



VADEMECUM FISCALE PER GLI AVVOCATI

2° EDIZIONE

**A CURA DELLA COMMISSIONE STUDI
DI CASSA FORENSE**

VADEMECUM FISCALE PER AVVOCATI

SECONDA EDIZIONE

**a cura di UNCAT - Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi
in collaborazione con la Commissione Studi di Cassa Forense
Comitato dei Delegati 2023 – 2026**

(Testo aggiornato al 31 gennaio 2026)

Indice

PREFAZIONE	4
INTRODUZIONE.....	5
CAPITOLO UNO	6
ADEMPIMENTI FISCALI SUCCESSIVI ALL'ISCRIZIONE ALL'ALBO AVVOCATI	6
APERTURA P.IVA E ADEMPIMENTI TRIBUTARI E PREVIDENZIALI.....	6
LA TENUTA DEI LIBRI CONTABILI.....	6
OBBLIGHI DICHIARATIVI E COMUNICAZIONI FISCALI	8
LE INCOMPATIBILITA' PREVISTE DALLA LEGGE PROFESSIONALE FORENSE	8
IL MONITORAGGIO E L'ANTIRICICLAGGIO.....	9
CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI	9
CAPITOLO DUE	10
REGIME TRIBUTARIO DELL'AVVOCATO CHE ESERCITA IN FORMA INDIVIDUALE .	10
REGIME FORFETARIO	10
DEFINIZIONE ED EVOLUZIONE NORMATIVA	10
FATTURAZIONE ELETTRONICA 2024: OBBLIGHI PER GLI AVVOCATI CONTRIBUENTI.....	14
IMPOSTA SOSTITUTIVA NEL REGIME FORFETARIO: RIDUZIONI E CONDIZIONI.....	14
REGIME ORDINARIO.....	15
LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO.....	15
PRINCIPIO DI CASSA.....	17
PRINCIPIO DI INERENZA.....	18
DEDUCIBILITÀ CONTRIBUTI PREVIDENZIALI NEL REGIME ORDINARIO	19
CONFRONTO CON IL REGIME FORFETARIO	20
CAPITOLO TRE	22
IRAP	22
OBBLIGHI CONTABILI.....	23
REGIME IRAP DEGLI AVVOCATI CHE ESERCITANO LA PROPRIA ATTIVITÀ IN FORMA ASSOCIATA O SOCIETARIA	23
PROSPETTIVE DI ABROGAZIONE DELL'IRAP.....	24
CAPITOLO QUATTRO.....	25
ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE IN FORMA ASSOCIATA: PROFILI CIVILISTICI E FISCALI	25
ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SEMPLICI	25
SOCIETÀ TRA AVVOCATI (S.T.A.)	26
AGGREGAZIONE NELLE FORME DELLA S.T.A. E DELLA (CENSURATA) S.T.P.....	28
REDDITI PRODOTTI DALLE S.T.A. E DALLE S.T.P: IMPLICAZIONI FISCALI.....	28
CRITERIO DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO E NON APPLICAZIONE DELLA RITENUTA DI ACCONTO.....	29
REGIME DI NEUTRALITÀ PER IL CONFERIMENTO DI UNO STUDIO PROFESSIONALE IN UNA S.T.A.	30
ATTIVITÀ TRANSFRONTALIERA DEGLI AVVOCATI ISCRITTI IN ALBI ITALIANI.....	32
CAPITOLO CINQUE	34
CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE	34
L'INTRODUZIONE DELL'ISTITUTO	34
CONDIZIONI SOGGETTIVE E OGGETTIVE	34
L'APPLICAZIONE PRATICA DEL REDDITO CONCORDATO	36
IMPOSTE INTERESSATE	36
REDDITO DI LAVORO AUTONOMO E CPB.....	36
REDDITO D'IMPRESA E CPB.....	37

