/site/home/cose-inarcassa/documento1703.html .

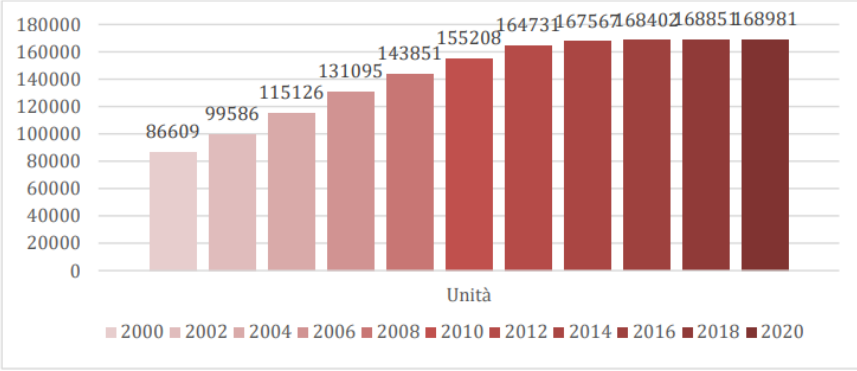
La platea complessiva delle attività professionali di ingegneri e architetti si compone pertanto di:

i. un totale complessivo di **401.703 soggetti di cui 200.861 iscritti unicamente all'Albo** di appartenenza senza essere contemporaneamente iscritti Inarcassa;
ii. un numero complessivo di **168.981 iscritti Inarcassa**.

A una prima analisi, si evince chiaramente come, per loro stessa natura, le attività inerenti *tout court* il settore dell'ingegneria e dell'architettura si prestino ad essere svolte anche fuori dal contesto delle libere professioni propriamente intese e/o parallelamente ad altre attività di lavoro dipendente (sul punto si fa riferimento ai 31.861 iscritti al relativo Albo professionale di appartenenza con partita IVA ma sottoposti a regime previdenziale INPS o alternativo a Inarcassa).



In una prospettiva storica, prendendo a riferimento il ventennio 2000-2020, si può notare come **il numero degli iscritti Inarcassa** (ingegneri e architetti) **sia cresciuto nel tempo a un ritmo tutto sommato costante sino al biennio 2010-2011** (si veda il grafico di seguito), per poi consolidarsi sui valori più o meno attuali. Le ragioni di siffatta frenata sono da individuarsi certamente nella crisi finanziaria del 2008-2009 e della successiva crisi dei debiti sovrani che si è abbattuta con particolare vigore sul sistema economico italiano.



**Fonte: Inarcassa in Cifre 2021*

Il dato sulle società di ingegneria restituisce invece uno scenario parzialmente dissimile. Dal 2015 al 2020, con un balzo netto nell'ultimo biennio, si registra un aumento costante del numero delle società di ingegneria in controtendenza con il numero dei nuovi iscritti. Più specificamente, alla medesima data del 31 dicembre 2020 le **società di ingegneria** iscritte presso Inarcassa sono pari a **8.713**.

Nell'ultimo anno oggetto di indagine si assiste ad un aumento di oltre il 14% sull'anno precedente. Tale aumento è principalmente sostenuto dal **marcato incremento delle Srl di nuova costituzione** che passano da **7.206 unità del 2019 a 8.241 unità nel 2020**.

Come si anticipava, tale dato non tiene poi conto di quelle realtà che non hanno provveduto a regolarizzare la propria posizione con Inarcassa e sfuggono pertanto al predetto censimento. Di talché potrebbe pertanto desumersi che il numero predetto sia approssimato per difetto.

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Totale Società di Ingegneria	6.254	6.421	6.651	7.188	7.632	8.713
variazione %	-0,70%	2,70%	3,60%	8,10%	6,20%	14,20%

**Fonte: Inarcassa Bilancio consuntivo 2020*

Sebbene tale aumento sia stato chiaramente guidato dal buon andamento degli investimenti nelle costruzioni nel quinquennio 2015-2019 (+6,2% in termini reali), dalle pertinenti agevolazioni fiscali (detrazioni fiscali per interventi di ristrutturazione edilizia e di efficienza energetica) e, più in generale, dal miglioramento delle condizioni dell'economia italiana, lo stesso è indicativo di come lo strumento delle società di ingegneria **riesca meglio**

a intercettare alcune reali esigenze palesate dal mondo delle professioni tecniche. Lo strumento societario consente infatti alcune agevolazioni fiscali e previdenziali ed efficienze di natura organizzativa che la professione svolta in forma associativa non presenta.

Questa tendenza si manifesta con vigore soprattutto nel considerevole aumento del numero delle società di ingegneria nella forma della società a responsabilità limitata. Lo strumento delle società di ingegneria, tenuto conto della ratio sottesa alla norma istitutiva, dovrebbe essere utilizzato per lo svolgimento di attività di natura complessa o per opere o appalti di dimensioni maggiore, motivo per cui è richiesta maggior struttura organizzativa e una dotazione iniziale che il singolo professionista non è in grado di offrire.

Avviene spesso invece che le società di ingegneria siano sostitutive di forme associative proprie dell'esercizio delle professioni tecniche di ridotte dimensioni.

Le STP in primis vengono svantaggiate da tale fenomeno. Come si avrà modo di analizzare nel prosieguo del presente Studio, queste ultime presentano una disciplina marcatamente più stringente in termini di requisiti soggettivi rispetto alle società di ingegneria e, sino alle modifiche introdotte dalla L. 238/2021 dello scorso 21 dicembre, ai sensi dell'art. 46 del D.lgs. n. 50/2016, le STP in forma di società di capitali non erano ammesse a partecipare alle procedure di affidamento dei servizi attinenti all'architettura e all'ingegneria in appalti pubblici.

Si comprende pertanto come dalla loro introduzione con la L. 183/2011, le STP in ambito tecnico non abbiano ricevuto le stesse fortune delle società di ingegneria.

A fini di completezza, è opportuno altresì tenere conto che le società di ingegneria sono presenti nell'ordinamento italiano sin dal 1994 e, pertanto, quantomeno anagraficamente precedono le STP di quasi un ventennio con ovvie ripercussioni in merito al numero delle stesse.

Facendo poi un semplice paragone storico, seppur le STP siano in costante e lento aumento, i numeri complessivi sono francamente molto ridotti e, comparati con il numero delle società di ingegneria, manifestano tutta la debolezza applicativa dello strumento in questione.

Prendendo a riferimento il quinquennio 2013-2018, si nota *ictu oculi* come il dato complessivo delle STP, includendo qualsiasi tipologia di STP e quindi anche quelle non inerenti materie c.d. tecniche (quali ad esempio STP tra commercialisti o avvocati), **sia palesemente inferiore al dato complessivo delle società di ingegneria** (le prime pari a 2.322, le seconde pari a 7.188, per un rapporto di una a tre).

Il confronto risulta poi essere impari se si prende invece a riferimento il solo dato delle STP c.d. tecniche (quelle cioè formate da ingegneri o

architetti o miste), che per loro natura sono le dirette concorrenti delle società di ingegneria. Al 2018 il numero delle STP tecniche era pari a 298, mentre il numero delle società di ingegneria si attestava a 7.188 unità, circa **24 volte superiore**.

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Totale Società di Ingegneria	6.030	6.296	6.254	6.421	6.651	7.188
Totale STP Ingegneri Architetti	17	54	106	163	245	298
Totale STP (generiche)	418	629	920	1.246	1.718	2.322

**Fonte: Centro Studi CNAPPC*

Alla disamina sopraesposta va poi aggiunta qualche ulteriore riflessione imposta dal recente Regime Forfetario. Al momento della sua introduzione, il legislatore non ha considerato **i possibili effetti disgregativi che un regime siffatto avrebbe causato rispetto all'esercizio della professione in forma associata o in forma societaria** (rectius STP). Negli ultimi anni si è infatti assistito ad un movimento atomistico delle strutture professionali, in special modo di quelle di medie o piccole dimensioni, e al proliferare di realtà professionali unipersonali, fenomeno che ha comportato una significativa compressione della specializzazione dell'offerta professionale e una sempre minore capacità di operare in contesti esteri.

L'interpretazione di tali chiari numeri è poi corroborata dal mero dato contributivo: la composizione delle fonti dei contributi correnti (i.e. Iscritti, Società di ingegneria e Iscritti solo Albo), per il periodo 2008-2020, pur al variare del numero assoluto, rimane grossomodo costante nel tempo.

	2008	2010	2012	2014	2016	2018	2019	2020
Iscritti	130.777	130.777	239.134	247.772	241.679	247.334	260.877	272.486
Società di Ingegneria	35.505	37.522	73.720	53.612	45.814	49.961	54.214	58.383
Iscritti solo Albo	16.577	12.443	21.944	16.641	14.236	13.206	13.655	13.572

**Fonte: Inarcassa Bilancio consuntivo 2020*

Alla luce di quanto esposto risulta chiaro pertanto che per le STP più di qualcosa non abbia funzionato. Tale strumento è ormai **disponibile per gli operatori di mercato da circa un decennio, eppure la sua diffusione e il suo utilizzo rimangono limitatissimi**.

Quel che maggiormente sorprende è che tale fenomeno strida in maniera netta con ciò che il mercato parrebbe chiedere, o in alcuni casi imporre, agli

operatori professionali. Si fa qui riferimento alle necessità di: condividere spese e costi, integrare competenze e conoscenze specialistiche, effettuare investimenti in strutture e strumenti informatici, e più in generale di garantire un più agevole accesso al mercato del credito che una maggiore patrimonializzazione potrebbe assicurare.

