



Divisione Contribuenti

Direzione centrale Normativa e Contenzioso
Ufficio Monitoraggio interpelli

Principio di diritto n. 3/2026

OGGETTO: Società tra professionisti (STP) e società tra avvocati (STA) – imputazione del reddito per trasparenza – articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR

Nell'ambito dell'attività di monitoraggio delle risposte rese in sede di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*), finalizzata a garantire l'uniformità dell'interpretazione e dell'applicazione delle norme tributarie da parte di tutte le strutture dell'Agenzia delle entrate, è emersa l'esigenza di chiarire se la disciplina di cui articolo 5, comma 3, lettera c), del *Testo unico delle imposte sui redditi* di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, *TUIR*) – che consente alle associazioni professionali di determinare le quote di partecipazione agli utili fino alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi – possa essere estesa anche alle società tra professionisti (di seguito STP) e alle società tra avvocati (di seguito STA), costituite in forma di società semplice.

Al riguardo, in via preliminare, si ricorda che i commi 1 e 2 del citato articolo 5 stabiliscono, rispettivamente, che «1. *I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono*

imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

2. Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali».

A sua volta, il successivo comma 3, lettera c), del medesimo articolo 5 prevede che *«le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici, ma l'atto o la scrittura di cui al comma 2 può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione».*

Nella sostanza, il richiamato articolo 5 – dopo aver fissato, al comma 1, il principio generale dell'imputazione per trasparenza, in capo ai soci, dei redditi delle società di persone, in proporzione alla relativa quota di partecipazione agli utili – permette ai soci, al comma 2, di modificare tale quota di partecipazione in misura diversa rispetto al valore dei conferimenti, purché ciò avvenga con atto pubblico o scrittura privata autenticata redatta in data anteriore all'inizio del periodo d'imposta. Il successivo comma 3, alla lettera c), equipara poi le associazioni professionali costituite fra persone fisiche alle società semplici, ma consente, in deroga al predetto comma 2, che l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata, con i quali sono fissate le quote di partecipazione agli utili, siano formati fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione.

Ciò premesso, si osserva che gli articoli 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, e 4-bis della legge 31 dicembre 2012, n. 247, hanno consentito la costituzione, rispettivamente, di società tra professionisti (STP) e società tra avvocati (STA), mediante l'adozione di uno dei tipi di società disciplinati dal codice civile.

È necessario, pertanto, stabilire se la deroga prevista dall'articolo 5, comma 3, lettera c), del *TUIR*, testualmente riferita alle sole associazioni professionali tra persone fisiche, possa essere estesa anche alle STP/STA costituite in forma di società semplice.

Al riguardo, in via preliminare, si rileva come la regola prevista dall'articolo 5, comma 2, del *TUIR* risponda alla finalità di evitare arbitraggi nell'imputazione del reddito tra i medesimi soci; arbitraggi attuabili mediante modifiche “*a consuntivo*” delle quote di partecipazione agli utili volte a trasferire l'imponibile su soggetti fiscalmente più “*convenienti*” (cfr. risposta a interpello n. 116 del 23 aprile 2020).

Diversamente, la deroga prevista per le associazioni professionali dalla lettera c) del successivo comma 3, consentendo di determinare *a posteriori* (dopo la chiusura del periodo di imposta) le quote di reddito «*in base alle prestazioni effettivamente svolte*», intende valorizzare la natura personale della prestazione resa effettivamente da ciascuno degli associati (cfr. la risposta a interpello n. 486 del 4 ottobre 2022).

Se ne desume che nel sistema delineato dall'articolo 5 del *TUIR* convivono due esigenze contrapposte: da un lato, quella di evitare arbitraggi distributivi, attraverso la predeterminazione del criterio di riparto; dall'altro, quella di consentire, nelle organizzazioni professionali, una ripartizione del reddito che rispecchi l'apporto personale effettivamente reso e che può essere compiutamente determinata solo *a posteriori*, ossia al termine del periodo d'imposta.

Appare evidente come quest'ultima esigenza si manifesti anche nell'ipotesi in cui l'attività professionale venga esercitata tramite una STP o una STA costituita in forma di società semplice. Difatti, anche nelle STP e nelle STA costituite in forma di società semplice, l'utile dell'esercizio può dipendere in misura prevalente dall'attività personale svolta dai soci professionisti.