IL REDDITO CONCORDATO E LA RILEVANZA AI FINI PREVIDENZIALI.....	39
DECADENZA E CESSAZIONE.....	41
EFFETTI PREMIALI ED EFFETTI PREGIUDIZIEVOLI	42
CAPITOLO SEI	45
OBBLIGHI PREVIDENZIALI E AVVOCATI DI PAESI UE ED EXTRA UE	45
OBBLIGHI PREVIDENZIALI	45
ISCRIZIONE	45
OBBLIGHI DICHIARATIVI	45
OBBLIGHI CONTRIBUTIVI.....	46
STA OBBLIGO DICHIARATIVO/CONTRIBUTIVO	47
SIMULATORE PRESTAZIONI PREVIDENZIALI e ONERE RISCATTO.....	47
AVVOCATI DI PAESI UE ED EXTRA UE.....	47
AVVOCATI ESERCENTI LA PROFESSIONE IN AMBITO DELL'UNIONE EUROPEA	47
AVVOCATI ESERCENTI LA PROFESSIONE OLTRE L'AMBITO EUROPEO	48
CAPITOLO SETTE	49
SPUNTI DI DIRITTO COMPARATO SULLA FISCALITÀ DELL'AVVOCATO	49
FISCALITA' DELL'AVVOCATO IN FRANCIA.....	49
FISCALITA' DELL'AVVOCATO IN SVIZZERA.....	50
CAPITOLO OTTO	52
LA ROTTAMAZIONE-QUINQUIES	52
AMBITO OGGETTIVO DELLA MISURA	53
CONTENUTO DELLA DEFINIZIONE.....	53
PROCEDURA, EFFETTI E DECADENZA	53
RILIEVO SISTEMATICO PER L'AVVOCATO.....	54
OSSERVAZIONE IN CHIAVE COSTITUZIONALE	54
CAPITOLO NOVE	56
MALATTIA DEL PROFESSIONISTA E SOSPENSIONE DEGLI ADEMPIMENTI	
TRIBUTARI.....	56
SOGGETTI CHE POSSONO BENEFICIARE DELLA SOSPENSIONE.....	56
AMBITO APPLICATIVO.....	56
SCADENZE SOSPESE	56
DECORRENZA E TERMINE DELLA SOSPENSIONE	57
ONERI COMUNICATIVI	57
CONTROLLI E SANZIONI	57
CASI PRATICI DI INTERESSE	58
CONSIDERAZIONI FINALI	59

PREFAZIONE

Avv. Maria Annunziata
Presidente della Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza forense

Il Vademecum Fiscale per Avvocati - Seconda Edizione 2026 - costituisce un punto di riferimento essenziale per la comprensione e l'applicazione della normativa fiscale nella professione forense. In un contesto normativo in continua evoluzione, caratterizzato da frequenti modifiche legislative e orientamenti giurisprudenziali in divenire, questo lavoro fornisce gli strumenti necessari per orientarsi con consapevolezza nel complesso panorama tributario, garantendo il rispetto degli obblighi fiscali e l'ottimizzazione delle scelte professionali. La collaborazione tra Cassa Forense e UNCAT assicura un approccio integrato che tiene conto sia degli aspetti tributari che previdenziali, offrendo una visione completa e coordinata degli adempimenti che caratterizzano l'esercizio della professione di avvocato nel panorama fiscale italiano contemporaneo.

L'opera offre non solo le coordinate tecniche necessarie per orientarsi nella normativa vigente, ma anche gli elementi di riflessione critica, indispensabili per gestire l'incertezza interpretativa che caratterizza molte aree della normativa tributaria.

Tale contesto richiede un approccio metodologico rigoroso che sappia coniugare la competenza tecnica con la prudenza professionale, la capacità di innovazione con il rispetto delle regole deontologiche, l'efficienza operativa con la tutela dei diritti e degli interessi degli assistiti.

Il Vademecum rappresenta, in definitiva, un investimento nel futuro della professione forense, un contributo alla formazione di avvocati più competenti, più consapevoli e più capaci di offrire ai propri clienti prestazioni professionali altamente qualificate. In quest'ottica, l'opera non rappresenta solo una mera funzione tecnica, ma soprattutto un significativo valore culturale e professionale.

INTRODUZIONE

Avv. Gianni Di Matteo
Presidente Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi

Testi unici fiscali, il Vademecum come guida esperta

di Gianni Di Matteo - Presidente Uncat

Questa è la seconda edizione del Vademecum sulla Fiscalità degli Avvocati, un progetto UNCAT realizzato in collaborazione con la Cassa Forense e in particolare con la Commissione Studi.

L'anno scorso ci eravamo posti tre obiettivi: offrire un servizio utile ai colleghi, promuovere la compliance fiscale, sostenere un sistema equo. Quest'anno ne aggiungiamo un quarto, decisivo: aiutare i colleghi Avvocati a orientarsi nella riforma fiscale.