2. STP e i modelli concorrenti

Prima di procedere ad una più dettagliata analisi circa il contesto normativo di riferimento delle STP, è opportuno ricordare che già antecedentemente alla Legge 183/2011, il legislatore italiano aveva superato, seppur con qualche incertezza, la disposizione di cui all'articolo 2 della Legge 1815/39 che vietava lo svolgimento di attività professionale in forma societaria, introducendo nell'ordinamento italiano due nuovi strumenti per l'esercizio in forma societaria delle attività professionali c.d. tecniche. Si fa qui riferimento alle già menzionate società di ingegneria e alle società di professionisti (di seguito "**SdP**").

Le società di ingegneria sono presenti nell'ordinamento italiano sin dal 1994 (art. 17 L. 109/94) e, pertanto, quantomeno anagraficamente precedono le STP di quasi un ventennio, con ovvie ripercussioni in merito al tempo avuto a disposizione per la loro diffusione. La netta prevalenza di queste ultime rispetto alle STP non dovrebbe perciò sorprendere, anche se, è utile ricordare che, sino all'emanazione della Legge n. 266 de 1997, le società di ingegneria erano limiate a operare nel solo settore dei lavori pubblici.

È di tutta evidenza poi che con l'eliminazione della predetta limitazione e, più in generale, grazie ad una regolamentazione snella e decisamente meno rigida se comparata a quella delle STP, le società di ingegneria hanno rappresentato per lungo tempo (e ancora oggi rappresentano) l'opzione principale per lo svolgimento in forma societaria delle attività professionali c.d. tecniche.

Diverse sono invece le considerazioni in merito alle SdP. Con la Legge 18 novembre 1998 n. 415, che ha modificato l'art. 17 della L. 190/1994, è stata estesa la possibilità di esercizio delle attività professionali anche alle forme delle società di persone mediante l'introduzione dello strumento delle società di professionisti.
A differenza delle società di ingegneria e in parte anticipando quanto previsto per le STP, le SdP potevano (e possono) essere costituite esclusivamente tra professionisti iscritti negli appositi albi previsti dai vigenti ordinamenti professionali, nelle forme delle società di persone ovvero nella forma di società cooperativa.

Anche le SdP al pari delle STP non hanno riscosso particolare successo mantenendo una posizione subalterna e marginale rispetto tanto alle società di ingegneria quanto alle associazioni professionali con cui condividono più di qualche elemento. A ciò si aggiunga che la scelta dei tipi societari

individuati per le SdP non presenta alcun vantaggio fiscale e soprattutto non consente l'applicazione del principio di separazione patrimoniale perfetta.

In considerazione di quanto espresso, è quindi opportuno rilevare come ben prima della Legge sulle STP, l'operatore economico professionale aveva a disposizione un ampio ventaglio di scelte in funzione delle quali regolare e organizzare in forma societaria la propria attività professionale.

Come anche confermato dallo Studio del Consiglio Nazionale del Notariato del 3 aprile 2014 (n. 224- 2014/1), i modelli societari regolati nelle precedenti leggi di settore (i.e. società di ingegneria e SdP) si pongono come norme speciali rispetto alla disciplina generale sulle STP e, pertanto, non potendo ritenersi abrogate in virtù del principio lex posterior non derogat priori speciali; rimangono tutt'oggi vigenti e disponibili come strumenti alternativi e concorrenti rispetto alle STP, incidendo in maniera evidente sulla diffusione di queste ultime.

3. Il contesto normativo di riferimento: profili civilistici e societari

Dopo aver brevemente esaminato il dato quantitativo, al fine di meglio comprendere i contorni del fenomeno delle STP e per capirne le ragioni del loro scarso utilizzo, sarà opportuno passare in rassegna le disposizioni fondamentali che ne caratterizzano la disciplina in ambito civile e societario.

In particolar modo si analizzeranno i tratti salienti che pongono maggiori criticità interpretative dell'istituto in oggetto. In prima battuta si descriveranno i requisiti soggettivi necessari per la loro costituzione, si passerà poi ad analizzare le regole e i modelli di governance in ragione del tipo societario e le norme che regolano l'aggregazione, la trasformazione e l'eventuale conferimento dello studio professionale nella STP.

Su di un piano strettamente civilistico si tenterà poi di meglio dettagliare il regime di responsabilità delle STP e individuare il confine tra queste e i rispettivi soci.

In ultimo, si presenterà una breve comparazione tra le STP e le società di ingegneria, tenendo conto della recente novella del dicembre scorso che ha profondamente modificato il portato normativo del Codice degli Appalti.

A fini di completezza espositiva, si ricorda che le STP sono state istituite con, e disciplinate da, la legge n. 183 del 12 novembre 2011 e dal successivo Decreto Ministeriale n. 34 dell'8 febbraio 2013 recante il regolamento attuativo dell'art. 10, commi4 lett. c), 6 e 7 della predetta legge n. 183/2011 (di seguito rispettivamente la "**L. n. 183/2011**" e il "**Decreto Ministeriale di Attuazione"**).

I. Requisiti soggettivi e principio di "esclusività"

Per quanto attiene ai requisiti soggettivi l'art. 10 della L. 183/2011 specifica che l'atto costitutivo delle STP può prevedere l'ammissione in qualità di soci dei *"soli professionisti iscritti ad ordini, albi e collegi, anche in differenti sezioni, nonché dei cittadini degli Stati membri dell'Unione europea, purché in possesso del titolo di studio abilitante, ovvero soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche, o per finalità di investimento".*

Non sorgono dubbi in merito all'interpretazione della qualifica soggettiva dei soci c.d. professionisti, i quali possono essere unicamente gli **iscritti in Albi o Elenchi di professioni c.d. regolamentate** od ordinistiche, sul punto unanimi sono le opinioni tanto in giurisprudenza quanto in dottrina. Tutti gli altri soggetti appartenenti alle professioni c.d. non ordinistiche possono partecipare alle STP solo in qualità di soci di investimento o di soci per prestazioni tecniche.

Giova altresì notare che, sempre in merito al requisito soggettivo dei soci c.d. professionisti, si prevede la possibilità di far parte della compagine sociale quale socio professionista anche ai soggetti che sono iscritti in differenti sezioni dell'Albo, si pensi ad esempio agli iscritti che siano contemporaneamente anche dipendenti in forza di un rapporto di lavoro subordinato. Discussa è poi la disposizione che consente anche ai cittadini di Paesi Membri dell'UE in possesso del titolo abilitante di essere soci professionisti di una STP.
Sul punto si ricorda che in Italia l'esercizio di alcune attività professionali è subordinato ad un periodo di tirocinio o al superamento di un esame di stato, entrambi elementi necessari per l'iscrizione ad un Ordine professionale. Sarebbe pertanto opportuno parificare tale regime anche per l'assunzione della qualifica quale socio professionista di STP.

La qualifica di socio professionista è determinante ai fini del requisito di cui all'art. 10, comma 4, lett. b) L. 183/2011, il quale dispone che, in ogni caso, il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale degli stessi debba essere tale da determinare **la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci**. Il venir meno di tale condizione costituisce **causa di scioglimento della società**.

La finalità di tale norma è quella di **delimitare l'ambito di influenza dei soci non professionisti** nelle vicende sociali delle STP. Quello che però la norma non considera è che:

i. Da un lato, statutariamente è possibile prevedere maggioranze rafforzate in determinate materie e/o argomenti così da rendere rilevante se non determinante la partecipazione e l'adesione dei soci c.d. investitori;
ii. Dall'altro, giova ricordare come eventuali patti parasociali possano comunque sterilizzare il portato normativa della disposizione in parola.

II. Tipi Societari, oggetto sociale e modelli di governance

La L. n.183/2011 espressamente consente la *"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".*

La L. 183/2011 chiarisce pertanto che le STP possano essere costituite facendo ricorso tanto ai tipi delle **società di persone** (e.g. Snc, Sas) quanto a quelli delle **società di capitali** (e.g. S.r.l., S.p.a., ecc.). Si prevede altresì la possibilità di costituzione delle STP in forma di **società cooperative** a condizione che i **soci siano almeno tre**.

Le **STP non rappresentano un tipo societario nuovo** o ultroneo rispetto a quelli previsti dall'ordinamento. Pertanto, le norme che regolano le vicende societarie della STP sono quelle proprie del singolo strumento societario scelto. A queste poi vanno aggiunte **le disposizioni di natura pattizia** ai cui i soci decidono di vincolarsi in ragione del rapporto sociale e che trovano diretta espressione nello statuto o nel contratto sociale.

Quello che differenzia le STP dalle altre società commerciali è l'oggetto sociale e l'attività esercitata. La L.183/2011 dispone infatti che, ai fini dell'assunzione della qualifica di STP, l'atto costitutivo della stessa debba prevedere **l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci**. Può pertanto evincersi che le STP, rispetto agli altri tipi societari, non siano deputate a svolgere attività di impresa propriamente intesa, e siano invece obbligate a limitare il loro oggetto sociale allo svolgimento di **un'attività professionale regolamentata**.

L'apparato normativo delle STP manifesta tutte le sue difficoltà soprattutto quando cerca di individuare un'organica contemperazione dell'elemento personalistico e fiduciario proprio delle libere professioni con i requisiti e i limiti strutturali e organizzativi propri delle società di capitali. Si pensi ad esempio alla disposizione che **vieta la partecipazione al capitale sociale di STP diverse da parte del medesimo socio professionista**.