In tale contesto, la predeterminazione delle quote di partecipazione agli utili anteriormente all'inizio del periodo d'imposta può risultare non pienamente coerente con la necessità di valorizzare, “*a consuntivo*”, le prestazioni

effettivamente rese da ciascun socio professionista nell'interesse della struttura comune.

Tale esigenza è la medesima che giustifica, per le associazioni professionali, la deroga prevista dall'articolo 5, comma 3, lettera c), del *TUIR*.

Per le motivazioni esposte, si ritiene che, con esclusivo riferimento alle quote di partecipazione agli utili dei soci professionisti, la deroga contenuta nell'articolo 5, comma 3, lettera c), del *TUIR*, pur testualmente riferita alle sole associazioni professionali tra persone fisiche, possa essere applicata anche alle STP e alle STA costituite in forma di società semplice, in virtù dell'equiparazione che la citata norma opera tra associazioni professionali e società semplici.

Tale equiparazione non comporta una generale assimilazione delle società semplici alle associazioni professionali, né consente di estendere la deroga in esame a tutte le società costituite per l'esercizio di attività professionali, restando escluse le STP e le STA costituite secondo modelli societari diversi.

Peraltro, il mancato richiamo testuale alle STP e alle STA nell'articolo 5 del *TUIR*, risalente alla data di entrata in vigore del *TUIR* stesso, discende dalla circostanza per cui l'adozione di modelli societari per l'esercizio in forma collettiva delle professioni sia stata consentita solo ad opera della successiva legislazione, citata, del 2011 e del 2012. L'applicazione dell'articolo 5, comma 3, lettera c), anche alle società tra professionisti costituisce, quindi, un adeguamento del sistema all'evoluzione dell'ordinamento professionale, in linea con la *ratio* sottesa all'introduzione della deroga in parola, posta a presidio dell'esigenza di valorizzare *ex post* l'apporto personale dei soci che svolgono effettivamente l'attività professionale.

Deve, peraltro, tenersi ferma la *ratio* dell'articolo 5, comma 2, del *TUIR*, che, come già evidenziato, è volta a evitare arbitraggi nell'imputazione del reddito tra i medesimi soci mediante modifiche delle quote di partecipazione agli utili con effetto sul periodo d'imposta in corso. Tale esigenza conserva piena rilevanza rispetto ai soci non professionisti o "finanziatori", la cui partecipazione agli utili

non è correlata allo svolgimento di una prestazione professionale personale valutabile *ex post*.

Ne consegue che la possibilità di redigere l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi, prevista dall'articolo 5, comma 3, lettera *c*), del TUIR, può essere riconosciuta alle STP e alle STA costituite in forma di società semplice, ma limitatamente alla determinazione delle quote di partecipazione agli utili riferibili ai soci professionisti, in quanto fondata sull'esigenza di valorizzare l'apporto personale effettivamente reso da questi ultimi nel corso del periodo d'imposta.

Diversamente, per i soci non professionisti o "*finanziatori*" deve continuare a trovare applicazione la regola ordinaria di cui all'articolo 5, comma 2, del TUIR. Pertanto, la quota di partecipazione agli utili spettante a tali soci deve risultare dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione, ovvero da altro atto pubblico o scrittura privata autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; in difetto, operano le presunzioni previste dal medesimo comma 2. La quota riferibile ai soci "*finanziatori*" non può, quindi, essere modificata con effetto sul periodo d'imposta già decorso o in corso mediante atto formato fino alla data di presentazione della dichiarazione.

Resta inteso che, in presenza di soci non professionisti, la determinazione "*a consuntivo*" delle quote dei soci professionisti potrà riguardare soltanto la parte di utile residua dopo avere previamente individuato, secondo le regole ordinarie e con atto avente data anteriore all'inizio del periodo d'imposta, la quota spettante ai soci non professionisti. In tal modo, viene preservata la *ratio* sottesa all'articolo 5, comma 2, del TUIR, evitando che la deroga prevista per le organizzazioni professionali possa essere utilizzata per rimodulare *ex post* la remunerazione di apporti di capitale o di investimento.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)