Il sistema sta cambiando profondamente.

La riforma fiscale e della giustizia tributaria stanno ridisegnando completamente l'ordinamento. Alla legge delega (n. 111/2023) sono seguiti 18 decreti legislativi, sei testi unici in vigore dal 2027, e altri due in preparazione. Non sono solo numeri: è un cambiamento di paradigma che tocca direttamente il nostro lavoro.

Due aspetti meritano attenzione. Primo: i testi unici rappresentano finalmente una codificazione necessaria per orientarsi nella complessità normativa. Secondo: le nuove forme di aggregazione professionale valorizzano le specializzazioni. L'Avvocato tributarista, con competenze trasversali su un ventaglio amplissimo di materie, può ora offrire servizi davvero competitivi attraverso l'aggregazione.

Cosa trovate in questa edizione.

Abbiamo fotografato ogni status fiscale dell'Avvocato alla luce della riforma: regime forfettario, regime ordinario, aggregazioni tradizionali e innovative (società tra avvocati, società tra professionisti). Quest'anno con un'attenzione specifica alle colleghe avvocate e al regime di malattia.

Ringrazio chi ha reso possibile questa seconda edizione: Barbara Benazzi, Elio Cocorullo, Angelo Cuva, Raffaella D'Anna, Fabiola Del Torchio, Daniele Giacalone, Ida Pansini, Carlo Romano, Anita Russo, Silvia Siccardi.

I consiglieri UNCAT e i Presidenti delle Camere tributarie locali.

E Cassa Forense — dal Presidente ai componenti della Commissione studi — per aver creduto in questo progetto.

Questo Vademecum è frutto di lavoro collettivo, di studio e sintesi. Spero sia utile per i nostri Colleghi.

CAPITOLO UNO

ADEMPIMENTI FISCALI SUCCESSIVI ALL'ISCRIZIONE ALL'ALBO AVVOCATI

Avv. Gianni Di Matteo (UNCAT)
in collaborazione con la Commissione Studi Cassa Forense

APERTURA P.IVA E ADEMPIMENTI TRIBUTARI E PREVIDENZIALI

L'iscrizione all'Albo degli Avvocati è condizione per l'esercizio della professione di Avvocato (art. 2 Legge Professionale N. 247/2012). La permanenza dell'iscrizione all'Albo è subordinata all'esercizio della professione in modo effettivo, continuativo, abituale e prevalente, salve le eccezioni previste anche in riferimento ai primi anni di esercizio professionale (art. 12 L.P.).

L'iscrizione all'Albo impone, nei trenta giorni successivi, l'apertura della P.IVA.

Tale adempimento può essere fatto, indipendentemente dal regime contabile scelto:

- **tramite PEC** specificando nell'oggetto "Dichiarazione di inizio attività". Il modello può essere sottoscritto con firma digitale; nel caso sia sottoscritto con firma autografa, è necessario allegare una copia del documento di identità del soggetto che firma il modello. La richiesta può essere trasmessa ad una qualunque Direzione Provinciale. L'elenco degli indirizzi PEC è disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate (ADE). Le dichiarazioni si considerano presentate nel giorno in cui risultano spedite. L'attribuzione della Partita IVA verrà comunicata all'indirizzo PEC che è stato utilizzato per la trasmissione della richiesta.
- **di persona** (o tramite persona munita di delega) a un qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate prenotando un appuntamento tramite la funzionalità "[Prenota un appuntamento](#)"
- **tramite raccomandata**, allegando la copia di un documento d'identità del dichiarante in corso di validità, da inviare a un qualunque ufficio dell'Agenzia delle Entrate. Le dichiarazioni si considerano presentate nel giorno in cui risultano spedite.
- **in via telematica**, in autonomia o attraverso intermediari, compilando il modello AA9/12 con il co-dice identificativo ATECO n. 69.10.10 (attività degli studi legali), tramite il software messo a disposizione dall'ADE e poi trasmetterlo direttamente tramite il servizio web di-sponibile nella propria area riservata.

Il modello comprende le indicazioni sui dati personali e fiscali, la PEC, l'indirizzo dello studio professionale e l'opzione del regime fiscale prescelto.