D'altro canto, la L. 183/2011 non contiene disposizione specifiche per cui l'amministrazione della STP debba essere affidata ai soci professionisti. I soci potranno in piena libertà determinare nello statuto sociale la composizione numerica e personale dell'organo gestorio.
In linea astrattamente teorica, sarebbe pertanto possibile avere un organo amministrativo anche composto di soli soggetti estranei alla compagine sociale o anche di soli soci non professionisti.

In linea con la ratio dell'istituto, è ormai opinione prevalente che **l'amministrazione della STP debba essere preferibilmente affidata ai soci professionisti** in maniera prevalente per due ordini di motivi. In primo luogo, trattandosi di attività professionale, secondo quanto disposto dall'art. 2238 codice civile, sarebbe bene evitare che la stessa finisca per convertirsi in vera e propria attività di impresa organizzata secondo le regole e i modelli

previsti dallo statuto dell'imprenditore. In secondo luogo, la gestione in capo a soci investitori potrebbe condizionare l'accettazione e il relativo svolgimento di incarichi professionali comprimendo o assoggettando l'attività professionale all'interesse dei soci investitori stessi.

Tale impostazione, se da un lato non si pone in contrasto con la possibilità di affiancare ai soci professionisti amministratori (in special modo nei contesti societari più articolati) figure con competenze specifiche di gestione, dall'altro **meglio si concilia con il principio della prevalenza dei soci professionisti sui soci investitori** sancito dall'art. 10, comma 4 lett. b9 L. 183/2011.

III. L'apporto professionale del socio e il conferimento dello studio

Questione assai complessa è invece quella relativa alle modalità degli apporti e dei conferimenti dei soci professionisti. Sul punto la L. 183/2011 e il Decreto Ministeriale di Attuazione tacciono.

La prestazione professionale può essere effettuata in primo luogo a **titolo di conferimento** da cui deriva **l'assunzione della qualifica di socio** e **l'assegnazione di quote di partecipazione** dell'STP.

Sul punto giova ricordare che la disciplina attinente i conferimenti **varia in funzione del tipo societario scelto**: il conferimento di sola opera infatti è consentito unicamente nelle società di persone e nelle società a responsabilità limitata. Per quanto concerne le S.p.a. il conferimento d'opera è vietato ai sensi dell'art. 2342, 5° comma, codice civile. Tutt'al più per le S.p.a. si potrebbe ricorrere all'istituto della prestazione accessoria che non è tuttavia di agevole e immediata utilizzazione.

Oltre al conferimento della propria opera professionale, la disciplina delle STP prevede altresì la possibilità del **socio professionista di conferire denaro o altri beni**; in tale ipotesi la prestazione professionale sarà regolata da **specifici accordi tra il socio professionista e la STP**. Come si avrà modo di evidenziare nel prosieguo del presente Studio, maggiori criticità si incontrano nella determinazione del valore dell'apporto (*rectius* conferimento) di opera professionale ai fini della individuazione della partecipazione di ciascun socio, tanto relativamente ai diritti amministrativi quanto con riferimento ai diritti patrimoniali.

Altro argomento su cui è opportuno spendere qualche riflessione è quello del **conferimento dello studio professionale nella STP**. Le STP possono originarsi (sarebbe anzi auspicabile) dalla "fusione" di più realtà professionali, il tema della valorizzazione del potenziale conferimento dello studio professionale è quindi dirimente. In primo luogo, sarà d'uopo verificare la liceità della possibilità di conferire la clientela dello studio e, più in generale, del valore di avviamento.

La questione non è di agevole soluzione e invero, per lungo tempo, la giurisprudenza ha rimarcato la netta **distinzione tra attività professionale**,

basata sull'*intuitus personae* del professionista, e **attività imprenditoriale**, imperniata sull'organizzazione e lo svolgimento di attività economiche mediante il coordinamento del lavoro altrui. Nel tempo questa netta demarcazione tra **studio e azienda si è vieppiù affievolita**, fino all'arresto del 2021 della Seconda Sezione Civile della Cassazione (Corte di Cassazione, sez. II civ., 9 febbraio 2010, n. 2860).

La predetta sentenza ha stabilito che **il contratto di trasferimento a titolo oneroso di uno studio professionale** (e quindi anche in caso di conferimento), comprensivo della clientela, **è valido e lecito** essendo lo stesso *"configurabile, con riferimento a quest'ultima, non una cessione in senso tecnico (attesi il carattere personale e fiduciario del rapporto tra prestatore d'opera intellettuale e cliente e la necessità, quindi, del conferimento di un nuovo incarico dal cliente al cessionario), ma un complessivo impegno del cedente volto a favorire - attraverso l'assunzione di obblighi positivi di fare (mediante un'attività promozionale di presentazione e di canalizzazione) e negativi di non fare (quale il divieto di riprendere ad esercitare la medesima attività nello stesso luogo) - la prosecuzione del rapporto professionale tra i vecchi clienti ed il soggetto subentrante"*.

Si è così finito col riconoscere in maniera quasi definitiva il **concetto della c.d. azienda professionale, la quale potrà senza dubbio essere conferita in una STP** e il cui avviamento sarà suscettibile di piena valutazione ai fini della corretta determinazione della partecipazione nella STP stessa.

IV. Natura dell'incarico e regime della responsabilità

La normativa sulle STP **non fornisce indicazioni esplicite rispetto al tema della responsabilità**, di talché la responsabilità dei soci professionisti delle STP dovrebbe derivarsi dalle disposizioni inerenti al conferimento dell'incarico professionale e all'obbligo di copertura assicurativa, ricadenti entrambi sulla società, rispettivamente art. 10, 4° comma, lett. c) e c-bis) L. 183/2011.

Dalla disposizione di cui all'art. 10, comma 4, della L. n. 183/2011, per cui l'esercizio dell'attività professionale spetta in via esclusiva ai soci, si può agevolmente desumere che **l'esercizio dell'attività professionale faccia capo alla STP mentre l'esecuzione della specifica prestazione spetti invece al singolo professionista.**

In questo contesto, a tutela degli interessi del cliente, il Decreto Ministeriale di Attuazione richiede pertanto che le prestazioni oggetto dell'incarico siano eseguite dai soci in possesso dei requisiti richiesti per l'esercizio della professione e che, al primo contatto e antecedentemente al conferimento dell'incarico, il cliente sia reso edotto del suo diritto di:

- chiedere che l'esecuzione delle prestazioni professionali sia affidata a uno o più soci dallo stesso scelti;
- essere informato circa eventuali situazioni di conflitto di interesse tra lo stesso e la STP.

L'inadempimento del socio professionista farebbe pertanto scaturire una **responsabilità contrattuale della STP nei confronti del cliente**, essendo l'incarico affidato direttamente alla società, nonché una r**esponsabilità del professionista nei confronti della STP**, materiale esecutore della prestazione. Perciò a fronte di una richiesta di risarcimento per un danno provocato dall'inadempienza di un professionista, **risponderebbe in primis la società**, nei limiti del proprio patrimonio ed eventualmente il socio negligente su cui la società potrebbe rivalersi.

Tuttavia, gli altri soci non verrebbero direttamente toccati dall'episodio, se non nel limite del capitale conferito nella società. Quest'ultimo passaggio vale se la STP è costituita in forma di capitali; qualora fosse invece costituita in forma di società di persone in caso di insufficienza del patrimonio risponderebbero dell'inadempienza di un socio anche gli altri soci in quanto illimitatamente e solidalmente responsabili, salvo il socio accomandante di una Sas.

Sul punto si segnalano due opinioni contrapposte: da un lato parte della giurisprudenza ritiene plausibile non estendere la responsabilità dell'inadempienza di un socio nei confronti degli altri soci non direttamente coinvolti, dall'altro l'orientamento del Comitato del Triveneto dei Notai (Massima Q.A.7/2013) ritiene invece non derogabile convenzionalmente il regime legale di responsabilità dei soci di STP previsto rispetto al modello societario prescelto.

In ultimo, nei confronti del socio professionista il cliente potrebbe unicamente richiedere il risarcimento di eventuali danni a titolo di **responsabilità da contatto** (i.e. responsabilità extracontrattuale).

4. Profili fiscali e previdenziali: comparativa dei regimi applicabili

I. Natura del reddito prodotto

La natura del reddito prodotto dalle STP non è specificatamente determinata dalla normativa istitutiva delle medesime, né, tanto meno, dal relativo Decreto Ministeriale di Attuazione. Pertanto, sul tema è indispensabile fare riferimento ai recenti orientamenti interpretativi della prassi amministrativa e della giurisprudenza.

Come si avrà modo di specificare nel seguente paragrafo, a oggi, secondo quanto espresso dall'Agenzia delle Entrate, con le risposte a interpello n. 107 e 128 del dicembre 2018, **il reddito prodotto dalle STP, costituite in forma di società commerciali, viene considerato reddito d'impresa** così come previsto dagli articoli 6, comma 3 e 81 del TUIR. Per l'Amministrazione finanziaria, dunque, l'elemento soggettivo di operare sotto la veste giuridica di società commerciale risulta dirimente ai fini della qualificazione del reddito. Sul piano del regime fiscale applicato, la conseguenza principale derivante dalla qualificazione aprioristica quale reddito d'impresa del

reddito prodotto dalle STP, risiede nel fatto che per la sua determinazione si applicherà **il regime per competenza e non per cassa**.

Per converso, si segnala una recente pronuncia della Corte di Cassazione (n.7407 del 17 marzo 2021) che offre una lettura più aderente al principio della prevalenza della sostanza sulla forma in ragione del quale la natura del reddito prodotto deve qualificarsi non tanto in funzione della veste giuridica del soggetto che lo genera (forma), quanto piuttosto **in funzione della natura delle attività che hanno permesso la sua creazione** (sostanza).

E pertanto, soltanto qualora "*prevalga il carattere dell'organizzazione del lavoro altrui e del capitale sulla prestazione di lavoro intellettuale, il professionista [...] acquista la qualità di imprenditore*", il reddito prodotto si qualifica come reddito d'impresa, in caso contrario dovrebbe invece dedursi la qualifica quale reddito da lavoro autonomo.

Tale pronuncia non sgombra il campo da dubbi. Invero, stando a ciò che sostiene la Corte, **la verifica circa la qualifica di una o l'altra categoria di reddito dovrebbe essere effettuata caso per caso** dando così luogo a un regime fiscale ancora meno chiaro rispetto a quello espresso dall'Agenzia delle Entrate. Il professionista non sarebbe in grado di sapere ex ante quale sia la tipologia di reddito prodotta o, ancora peggio, **si assumerebbe il rischio di darne una qualifica errata o contestabile dall'Amministrazione Finanziaria.**

II. Trattamento contabile e fiscale delle somme percepite dai soci

In riferimento al trattamento fiscale riservato agli utili distribuiti dalla STP ai propri soci, in forza delle disposizioni del TUIR, si individuano due diverse alternative:

1. Se la STP è costituita in forma di società di persone, ovvero pur costituendosi in forma di società di capitali, ha optato per il regime di trasparenza fiscale ai sensi degli artt. 115 e 116 TUIR, **l'utile sconta l'IRPEF direttamente in capo ai soci**;
2. Se la STP è costituita in forma di società di capitali non trasparente (vale a dire non ha esercitato l'opzione di cui agli artt. 115 e 116 TUIR), **l'utile sconta l'IRES in capo alla società medesima** e **i dividendi distribuiti ai soci scontano la ritenuta a titolo d'imposta del 26%**.

In riferimento al tema della qualificazione fiscale delle somme percepite dai soci della STP, l'Amministrazione finanziaria, interrogata a più riprese sul tema, in vari documenti di prassi (da ultimo la risposta 128 del 2018 cit.) ha chiarito che è necessario **indagare i singoli elementi che caratterizzano la fattispecie concreta** e che consentono di verificare se si tratta di **effettiva distribuzione di utili o di mero pagamento di corrispettivi per l'attività professionale svolta in favore della STP**.

Di talché, nel caso di STP società di capitali non trasparente, l'utile distribuito in capo al socio, sotto **forma di dividendo**, sarà tassato in capo

a quest'ultimo come **reddito di capitale**; viceversa, secondo l'Agenzia delle Entrate, il compenso corrisposto in forza di un contratto di **prestazione d'opera intellettuale** (ex art. 2230 e ss. c.c.) al socio, deve essere tassato in capo a quest'ultimo come **reddito da lavoro autonomo**.

La tabella seguente riassume i differenti regimi di tassazione delle somme erogate dalle STP e corrisposte a varie categorie di percettori. Come si può notare, nelle società di capitali non trasparenti (S.p.a. e S.r.l.), le somme erogate a titolo di compensi amministratori sono assimilate ai redditi da lavoro dipendente, di converso le somme corrisposte quali compensi per attività professionali scontano lo stesso trattamento fiscale previsto in caso di anticipo utili.

TIPOLOGIA DI SOCIETÀ	ANTICIPAZIONE UTILI	COMPENSI AMMINISTRATORI	COMPENSI PER ATTIVITÀ PROFESSIONALI
Società di persone	Tassati direttamente in capo ai percettori ai fini IRPEF	Tassati direttamente in capo ai percettori ai fini IRPEF	Tassati direttamente in capo ai percettori ai fini IRPEF
SRL trasparente	Tassati direttamente in capo ai percettori ai fini IRPEF	///	///
SRL	Tassazione in capo alla STP ai fini IRES con ritenuta a titolo d'imposta pari al 26%. Qualificati come redditi di capitali	Tassati in capo ai percettori ai fini IRPEF. Qualificati come redditi assimilabili ai redditi da lavoro dipendente	Per somme erogate a fronte di contratto prestazione opera intellettuale, IRPEF e redditi di lavoro autonomo
			Altri casi, tassazione in capo alla STP ai fini IRES con ritenuta a titolo d'imposta pari al 26%. Qualificati come redditi di capitali
SPA	Tassazione in capo alla STP ai fini IRES con ritenuta a titolo d'imposta pari al 26%. Qualificati come redditi di capitali	Tassati in capo ai percettori ai fini IRPEF. Qualificati come redditi assimilabili ai redditi da lavoro dipendente	Per somme erogate a fronte di contratto prestazione opera intellettuale, IRPEF e redditi di lavoro autonomo
			Altri casi, tassazione in capo alla STP ai fini IRES con ritenuta a titolo d'imposta pari al 26%. Qualificati come redditi di capitali

III. Principi per la determinazione del reddito

Qui di seguito è riportata una tabella riassuntiva dei principi applicabili alle STP per la determinazione del relativo reddito, a seconda della forma societaria adottata.

	STP in forma di società semplice	**STP in forma di società di persone commerciali (s.n.c. e s.a.s.) ***	**STP in forma di società di capitali o cooperativa**
REGOLE GENERALI PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO	Il reddito viene determinato con le regole proprie del reddito di lavoro autonomo *ex* artt. 53 e 54 TUIR	Si applica il principio di tassazione per trasparenza *ex* art. 5 TUIR. Il reddito della società, quale reddito d'impresa, viene assoggettato ad IRPEF direttamente in capo ai soci indipendentemente dalla distribuzione degli utili.	Soggettività passiva IRES ex art. 73, co. 1 lett. a), TUIR. Se la STP non supera le soglie *ex* art. 2435-*ter* c.c., potendo redigere il bilancio in forma abbreviata, per la determinazione del reddito si applica il principio di "*derivazione semplice*". Se la STP supera dette soglie, essendo tenuta a redigere il bilancio in forma ordinaria, si applica il principio di "*derivazione rafforzata*" *ex* art. 83 TUIR. (si seguono i principi contabili nazionali)

*ai sensi della normativa vigente, le società di persone commerciali possono optare, al verificarsi di determinati requisiti che vanno periodicamente accertati, per il regime di contabilità semplificata in luogo di quella ordinaria (art. 18, D.P.R. n.600/1973). Sul punto si evidenzia che:

- Con riferimento specifico all'attività delle STP, che è tipicamente un'attività di prestazione di servizi, l'obbligo di tenuta della contabilità ordinaria scatta nel caso in cui i ricavi percepiti in un anno abbiano superato l'importo di euro 400.000;
- Dal 1° gennaio 2017, i soggetti in regime di contabilità semplificata adottano un regime di determinazione del reddito improntato al criterio di cassa, che nei fatti diventa poi un regime misto cassa-competenza.

IV. Determinazione del reddito delle STP costituite in forma di società di capitali o e società cooperativa

Ferma la qualifica natura di reddito d'impresa dei proventi conseguiti dalle STP costituite in forma di società commerciali, in riferimento alle modalità di determinazione del reddito, si evidenzia come, ad eccezione delle STP s.n.c. o s.a.s. in contabilità semplificata, tutte le altre STP costituite in società di capitali o società cooperative, sono tenute a determinare il proprio reddito d'impresa **osservando il principio di competenza**.

Tale criterio d'imputazione temporale dei componenti reddituali produce diverse conseguenze operative, si indicano, a titolo esemplificativo:

1. la necessità di dover **valutare i lavori alla data di chiusura di esercizio**, distinguendo fra lavori di durata maggiori o minori di dodici mesi;
2. la rilevazione dei ratei e risconti attivi e passivi, dei crediti con i relativi fondi di svalutazione, fondi per rischi ed oneri.

In generale, dunque, il principio di competenza implica il rispetto di una serie di **regole proprie del reddito d'impresa differenti da quelle previste per i redditi di lavoro autonomo.**

Pertanto, lo studio professionale che intende adottare la qualifica di STP costituita in forma di società di capitali o società cooperativa dovrà necessariamente dotarsi di **un'organizzazione interna che preveda una rilevazione dei tempi di lavoro che i singoli professionisti, collaboratori e personale dipendente dedicano alle singole pratiche**.

Alla luce di ciò, a titolo meramente esemplificativo, di seguito è riportata una tabella riassuntiva delle principali differenze nella deducibilità di una serie di costi ai fini della determinazione del reddito, tra il reddito d'impresa e il reddito di lavoro autonomo.