L'iscrizione all'Albo circondariale forense di appartenenza, in base al domicilio professionale (art. 7 LP), comporta la contestuale iscrizione alla Cassa nazionale di previdenza e assistenza forense, ex art. 21 LP:

(...) La Cassa nazionale di previdenza e assistenza forense, con proprio regolamento, determina, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, i minimi contributivi dovuti nel caso di soggetti iscritti senza il raggiungimento di parametri reddituali, eventuali condizioni temporanee di esenzione o di diminuzione dei contributi per soggetti in particolari condizioni e l'eventuale applicazione del regime contributivo.

Non è ammessa l'iscrizione ad alcuna altra forma di previdenza se non su base volontaria e non alternativa alla Cassa nazionale di previdenza e assistenza forense.

LA TENUTA DEI LIBRI CONTABILI

Da un punto di vista fiscale l'esercizio della professione forense rientra tra i redditi di lavoro autonomo disciplinati dall'art. 53 del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR).

Le scritture contabili obbligatorie variano a seconda del regime fiscale di applicazione, per la

registrazione di tutti i fatti di rilevanza economica.

Il **regime di contabilità ordinaria** con determinazione analitica del reddito fiscale, secondo il principio di cassa per incassi e pagamenti, impone i seguenti registri:

- dei movimenti finanziari ordinati cronologicamente;
- delle parcelle emesse ai fini IVA;
- delle fatture ricevute ai fini IVA;
- dei beni strumentali con un valore unitario maggiore di euro 516, 46, per i quali è consentito l'ammortamento, cioè la deduzione del costo in più esercizi, annotati in specifico registro. Si tratta di tutti gli acquisti per strumentazioni elettroniche, impianti, autovetture o motocicli e di quelle spese di avviamento dello studio, in particolare:

- **beni a uso esclusivo dell'attività** → **deducibili al 100%**. Sono beni che vengono usati esclusivamente nell'esercizio di arti e professioni e sono deducibili al 100%, come nel caso di mobili e arredo d'ufficio, dei computer, dei macchinari per l'ufficio e così via.
- **beni a uso promiscuo**: → **deducibili al 50%**. Sono beni utilizzati sia nell'esercizio di arti e professioni sia per attività personali estranee all'attività.
- **beni a deducibilità limitata**: → **deducibili in base alle % previste dal legislatore**. Sono beni per cui il legislatore fiscale ha previsto una presunzione di utilizzo promiscuo predeterminata e pertanto hanno una percentuale di deducibilità inferiore rispetto all'intero costo.

L'eventuale **collaborazione di dipendenti** imporrà l'istituzione di un libro unico del lavoro (L. n. 81/08) dove annotare presenze, retribuzioni e dati anagrafici.

Il registro delle somme in deposito da parte della clientela di originaria istituzione è di fatto assorbito dal registro cronologico dei movimenti, in relazione alle variazioni finanziarie del conto bancario dedicato all'attività professionale.

È opportuna una gestione separata dal conto bancario personale per una corretta e immediata ricostruzione reddituale.

Il registro delle somme in deposito previsto dall'art. 3 del DM 31 ottobre 1974 è ancora obbligatorio. Per il professionista in contabilità ordinaria può essere sostituito dal libro delle movimentazioni o dal registro cronologico. Su detto registro vanno annotate le somme riscosse in deposito per spese da sostenere. Entro 60 giorni dovrà essere emessa fattura limitatamente alla somma non spesa e riscossa pertanto a titolo di compenso professionale.

In caso di somme ricevute in **deposito fiduciario dal cliente**, l'avvocato deve sempre farsi dare **istruzioni scritte** sul relativo utilizzo in modo da evitare ambiguità e rischi nella gestione del denaro. Deve invece ritenersi **escluso** l'obbligo (anche deontologico) di **fatturazione** che si riferisce ai soli importi ricevuti a titolo di compenso professionale. Sono i principi ribaditi dal Consiglio Nazionale Forense (pres. f.f. Corona, rel. Standoli), con la sentenza n. 86 del 9 maggio 2023, che ha accolto parzialmente il ricorso di un legale.

Il **regime contabile forfetario** consente meno adempimenti fiscali, comporta l'obbligo di conservare le parcelle emesse, numerate progressivamente, di corrispondere la marca da bollo di euro 2,00 su quelle superiori ad Euro 77,47 e di presentare la dichiarazione annuale dei redditi.