CATEGORIA REDDITUALE	REDDITO D'IMPRESA	REDDITO DI LAVORO AUTONOMO
Acquisto e cessione oggetti d'arte o antiquariato	Non è prevista una specifica disciplina, quindi è necessario ricorrere ai principi generali per individuare le modalità di deduzione. Saranno gli amministratori a stabilire la natura del bene (strumentali/patrimoniali, spese). La cessione genererà plusvalenze e minusvalenze rilevanti.	Il costo d'acquisto è ricondotto tra le spese di rappresentanza. La deducibilità è consentita nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. La cessione non genera plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti. (art. 54, comma 5, TUIR)
Spese di rappresentanza	Deducibilità nei limiti dell'1,5% dei ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica fino ad un importo di questi ultimi pari a 10 milioni di euro, nei limiti dello 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte di questi ultimi eccedenti 10 milioni di euro e fino a 50 milioni, e nei limiti dello 0,4% dei ricavi eccedenti i 50 milioni (art. 108, comma 2, TUIR) Tali spese sono deducibili solo se inerenti.	Deducibilità nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (art. 54, comma 5, TUIR)
Compensi ai familiari	Deducibili nel rispetto del principio di inerenza	Non deducibili *ex* art. 54, comma 6-bis, TUIR
Spese per corsi di formazione, di aggiornamento professionale, convegni e congressi	Deducibili senza alcuna previsione di limitazioni quantitative alla deduzione	Integralmente deducibili entro il limite annuo di 10.000 euro (art. 54, comma 5, TUIR)
Immobili strumentali	Quote di ammortamento pacificamente deducibili	Quote di ammortamento indeducibili per gli immobili acquistati o costruiti a partire dal 1° gennaio 2010
Canoni di *leasing*	Deducibilità in un periodo non inferiore a 12 anni	Deducibilità in un periodo non inferiore a 12 anni

Spese di manutenzione, riparazione e ammodernamento sostenute su immobili propri	Quelle relative ai beni immobili strumentali sono deducibili in base al processo di ammortamento proprio del relativo cespite	In riferimento ad immobili acquistati dal 1° gennaio 2010, deducibilità nel periodo d'imposta di sostenimento nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio del suddetto periodo. L'eventuale eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi (art. 54, comma 2, TUIR)
Spese di manutenzione, riparazione e ammodernamento sostenute su immobili di terzi detenuti in locazione	Deducibilità delle spese relative a più esercizi nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio (art. 108, comma 1 TUIR)	In riferimento ad immobili acquistati dal 1° gennaio 2010, deducibilità nel periodo d'imposta di sostenimento nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio del suddetto periodo. L'eventuale eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi (art. 54, comma 2, TUIR)
Spese per autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli	Deducibilità nella misura del 20%, fatti salvi i limiti di rilevanza fiscale del costo di acquisto (art. 164, TUIR)	Deducibilità nella misura del 20%, fatti salvi i limiti di rilevanza fiscale del costo di acquisto (art. 164, TUIR)
Interessi passivi	Limiti di deducibilità previsti dall'art. 96 TUIR	Nessun limite alla deducibilità previsto

V. Comparativa dei regimi fiscali

Di seguito si riporta una breve tabella riepilogativa dei regimi fiscali applicabili alle varie modalità di svolgimento delle libere professioni c.d. tecniche.

	SOCIETA' DI INGEGNERIA	SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI (STP)	SOCIETA' DI PROFESSIONISTI (SdP)	ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI	LIBERI PROFESSONISTI	REGIME FORFETARIO
TIPOLOGIA DI REDDITO PRODOTTO	Reddito d'impresa (Risoluzione n. 56/2006).	Reddito d'impresa (da ultimo Interpello n. 600/2021).	Reddito di impresa imputato ai soci in funzione delle quote possedute.	Reddito di lavoro autonomo (imputato per trasparenza agli associati) determinato secondo il criterio di cassa.	Reddito di lavoro autonomo determinato secondo il criterio di cassa.	Reddito di lavoro autonomo determinato mediante l'applicazione di uno specifico coefficiente (nel caso di specie il 78%) all'ammontare dei ricavi/compensi incassati.
IMPOSTE DIRETTE E INDIRETTE	La tassazione è in capo alla società. Le imposte dovute sono IRES al 24% e IRAP al 3,90% (aliquota ordinaria da modificare a seconda delle singole Regioni). Le prestazioni sono da assoggettare ad IVA.	Se costituite sotto forma di società di capitali la tassazione è in capo alla società. Le imposte dovute sono IRES al 24% e IRAP al 3,90% (aliquota ordinaria da modificare a seconda delle singole Regioni). Se costituite sotto forma di società di persone la tassazione IRAP al 3,90% (aliquota ordinaria da modificare a seconda delle singole Regioni) è in capo alla società, il reddito è invece imputato per trasparenza sui soci che sconteranno l'IRPEF (in base alle aliquote progressive). In entrami i casi le prestazioni sono da assoggettare ad IVA.	La tassazione IRAP al 3,90% (aliquota ordinaria da modificare a seconda delle singole Regioni) è in capo alla SdP. Il reddito è imputato per trasparenza agli soci che sconteranno l'IRPEF (in base alle aliquote progressive). Le prestazioni sono da assoggettare ad IVA.	La tassazione IRAP al 3,90% (aliquota ordinaria da modificare a seconda delle singole Regioni) è in capo all'Associazione Professionale. Il reddito è imputato per trasparenza agli associati che sconteranno l'IRPEF (in base alle aliquote progressive). Le prestazioni sono da assoggettare ad IVA.	IRPEF (in base alle aliquote progressive), ADDIZIONALE REGIONALE e COMUNALE ed eventualmente IRAP solo se in presenza di specifica struttura. Le prestazioni sono da assoggettare ad IVA.	IMPOSTA SOSTITUTIVA al 15% (il 5% nei primi cinque anni di attività). Le prestazioni non sono da assoggettare ad IVA.
APPLICAZIONE RITENUTA D'ACCONTO	Non si applica la ritenuta d'acconto.	Siccome l'Agenzia delle Entrate considera il reddito prodotto dalle STP come reddito d'impresa non si applica la ritenuta d'acconto.	Non si applica la ritenuta d'acconto.	Si applica la ritenuta d'acconto se il soggetto a cui viene emessa la fattura è un sostituto d'imposta.	Si applica la ritenuta d'acconto se il soggetto a cui viene emessa la fattura è un sostituto d'imposta.	Non si applica la ritenuta d'acconto.

II. PARTE SECONDA - Principali Criticità

1. Criticità in ambito civile e societario

I. Natura ibrida delle STP: professione o impresa?

Si è già avuto modo di discutere circa la difficoltà di far coesistere i principi propri dell'attività professionale con strumenti societari pensati in primis per lo svolgimento di attività commerciali e modellati sullo statuto dell'imprenditore.

Il legislatore, avendo espressamente evitato di introdurre un nuovo tipo societario che tenesse conto delle peculiarità proprie delle libere professioni, ha finito col rendere la disciplina delle STP una **fonte continua di potenziali contrasti applicativi**. La normativa delle società commerciali mal si concilia infatti con i presupposti tipici delle libere professioni.

In particolar modo nelle STP in forma di società di capitali, l'elemento personalistico e fiduciario proprio delle libere professioni cozza in maniera evidente con le rigidità strutturali e organizzative previste dall'ordinamento per tali tipi societari.

Ciò ha dato luogo ad un **contesto normativo piuttosto incerto** in cui un ruolo fondamentale è stato affidato agli statuti e alle istruzioni diffuse dagli Ordini professionali chiamati, questi ultimi, a esercitare, oltre alle funzioni istituzionali declinate nelle rispettive leggi professionali, gli importanti adempimenti prescritti nella L. n. 183/2011 e nel Decreto Ministeriale di Attuazione. Anche la giurisprudenza non è riuscita a dipanare tutti i dubbi e le incertezze interpretative che si sono manifestati nel tempo: le pronunce in materia sono di numero ridotto e principalmente relative a giudizi di merito.

È di tutta evidenza come tale incertezza normativa abbia **frenato se non addirittura disincentivato l'utilizzo dell'istituto** in parola che, per sua vocazione, sarebbe dovuto servire a rendere maggiormente competitive e strutturalmente più robuste le realtà professionali in forma associata.

II. Divisione e distribuzione del reddito prodotto. Rigidità dello strumento societario delle STP in forma di società di capitali.

Altro tema emerso più volte nelle discussioni circa le STP è quello relativo alla divisione e conseguente distribuzione del reddito prodotto tra i soci.

Prima di tutto, ci sembra opportuno evidenziare come nella prassi, per i limiti all'anticipazione degli utili che appresso si specificheranno e per ragioni di natura fiscale, le **remunerazioni del socio professionista della STP società di capitale derivino in larga parte da corrispettivi per attività professionali svolte dallo stesso nei confronti della STP**. Tale pratica non sembrerebbe tuttavia essere propriamente in linea con la ratio dell'istituto e pone ulteriori criticità quanto al rapporto tra socio e società. Si ritiene invece più aderente al dettato normativo ipotizzare che i compensi del socio professionista di una STP debbano derivare principalmente dal rapporto di contratto sociale, mentre eventuali altre forme di remunerazione (si pensi ad esempio ai compensi di consigliere di amministrazione) siano circoscritte ad attività ancillari o comunque non di natura professionale.

Alla luce di quanto appena espresso, e potendo le STP essere costituite nelle varie forme societarie offerte dall'ordinamento, sarà utile verificare per ciascun tipo la disciplina relativa alla **distribuzione e soprattutto all'eventuale anticipazione degli utili**. L'utile rappresenta fonte principale di reddito del socio professionista, appare pertanto francamente inverosimile l'eventualità che **il socio professionista debba attendere l'approvazione del bilancio annuale per ricevere la remunerazione per l'attività svolta**. Per tali ragioni, la disciplina relativa all'anticipazione degli utili in corso d'anno assume una particolare rilevanza.

Nelle S.p.a., come è noto, vige la regola generale del divieto di pagamento dei dividendi se non per utili realmente conseguiti e risultanti da un bilancio regolarmente approvato.
La distribuzione degli utili, inoltre, deve essere oggetto di apposita delibera assembleare.

La distribuzione di **acconti sui dividendi è possibile solo alle condizioni di cui all'art. 2433-bis** c.c. e pertanto consentita:

- alle società il cui bilancio è assoggettato per legge a revisione legale, secondo il regime previsto dalle leggi speciali per gli enti di interesse pubblico;
- alla società il cui statuto contenga un'apposita previsione statutaria in tal senso;
- dopo l'approvazione del bilancio precedente e il relativo rilascio da parte del soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti di un giudizio positivo;
- unicamente se dall'ultimo bilancio approvato non risultino perdite relative all'esercizio o a esercizi precedenti.

Oltre alle condizioni qui enunciate, è utile altresì ricordare che l'ammontare degli acconti sui dividendi non può superare la minor somma tra l'importo degli utili conseguiti dalla chiusura dell'esercizio precedente, diminuito delle quote che dovranno essere destinate a riserva per obbligo legale o statutario, e quello delle riserve disponibili.

Ben si comprende quindi come nelle STP nella forma delle S.p.a. **le anticipazioni sui dividendi siano sostanzialmente escluse**.

Per ovviare a ciò si potrebbe ricorrere all'utilizzo dell'istituto della prestazione accessoria. Al riguardo, la disciplina riveniente dall'art. 2345 c.c. precisa che le azioni a cui è connesso l'obbligo delle prestazioni accessorie devono essere nominative e non possono essere trasferite se non con il consenso degli amministratori.
Le prestazioni accessorie, poi, danno diritto al riconoscimento di un compenso per la cui determinazione devono essere osservate le norme applicabili ai rapporti aventi per oggetto le stesse prestazioni. Riconosciuto allora il diritto al compenso del professionista che si obbliga verso la STP con la prestazione accessoria a fornire la propria attività professionale, tale ultima precisazione è un importante monito rivolto ai soci della STP ad indicare nell'atto costitutivo criteri che possano garantire un compenso equo e adeguato all'importanza dell'opera e al decoro della professione, come impone l'art. 2333, secondo comma, c.c.

Quand'anche si ipotizzi l'utilizzo dell'istituto della prestazione accessoria, rimane comunque evidente come tale impostazione non sia agevole e di immediato utilizzo.

Per quanto concerne invece le STP nella forma delle **S.r.l.**, giova ricordare che le previsioni di cui agli artt. 2478-bis e 2479 c.c. replicano i contenuti di quelle dettate per le S.p.a., fissando il principio per cui gli utili possono essere distribuiti se i soci approvino il bilancio e decidano sulla relativa distribuzione, **non prevendo la possibilità di anticipare distribuzione di utili**.

Nella disciplina delle **società di persone**, il socio, salvo patto contrario, vanta un diritto soggettivo all'utile ma tale diritto è in ogni caso **subordinato all'approvazione del rendiconto o del bilancio**, come prevede l'art. 2262 c.c.

La possibilità di derogare alla predetta regola, tramite specifiche previsioni statutarie, consente ai soci delle società di persone di poter conseguire acconti sugli utili prima dell'approvazione del rendiconto, come, peraltro, è diffuso nelle prassi.
È stata ritenuta pertanto legittima la prassi di corrispondere una somma con cadenza mensile al socio d'opera a titolo di acconto sugli utili, fermo restando che nelle s.n.c. e nelle s.a.s. troverà applicazione il principio in base al quale la ripartizione degli utili è vietata in presenza di una perdita sul capitale fino a che il capitale medesimo non sia stato reintegrato o ridotto in misura corrispondente.

È di tutta evidenza come la complessità insita nei meccanismi di distribuzione dei redditi (*rectius* compensi) derivanti dall'attività professionale di una STP finisca col **disincentivarne l'utilizzo a favori di strumenti maggiormente collaudati**.

III. Flessibilità della libera professione e rigidità degli strumenti societari

Un'altra ragione della ridotta diffusione delle STP va individuata nell'ontologica discrasia tra la flessibilità tipica delle attività professionali e la rigidità propria delle meccaniche societarie (in special modo nelle società di capitale).

Nello specifico i professionisti ritengono complesso poter allocare e/o distribuire gli utili/compensi proporzionalmente al lavoro svolto o apportato da ciascuno. In particolar modo c'è la percezione, talvolta errata, che i diritti patrimoniali spettanti a ciascun socio si cristallizzino nel momento costitutivo della STP senza poter essere modificati in una fase successiva ovvero potendoli modificare con marcata difficoltà e solo con consenso unanime dei soci.

In estrema sintesi, la preoccupazione manifestata dal mondo professionale è quella di dar luogo a un **rapporto meno che proporzionale tra attività professionale svolta e compenso percepito.**

IV. Il modello concorrente delle Società di Ingegneria e la novella del 23 dicembre 2021

La disciplina concernente le Società di Ingegneria è sostanzialmente contenuta in tre fonti normative: (i) il Decreto Legislativo 18 aprile 2016, n. 50, il c.d. Codice dei contratti pubblici (Art. 46); (ii) il Decreto del Ministero delle Infrastrutture del 2 dicembre 2016 n. 263 , i.e. il recante la definizione dei requisiti per l'affidamento dei servizi di architettura e ingegneria; e (iii) la Legge 4 agosto 2017, n. 124 c.d. Legge sulla concorrenza, che ha definitivamente fugato ogni possibile dubbio circa la liceità delle stesse a operare nel mercato privato.

Come per le STP, le società di ingegneria sono tenute a svolgere le proprie attività attraverso *"professionisti iscritti negli appositi albi previsti dai vigenti ordinamenti professionali, personalmente responsabili e nominativamente indicati già in sede di presentazione dell'offerta, con la specificazione delle rispettive qualifiche professionali"* e sono altresì tenute a nominare un direttore tecnico, ai sensi dell'art. 3 del Decreto Ministeriale 2 dicembre 2016, n. 263, qualora la stessa operi nel settore pubblico.

La disciplina delle società di ingegneria a differenza della L. 183/2011 **non prevede limitazioni quantitative circa la composizione della compagine sociale**, in quanto il predetto requisito soggettivo professionale è richiesto solo ai fini dello svolgimento dell'attività tecnica.

La società di ingegneria presenta pertanto un evidente vantaggio rispetto alle STP, potendo le stesse **godere di maggiore libertà di strutturazione e organizzazione dei rapporti tra soci e professionisti** (si pensi ad esempio al limite dei due/terzi per la composizione della compagine sociale nelle STP).

Le società di ingegneria a differenza delle STP possono invece essere costituite unicamente in forma di società di capitali ovvero nella forma di società cooperative a compagine mista (soci professionisti e non professionisti). Tale disposizione, se da un lato parrebbe rendere lo strumento delle società di ingegneria più limitato rispetto alle STP, dall'altro, finisce in realtà **per semplificarne l'utilizzo e quindi agevolarne la diffusione** (si pensi ad esempio al caso tipico della S.r.l. di ridotte dimensioni).

A ciò si aggiunga che, sino alla recente riforma del Codice degli Appalti operata dalla legge 23 dicembre 2021, n. 238, **non era consentito alle STP in forma di società di capitali partecipare alle procedure di affidamento dei servizi attinenti all'architettura e all'ingegneria**, partecipazione consentita invece alle società di ingegneria anche costituite nelle forme di cui ai capi V, VI e VII del titolo V del libro quinto del codice civile.

La novella dello scorso dicembre ha finalmente corretto questo trattamento disparitario che si protraeva ormai da troppo tempo in primis intervenendo sul comma primo dell'art. 46 del Codice degli Appalti prevendo espressamente il rispetto del principio di non discriminazione fra i diversi soggetti sulla base della forma giuridica assunta. La stessa ha poi introdotto la nuova lett. d-bis) all'art. 46 del D.lgs. 50/2016 sostanzialmente ammettendo alla partecipazione alle predette procedure di affidamento gli *"altri soggetti abilitati in forza del diritto nazionale a offrire sul mercato servizi di ingegneria e di architettura"*.

Questa nuova disposizione ha certamente contribuito a **ribilanciare la disciplina tra i due tipi societari**. Tuttavia, ad una più attenta analisi tra gli stessi sussistono ancora marcate differenze di trattamento che rendono ancora preferibile lo strumento delle società di ingegneria alle STP, come d'altronde il dato numero riportato nella Parte Prima palesa.

Va infine segnalato che le società di ingegneria e le società di professionisti, anche sotto il profilo della corresponsione a Inarcassa del contributo integrativo (oggi al 4% del fatturato), sono state equiparate dal 1998 ai professionisti o agli studi professionali.

V. Promiscuità dello status giuridico dei soci (professionisti e non professionisti) e governance della STP

Come si è già avuto modo di specificare, l'art. 10, comma 4, lett. b), della L. n. 183/2011, ammette unicamente **due categorie di soci**:

- professionisti iscritti ad ordini o collegi, anche in differenti sezioni, nonché dei cittadini degli Stati membri dell'Unione Europea;
- soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche o per finalità di investimento.

Per la seconda categoria di soci è altresì richiesto che il soggetto sia in possesso dei requisiti di onorabilità previsti per l'iscrizione all'albo professionale cui la STP è iscritta e l'assenza di condanne definitive per una pena pari o superiore a due anni di reclusione per la commissionedi un reato non colposo (si veda art.6 del Decreto Ministeriale di Attuazione).

Il legislatore ha poi previsto un limite alla partecipazione al capitale sociale per questa seconda categoria di soci, prevedendo che almeno i due terzi dei diritti di voto negli organi assembleari siano in capo ai soci professionisti. Purtroppo, **la normativa nulla prevede in merito alla governance della STP**. Ed è proprio in tema di governante che emergono le maggiori criticità.

È noto, in special modi in contesti societari strutturati, che la funzione assolta dall'organo assembleare sia circoscritta alle vicende sociali di maggior importanza (e.g. approvazione del bilancio e distribuzione utili, operazioni straordinarie, ecc.) **ma che abbia funzione di indirizzo o di propria gestione limitata**.