L'applicazione del regime forfetario esclude l'applicazione dell'IVA e la detrazione della medesima sugli acquisti e costi sostenuti. I compensi non sono soggetti a ritenuta d'acconto.

Il regime fiscale è riservato sia ai soggetti che iniziano l'attività che a quelli che la proseguono, rispettando determinate condizioni esaminate nella successiva sezione dedicata, con esonero dalle comunicazioni, cui è onerato chi si trova nel regime ordinario. Sono inoltre previsti ulteriori vantaggi per i soggetti che iniziano una nuova attività, con applicazione di un'imposta sostitutiva agevolata.

OBBLIGHI DICHIARATIVI E COMUNICAZIONI FISCALI

La dichiarazione dei redditi si presenta annualmente compilando il Modello Redditi Persone Fisiche (per i titolari di posizione professionale individuale), in scadenza dal 15 aprile al 31.10.2025 per il periodo d'imposta 2024.

In caso di redditi conseguiti in forma associata, la tipologia reddituale rientra tra i c.d. redditi di partecipazione (art. 5 TUIR), con attribuzione della relativa quota di spettanza (quadro RH).

Il pagamento e la dichiarazione ai fini contributivi e previdenziali, avrà come riferimento i compensi ed il volume di affari, indicati nel Modello Redditi. La dichiarazione IVA annuale deve essere presentata tra il 1° febbraio e il 30 aprile dell'anno successivo, esclusivamente in via telematica da parte dei soggetti obbligati (ne sono esclusi i soggetti in regime fiscale forfetario che non addebitano per l'appunto l'imposta, né la detraggono, in quanto esclusi dalla liquidazione e dal versamento).

Novità fatturazione elettronica

L'attribuzione del codice univoco del sistema di interscambio (SDI) da indicare ai fornitori è stato esteso anche ai contribuenti forfettari dal mese di gennaio 2024, per la conservazione elettronica dei documenti fiscali.

È dedicata una sezione interna al Modello Redditi ai soggetti forfettari per gli obblighi informativi delle spese (quadro RS), ancorché le medesime non confluiscono sulla determinazione del reddito fiscale.

I fenomeni di aggregazione in società, come le Società tra Avvocati (S.T.A), sono sottoposti all'obbligo della dichiarazione IRES, IVA ed IRAP con possibilità di applicazione della tassazione per trasparenza, in base alla quale i redditi della società non sono assoggettati a tassazione a livello societario. Questi, infatti, **sono attribuiti pro quota ai soci e tassati a livello personale** nella dichiarazione dei redditi di questi ultimi.

LE INCOMPATIBILITA' PREVISTE DALLA LEGGE PROFESSIONALE FORENSE

L'art. 18 della Legge Professionale N. 247/2012 individua il regime delle incompatibilità, consentendo tuttavia l'iscrizione in altri albi professionali ed escludendo qualsivoglia attività di natura commerciale, svolta anche indirettamente.

Il conflitto di interessi è una condizione giuridica, quando si ravvisa un contrasto che può incidere con l'imparzialità richiesta dalla responsabilità professionale. La conservazione dello stato di indipendenza o da condizionamenti è espressione del corretto comportamento professionale.

L'avvocato può esercitare come revisore contabile, conseguendo l'abilitazione a tale attività, essendo a conoscenza di discipline giuridico-economiche, con un accesso semplificato. Le nuove frontiere in materia di pianificazione e strategia fiscale impongono un ruolo nell'attività di consulenza legale e di "compliance", di ricerca dei rischi e delle soluzioni alternative.

Art. 18 L. 247/2012

La professione di avvocato è incompatibile:

a) con qualsiasi altra attività di lavoro autonomo svolta continuativamente o professionalmente, escluse quelle di carattere scientifico, letterario, artistico e culturale, e con l'esercizio dell'attività di notaio. È consentita l'iscrizione nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nell'elenco dei pubblicisti e nel registro dei revisori contabili o nell'albo dei consulenti del lavoro;

b) con l'esercizio di qualsiasi attività di impresa commerciale svolta in nome proprio o in nome o per conto altrui. È fatta salva la possibilità di assumere incarichi di gestione e vigilanza nelle procedure concorsuali o in altre procedure relative a crisi di impresa;

c) con la qualità di socio illimitatamente responsabile o di amministratore di società di persone, aventi quale finalità l'esercizio di attività di impresa commerciale, in qualunque forma costituite, nonché con la qualità di amministratore unico o consigliere delegato di società di capitali, anche in forma cooperativa, nonché con la qualità di presidente di Consiglio di amministrazione con poteri individuali di gestione. L'incompatibilità non sussiste se l'oggetto della attività della società è limitato esclusivamente all'amministrazione di beni, personali o familiari, nonché per gli enti e consorzi pubblici e per le società a capitale interamente pubblico;

d) con qualsiasi attività di lavoro subordinato anche se con orario di lavoro limitato.