Ovviamente il tipo societario influisce in maniera significativa sulle prerogative dell'organo assembleare e dell'organo gestorio: nelle società di persona la struttura è estremamente compressa, tale per cui i soci sono sostanzialmente i gestori della STP. Nelle società di capitale, in particolare **nelle S.p.a., le vicende sociali si svolgono in prima battuta all'interno dell'organo amministrativo.**

Ora non si comprendono le ragioni per cui non sia stato previsto in maniera esplicita un principio sostanzialmente analogo per la composizione dell'organo gestorio.

Vi è dipiù, la normativa delle STP non contempla neanche **limiti a disposizioni statutarie o patti parasociali che possano in qualche modo neutralizzare la prerogativa di indirizzo della STP da parte dei soci professionisti**.
Si pensi ad esempio a quorum rafforzati per cui il voto dei soci investitori risulta necessario ai fini delle delibere assembleari, ovvero ancora a clausole di gradimento da parte dell'organo amministrativo rispetto a determinate operazioni sociali (e.g. cessione delle partecipazioni o ingresso di nuovi soci).

La scelta di aver ammesso alla compagine sociale delle STP soci investitori non professionisti, senza per contro aver previsto un adeguato e dettagliato assetto normativo, ha chiaramente finito col generare ulteriori dubbi interpretativi ad un quadro normativo già complesso di suo.

2. Criticità in ambito fiscale

I. Il trattamento fiscale delle somme percepite dai soci

Per quanto concerne la fiscalità degli utili distribuiti ai soci, essa sconta regimi fiscali diversi a seconda che la STP sia costituita in forma di società di persone, società di capitali che hanno optato per il regime di trasparenza (ex articoli 115 e 116 del Tuir) ovvero società di capitali che non hanno esercitato detta opzione.

Nelle prime due ipotesi, l'utile sconta l'IRPEF direttamente in capo ai soci; mentre, nel caso di società di capitali non trasparente, l'utile sconta l'IRES in capo alla società e i dividendi attribuiti ai soci sono assoggettati alla ritenuta a titolo di imposta del 26%.

Con riferimento invece alla qualificazione fiscale delle somme a diverso titolo erogate ai soci da parte delle STP si segnalano due importanti interventi della prassi amministrativa.

Il primo di tali interventi di prassi è la risposta della Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 904-1126/2017 del 4 agosto 2017 con il quale una società chiedeva indicazioni in merito alla qualificazione, ai fini fiscali, dei compensi che intendeva erogare a due nuovi soci (che avrebbero cessato la loro posizione IVA individuale) a titolo, rispettivamente, di: i) corrispettivo per l'attività professionale svolta per la STP e ii) di compenso per l'attività svolta come consigliere d'amministrazione della medesima società.

Al riguardo, la DRE Lombardia, dopo aver ricordato che il reddito prodotto dalla STP è considerato reddito di impresa, ha affermato che **i compensi erogati a fronte dell'attività professionale svolta per la STP non possono essere considerati redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente** (ex art. 50, comma 1, lett. c-bis), del Tuir).

Infatti, nel caso di STP costituita in forma di società di capitali, il reddito dalla medesima prodotto è tassato in capo alla stessa come reddito di impresa e, in capo ai soci, solo in caso di successiva distribuzione degli utili, come reddito di capitale (ex art. 44, comma 1, lett. e), del Tuir), fatta salva, ove ammessa, la facoltà di esercizio del regime di tassazione per trasparenza, di cui all'art. 116 del Tuir.

Diversa, secondo la DRE Lombardia, **la situazione del socio che svolge il ruolo di consigliere di amministrazione** della società. Infatti, l'art. 50, comma 1, lett. c-bis), del Tuir prevede che sono tassati come **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, tra gli altri, "le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica".

Il secondo intervento di prassi è la risposta all'interpello n. 128 del 27 dicembre 2018 con il quale una società intendeva conoscere il trattamento fiscale di somme che sarebbero state erogate ad alcuni soci (titolari di propria partita IVA) a fronte di contratti di prestazione d'opera intellettuale (ex artt. 2230 e ss. c.c.), ripartite in dodici mensilità e commisurate unicamente alle ore lavorative svolte per la STP (quindi, in modo completamente svincolato sia dal risultato economico della STP, sia dalla quota di partecipazione al capitale posseduta dal singolo socio).

Nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che le somme erogate ai soci professionisti costituissero un corrispettivo per l'attività lavorativa svolta in favore della società per cui andavano qualificate come redditi di lavoro autonomo (ex art. 53 del Tuir), con conseguente necessità di effettuazione, da parte della STP, della ritenuta d'acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 600 del 1973.

È evidente che il **tema della qualificazione fiscale delle somme percepite dai soci della STP non è stato puntualmente normato dall'Amministrazione finanziaria** ma è stato di volta in volta risolto in documenti di prassi sulla base di una specifica verifica se trattasi di distribuzione di utili o di pagamento di corrispettivi per l'attività professionale svolta.

II. Il trattamento previdenziale delle somme percepite dai soci

Il singolo professionista deve versare il contributo soggettivo sulla quota di reddito prodotta dalla STP ed attribuita al socio in ragione della quota di partecipazione agli utili a prescindere dalla effettiva distribuzione dello stesso.

Tale contributo pagato rappresenta un onere deducibile dal reddito complessivo del socio persona fisica a cui è stato attribuito l'utile.

Per completezza si deve segnalare che nell'ipotesi di distribuzione di dividendi assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta del 26%, siccome tale reddito non concorre alla formazione del reddito complessivo della persona fisica beneficiaria del dividendo, potrebbe accadere che, in assenza di altri redditi, **l'onere deducibile connesso al pagamento dei contributi non troverebbe capienza in nessun reddito**.

Per quanto riguarda invece il contributo integrativo del 4% si precisa i singoli soci professionisti devono versare alla Cassa il contributo integrativo calcolato sulla parte del volume d'affari IVA complessivo della STP corrispondente alla percentuale di partecipazione agli utili spettanti allo stesso indipendentemente dall'effettiva percezione.

Giova altresì specificare che, qualora la compagine societaria veda la presenza anche di soci non professionisti, ne consegue che il totale volume d'affari della STP e il conseguente contributo integrativo viene riproporzionato in capo ai soli soci professionisti e quindi non sull'intera compagine.

A ciò si aggiunga poi l'evidente **distonia tra la qualificazione fiscale del reddito della STP**, il quale è ritenuto a tutti gli effetti reddito di impresa, e la **qualificazione ai fini previdenziali**, che invece lo equipara ai redditi da lavoro autonomo.

III. La concorrenza del Regime Forfetario

L'art. 1 della L. 23 dicembre 2014, n. 190, stabilisce che: *"I contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni applicano* **il regime forfettario** *di cui al presente comma e ai commi da 55 a 89 del presente articolo, se nell'anno precedente hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 65.000".*

Tale disposizione normativa, se di indubbio vantaggio per le persone fisiche singole cui è riservato, va a discapito delle STP e finisce, quindi, con lo scoraggiare ogni forma di aggregazione tra liberi professionisti ai quali, per beneficiare delle agevolazioni riservate sino al tetto dei 65.000,00 euro, conviene esercitare la professione in forma individuale piuttosto che aggregarsi in una delle società previste dal nostro ordinamento, che non riceverebbe gli stessi vantaggi.

Ulteriore disincentivo è anche dato dal fatto che la norma istitutiva del regime fiscale agevolato stabilisce che non è possibile avvalersi di questo regime agevolato per chi partecipa, contemporaneamente all'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo, a società di persone o associazioni a esse assimilate ovvero a Srl trasparenti ovvero detiene il controllo, diretto o indiretto, di società responsabilità limitata.

Si tratta quindi di una **concorrenza potremmo definire quasi "sleale" con una evidente penalizzazione per tutti i professionisti che lavorano in forma associata.**

III. PARTE TERZA – Proposte De Iure Condendo

1. Proposte in materia civile e societaria

I. Esenzione delle STP dalla normativa fallimentare

Si è già diffusamente detto della natura non imprenditoriale delle attività professionali svolte dalle STP. Quel che giova qui ribadire è la necessità di armonizzare tale presupposto con il resto della normativa a queste applicabile in virtù di riferimenti diretti o indiretti.

In particolar modo, considerate l'eterogeneità dei tipi societari previsti per le STP, è necessario verificare se queste ultime **siano soggette alla legge fallimentare** (Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267).

Sul punto l'unica pronuncia è quella del 25 maggio 2017 offerta dal Tribunale di Forlì Sezione Fallimentare per cui: *"le società tra professionisti, costituite per l'esercizio in via esclusiva di attività professionale [...] e che abbiano effettivamente svolto in via esclusiva tali prestazioni, non possono essere assimilate alle altre società commerciali (non esercitando un'attività di carattere commerciale e non rivestendo la qualità di imprenditore)* ***e non sono pertanto assoggettabili a fallimento.****"*

Tale decisione poggia sull'assunto, condivisibile, per cui non sussistendo la qualifica di imprenditore e non svolgendo l'STP un'attività commerciale, sarebbero assenti quei requisiti necessari ai fini dell'assoggettabilità al fallimento.

Nel solco dell'interpretazione sopra espressa, al fine di evitare possibili contrasti interpretativi e scongiurare l'applicazione della legge fallimentare alle STP, sarebbe **opportuno un intervento normativo ad-hoc che escluda espressamente la STP dal campo di applicazione della legge fallimentare.**

II. Limitazioni alla partecipazione e alla gestione di Soci non professionisti

Come si evidenziava nella Parte Seconda, l'attuale disciplina delle STP se da un lato pone delle limitazioni alla composizione della compagine sociale, dall'altro nulla dispone in materia di governance.