IL MONITORAGGIO E L'ANTIRICICLAGGIO

L'evoluzione della materia si fonda sul decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231 che recepisce la V direttiva europea 2005/60/CE che impone un complesso di norme e di controlli, adeguati alle procedure di contrasto al riciclaggio ed alle operazioni c.d. sospette, o di finanziamento del terrorismo.

Le misure previste sono proporzionate al rischio del potenziale cliente, per l'Avvocato secondo le Regole Tecniche approvate il 20/9/2019 dal Consiglio Nazionale Forense (<https://www.consiglionazionaleforense.it/documents/20182/644108/Regole+tecniche.pdf/7aba2d29-22a2-4db4-95ea-bc2d06734299?t=1569249587000>), quanto a:

- Trasferimento diritti reali o attività economiche
- Gestione strumenti finanziari o altri beni
- Gestione operatività depositi
- Organizzazione apporti economici
- Amministrazione, costituzione e gestione di società, enti, trust o analoghi soggetti giuridici

Procedure

- Identificazione del cliente e adeguata verifica
- Individuazione del profilo di rischio
- Monitoraggio del trasferimento per contanti (soglia superiore a euro 15.000,00)
- Criteri soggettivi e oggettivi del potenziale rischio, rispetto alle operazioni ed alle riserve economiche impiegate.

CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI

L'Avvocato effettua una corretta conservazione quando i dati e le informazioni conservano nel tempo le caratteristiche di integrità, leggibilità e reperibilità.

I documenti, i dati e le informazioni acquisite devono essere conservati dopo la cessazione del rapporto professionale, indistintamente dal sistema adottato in forma cartacea o informatica.

FATTURE

Quanto alle fatture, il termine è di dieci anni dalla registrazione. Tale obbligo è anzitutto previsto dall'art. 2220 c.c. (che però si riferisce alle imprese commerciali e non alle professioni intellettuali) e dall'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973, che disciplina espressamente (anche) le professioni intellettuali (art. 19).

DOCUMENTI

L'obbligo di conservazione dura tre anni dalla definizione della pratica.

Art. 2961 c.c.: *"I cancellieri, gli arbitri, gli avvocati, e i patrocinatori legali sono esonerati dal rendere conto degli incartamenti relativi alle liti dopo tre anni da che queste sono state decise o sono altrimenti terminate"*). Decorso quel termine, l'avvocato potrà legittimamente respingere la richiesta di restituzione documenti che gli venisse ad esempio rivolta dal cliente. Il termine si ricollega a quello della prescrizione presuntiva triennale di cui all'art. 2956 c.c. Evidenziando che il termine di prescrizione dell'azione di responsabilità professionale è quello ordinario decennale ex art. 2946 c.c. trattandosi di obbligazione contrattuale.

Codice Deontologico

Art. 33 – Restituzione di documenti

1. L'avvocato, se richiesto, deve restituire senza ritardo gli atti ed i documenti ricevuti dal cliente e dalla parte assistita per l'espletamento dell'incarico e consegnare loro copia di tutti gli atti e documenti, anche provenienti da terzi, concernenti l'oggetto del mandato e l'esecuzione dello stesso sia in sede stragiudiziale che giudiziale, fermo restando il disposto di cui all'art. 48, terzo comma, del presente codice.
2. L'avvocato non deve subordinare la restituzione della documentazione al pagamento del proprio compenso.
3. L'avvocato può estrarre e conservare copia di tale documentazione, anche senza il consenso del cliente e della parte assistita.
4. La violazione del dovere di cui al comma 1 comporta l'applicazione della sanzione disciplinare dell'avvertimento. La violazione del divieto di cui al comma 2 comporta l'applicazione della censura

CAPITOLO DUE

REGIME TRIBUTARIO DELL'AVVOCATO CHE ESERCITA IN FORMA INDIVIDUALE

Avv. Ida Maria Pansini – Avv. Fabiola Del Torchio – Avv. Elio Cocorullo (UNCAT)
in collaborazione con la Commissione Studi Cassa Forense

REGIME FORFETARIO

DEFINIZIONE ED EVOLUZIONE NORMATIVA

Il regime forfetario, introdotto dalla Legge di Stabilità 2015 (Legge 190/2014) e successivamente modificato dalla Legge di Stabilità 2016 (Legge n. 208/2015), prevede importanti semplificazioni ai fini IVA e ai fini contabili, consentendo di determinare il reddito in maniera "forfetaria".

Rappresenta il regime naturale delle persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché in possesso dei requisiti stabiliti dalla legge e che contestualmente non incorrano in una delle cause di esclusione.

Non è prevista una scadenza legata al numero di anni od al raggiungimento di una particolare età anagrafica.

Da un punto di vista oggettivo l'accesso al regime agevolato, nonché il mantenimento dello stesso negli anni successivi, è possibile per i soggetti che possiedono determinati requisiti.

Le Leggi di Bilancio emanate in diversi anni hanno modificato le condizioni di accesso e le cause ostative previste per l'adozione del regime forfetario.

In particolare, per quanto riguarda le condizioni di accesso viene previsto:

- L'innalzamento del limite a 85.000 € di ricavi e compensi percepiti indipendentemente dalla tipologia di attività svolta: i contribuenti che intendono accedere al regime forfetario o i contribuenti già forfettari che intendono permanere nel regime agevolato devono verificare di non aver superato tale soglia nel corso dell'anno precedente (secondo il principio di cassa).
- L'introduzione, quale condizione di accesso al regime, del limite delle spese sostenute per personale dipendente o per lavoro accessorio per un ammontare massimo di 20.000€ lordi.

Come si determina il reddito

In base all'art. 1, comma 64, Legge n. 190/2014, i contribuenti forfetari determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti il coefficiente di redditività, cioè il valore percentuale che definisce su quale parte dei redditi si pagheranno le imposte, indicato dalla legge sulla base del codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata.

Per gli avvocati ed altri liberi professionisti il coefficiente di redditività è pari al 78%.

Sul reddito imponibile così determinato è soggetto a un'imposta fissa del 15%, che è sostitutiva dell'imposta dei redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP.

Per i contribuenti forfetari *start up* (rientranti nel c.d. "regime di novità"), l'aliquota di imposta sostitutiva è stabilita nella misura del 5% per i primi cinque anni di attività.

La Legge di bilancio 2026 (Legge n. 199 del 30/12/2025) ha confermato anche per questo anno **le aliquote già in vigore:**

- imposta sostitutiva al 5% per le nuove attività, applicabile per i primi cinque anni;
- imposta sostitutiva al 15% per tutte le altre partite iva in regime forfetario.

Quindi il reddito deriva dalla applicazione ai ricavi/compensi di un coefficiente di redditività forfetizzato.

Novità

La **Legge di Bilancio 2023 (L. n. 197/2023)** è intervenuta apportando ulteriori modifiche alla disciplina del regime forfetario, elevando la soglia di ricavi/compensi da 65.000 a 85.000 euro e inserendo anche la speciale clausola che prevede che il regime agevolato cessi di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti siano superiori a 100.000 euro.

L'**Agenzia delle Entrate (cfr. Circolare 32/E del 5 dicembre 2023)** ha chiarito le regole di ingresso, permanenza e fuoriuscita dal predetto regime forfetario e ha fornito indicazioni circa il corretto comportamento da tenere in caso di passaggi di regime.

Dal mese di gennaio 2024, infine, è stato previsto **l'obbligo generalizzato della fatturazione elettronica** per tutti i contribuenti forfetari, anche per coloro che hanno ricavi pari a 25.000 euro, che, invece, in precedenza, potevano ancora emettere fattura cartacea.

La nuova legge sulla tassazione dei redditi, il **D. Lgs. 192/2024 (Revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF - IRES))**, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 294 del 16 dicembre 2024 e in vigore dal 21 dicembre 2024, all'art. 5 ha disposto la revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 54 TUIR e ha cambiato le regole per i lavoratori autonomi.