Se l'obiettivo del legislatore era quello di limitare l'ambito di influenza dei soci non professionisti, appare evidente la necessità di un intervento correttivo in forza del quale si preveda che:

1. Almeno la **maggioranza dell'organo amministrativo/gestorio della STP debba essere composta di soli soci professionisti**;
2. Siano **nulle eventuali pattuizioni parasociali per cui il voto dei soci non professionisti sia ritenuto determinate** ai fini del raggiungimento del **quorum deliberativo per le materie proprie dell'assemblea ordinaria.**

Disposizioni analoghe, almeno quella di cui al punto 1), sono già presenti ad esempio nella normativa applicabile allo strumento similare delle società tra avvocati. L'art. 4-bis comma 2 lett. b) della Legge 31 dicembre 2012, n. 247 che istituisce e disciplina le società tra avvocati prevede infatti che: *"la maggioranza dei membri dell'organo di gestione deve essere composta da soci avvocati"*.

Sempre al fine di garantire che la proprietà e l'indirizzo della STP sia nelle mani dei soci professionisti si potrebbe altresì mutuare la disposizione prevista per le società tra avvocati che **vieta la partecipazione societaria tramite società fiduciarie, trust o per interposta persona**, andando così a scongiurare potenziali stratagemmi elusi del principio del controllo da parte dei soci professionisti.

III. Agevolazioni nella trasformazione da Società di Ingegneria a STP e conferimento dello studio professionale

Come si descriveva nelle analisi quantitative di cui alla Parte Prima del presente Studio, al 31 dicembre 2020, le società di ingegneria nella forma delle società a responsabilità limitata sono pari a 8.241. Un numero considerevole se si pensa che le STP non arrivano neanche a superare le 500 unità. Eppure, come si è avuto modo di evidenziare, il modello delle società di ingegneria nasce per lo svolgimento di attività professionali complesse e articolate per cui si richiede un'offerta professionale strutturata e con forti specializzazioni.

La scelta della forma delle s.r.l., sovente nella declinazione c.d. "semplificata", chiaramente sembra **deviare rispetto alla ratio propria dell'istituto** ed essere invece dettata da contingenti ragioni di convenienza (fiscale e previdenziale).

In questo immenso bacino di società di ingegneria di ridotte dimensioni e di struttura semplificata si cela un cospicuo numero di potenziali STP. Per **incentivare il passaggio** dalla società di ingegneria alla forma più consona delle STP, si potrebbe ipotizzare un **iter automatico di trasformazione limitando le eventuali spese notarili per gli atti necessari di adattamento**, come avviene per le società a responsabilità limitata semplificate, ovvero semplificando le procedure di verifica della sussistenza dei requisiti minimi ai fini dell'iscrizione nell'Albo professionale di appartenenza.

IV. Altri interventi

Oltre ad intervenire direttamente sulla disciplina propria delle STP, sarà poi d'uopo prevedere dei correttivi che riequilibrino eventuali **trattamenti normativi disparitari rispetto a strumenti potenzialmente concorrenti**.

A titolo esemplificativo, sarebbe auspicabile **indirizzare l'ambito operativo delle società di ingegneria a un mercato professionale con volumi di affari più elevati e/o caratterizzato da particolare complessità**.

Le misure suggerite avrebbero lo scopo di favorire lo sviluppo delle società di ingegneria e di orientarne l'adozione solo in quei contesti professionali più strutturati e di maggiori dimensioni a cui lo strumento in questione meglio si attaglia.

V. Individuazione di prassi per la gestione della distribuzione degli utili

Altro tema rilevante è quello relativo **alla corretta distribuzione degli utili ai soci**. È chiaro come i singoli strumenti societari consentano, ciascuno nelle forme e nelle modalità che gli sono proprie (ad. es. mediante l'assegnazione di strumenti finanziari partecipativi per le S.r.l., ovvero mediante la costituzione di patrimoni destinati ad uno specifico affare nelle S.p.a. e via discorrendo), di **superare** o, in alcuni casi di ovviare, **il limite della corrispondenza tra quota di partecipazione e diritto alla percezione di un utile**, nell'accezione più ampia del termine.

Ciononostante, la **preoccupazione manifestata da molti professionisti di non poter liberamente gestire l'assegnazione di compensi** nella forma di utile in maniera tale da mantenere una **corrispondenza tra attività professionale svolta e remunerazione della stessa**, fa sì che si continui a preferire strumenti associativi di tipo non societario (si pensi ad es. allo studio associato).

Per fugare tali preoccupazioni si potrebbe suggerire **l'adozione di modelli statutari o di regole/prassi standard, di natura chiaramente non vincolante**, finalizzate a **definire ex-ante un modello obiettivo per la valutazione dell'apporto professionale** di ciascun socio.

Tali prassi potrebbero rappresenterebbero unicamente dei **modelli di riferimento**, possibilmente emanati e sostenuti dal prestigio degli Ordini professionali di appartenenza, atti a **semplificare la regolamentazione e la**

relativa gestione dei rapporti patrimoniali tra i soci delle STP garantendo una standardizzazione che ne agevolerebbe la comprensione e l'utilizzo.

2. Proposte in materia fiscale

VI. Riqualificazione del reddito prodotto

Come anticipato nelle considerazioni di cui sopra, l'attuale **qualifica del reddito prodotto** dalle STP, tanto nell'accezione più categorica fornita dall'Agenzia delle Entrate, quanto nella più aperta interpretazione della Corte di Cassazione, **non agevola l'adozione dello strumento societario.**

Anche in considerazione del mutato orientamento espresso dalla Suprema Corte, si ritiene preferibile far prevalere il peso della natura professionale dell'attività da parte dei soci professionisti rispetto alla forma giuridica posta in essere. Pertanto, indipendentemente da questa, il reddito prodotto da una STP, diversamente dalla posizione dell'Agenzia delle Entrate, deve essere inquadrabile come reddito di lavoro autonomo (secondo il criterio di cassa), con esclusione dal campo di applicazione dell'IRES ed imputazione per trasparenza ai soci professionisti e non.

L'utile assegnato ai soci, a seconda che si tratti di soci professionisti o non, dovrebbe essere dunque così classificato:

1. per il socio professionista come reddito di lavoro autonomo;
2. per il socio non professionista (tecnico o investitore):
   - se non imprenditore, come reddito di lavoro autonomo e con applicazione dell'Irpef sulla quota di utile incassata;
   - se imprenditore, come reddito d'impresa secondo le ordinarie modalità del regime della trasparenza.

VII. Estensione del regime fiscale agevolato (c.d. Flat Tax)

Per un'attuazione più organica della proposta di cui al punto precedente, si propone poi di **abolire la causa di esclusione per l'accesso al regime fiscale agevolato di cui ai commi da 54 a 89, dell'articolo 1 della Legge n. 190/2014** (c.d. regime forfetario) prevista dalla lettera d) del comma 57, del medesimo articolo 1.

L'abolizione di tale esclusione, unitamente alla connotazione della natura di reddito di lavoro autonomo all'utile attribuito dalla STP al socio professionista, permetterebbe, fermo restando tutte le condizioni previste dal regime fiscale agevolato, **una maggiore equità fiscale tra professionisti che svolgono l'attività in forma individuale e professionisti che svolgono l'attività in forma associata**.

Ciò consentirebbe anche di ridurre il rischio che il regime forfetario possa determinare un **effetto distorsivo in termini di incentivo implicito alla non aggregazione** delle attività professionali.

VIII. Neutralità fiscale per le operazioni straordinarie ed eliminazione dell'IRAP

Al fine di **non ostacolare operazioni di aggregazioni** o anche di divisioni, si ritiene necessario prevedere un intervento normativo diretto ad evitare che **operazioni di apporto o conferimento di studi individuali o associati in STP ovvero di trasformazione/fusione** di società semplici svolgenti attività professionale in STP vengano considerati, sotto il profilo fiscale, **realizzativi con conseguente emersione di materia imponibile.**

Bisogna garantire quindi un regime di **neutralità fiscale** sulla falsariga di quello che accade alle **operazioni straordinarie poste in essere in ambito societario** (si veda articolo 172 del DPR 917/86).

Per quanto attiene invece l'IRAP, giova ricordare che la stessa è un'imposta che colpisce il valore della produzione netta delle imprese/lavoratori autonomi strutturati. In estrema sintesi colpisce i costi relativi al lavoro (l'IRAP grava ancora sui tempi determinati, collaborazioni, compensi amministrazione, deduzione forfetaria per apprendistato, ecc.).

Sempre in un'ottica di crescita e di incentivazione dell'uso dello strumento delle STP, **si ritiene opportuno eliminarla quantomeno rispetto a queste ultime** e ciò anche in considerazione del disposto della legge di Bilancio 2022 che all'articolo 1, comma 8, ha stabilito che non è più dovuta l'IRAP dalle persone fisiche esercenti attività commerciali, arti e professioni.

IX. Detrazioni fiscali per apporti di capitale sul modello delle Start-up innovative

In ultimo, sempre per incentivare processi aggregativi, agli investitori persone fisiche (professionisti e non) nel capitale di rischio si potrebbe riconoscere, in sede di costituzione, lo stesso **beneficio fiscale di cui al D.L. 34/2020, articolo 38, comma 7 attualmente previsto per le start-up innovative.**

Si tratta in sostanza del riconoscimento per i soggetti sopra citati di una **detrazione Irpef nella misura del 50% dell'investimento effettuato** da recuperare a partire dal primo anno di conseguimento del reddito e senza limiti di tempo.

Questa misura agevolerebbe la dotazione iniziale delle STP garantendole quelle sostanze finanziarie necessarie per sostenere eventuali investimenti iniziali.