Dal 1° gennaio 2025 i rimborsi per le spese di lavoro che vengono addebitati al cliente non fanno più parte del reddito da tassare. La novità interessa anche i professionisti che si avvalgono del regime forfetario.

A partire dal 1° gennaio 2025, quindi, le somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico **e addebitate analiticamente in capo al committente** non concorreranno più a formare il reddito, così come non vi concorrerà il riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l'uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio dell'attività e per i servizi a essi connessi.

Tale principio si estende anche ai contribuenti in regime forfetario in virtù dell'equiparazione, a fini fiscali, tra il regime ordinario e quello forfetario in tema di rimborsi, come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 58/E del 2001 e n. 5/E del 2021.

Questa recente modifica legislativa risolve la precedente incongruenza che impediva la deducibilità dei costi costituiti dai rimborsi spese, con un evidente alleggerimento del carico fiscale.

La legge di Bilancio 2025 (Legge n. 207 del 30/12/2024) ha innalzato da 30.000 a **35.000 euro** la soglia di reddito da lavoro dipendente o pensione per accedere al regime forfetario.

La Legge di bilancio 2026 (Legge n. 199 del 30/12/2025) ha prorogato per tutto l'anno **anche il limite di €35.000 euro per i redditi da lavoro dipendente** o assimilati e da pensione.

IVA – ISA e Ritenuta d'Acconto

I ricavi/compensi dei contribuenti forfetari sono quindi esenti dalla applicazione IVA e, secondo l'articolo 1, comma 67, Legge n. 190/2014, non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta, per quanto deve risultare da apposita dichiarazione in fattura.

Sono inoltre esclusi dalla applicazione degli ISA – indici sintetici di affidabilità.

Requisiti di accesso

L'applicazione del regime forfetario è rivolta sia ai soggetti che già svolgono un'attività sia a coloro che ne intraprendono una nuova.

Il regime forfetario rappresenta il regime naturale per le persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché nell'anno precedente

abbiano congiuntamente:

- conseguito ricavi o percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori al limite normativamente previsto, da ultimo stabilito nella misura di 85.000 euro dalla disposizione in commento;
- sostenuto spese per un importo complessivo non superiore a 20.000 euro lordi per lavoro accessorio, lavoro dipendente e compensi a collaboratori, anche a progetto.

Sintesi dei requisiti di accesso al regime forfetario

Di seguito una tabella riassuntiva dei requisiti soggettivi e oggettivi che determinano chi può accedere al regime forfetario 2026.

Requisito	Descrizione
Requisito soggettivo	Essere una persona fisica che esercita un'attività d'impresa, di arte o professione.
Limite di ricavi o compensi	85.000 €
Limite redditi da lavoro dipendente o assimilati	35.000 €
Costo complessivo dei beni strumentali	Nessun limite

Preclusioni e cause ostative

L'accesso al regime forfetario è precluso ai soggetti che, iniziando una nuova attività, sappiano già di percepire nell'anno somme superiori alla soglia, non potendo questi effettuare la comunicazione di cui al comma 56 dell'articolo 1 della Legge di Stabilità 2015.

L'accesso al regime agevolato in esame è in ogni caso precluso ai soggetti che:

- si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito;
- non sono residenti nel territorio dello Stato, ad eccezione di coloro che risiedono in uno degli Stati UE o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che garantisca un adeguato scambio di informazioni e che producono in Italia almeno il 75 per cento del reddito complessivamente realizzato;
- effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi;
- contemporaneamente all'esercizio di attività d'impresa, arti o professioni, partecipano a società di persone, associazioni professionali o imprese familiari ovvero controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte in via individuale;
- esercitano in prevalenza la loro attività nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti lavorativi o erano intercorsi rapporti lavorativi nei due precedenti periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili a tali datori di lavoro, fatta eccezione per chi inizia una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- nell'anno precedente, hanno percepito redditi di lavoro dipendente e/o assimilati (es. i pensionati attivi) di importo superiore a euro 35.000, tranne nel caso in cui il rapporto di lavoro dipendente sia cessato nell'anno precedente.

La Legge di bilancio per il 2026 (Legge n. 199 del 30/12/2025), all'articolo unico, comma 27, ha prorogato, come abbiamo visto, anche per l'anno 2026, una condizione di accesso al regime

forfetario, come prevista all'art. 1, comma 12, Legge n. 207/2024.

In particolare, la soglia ordinaria di 30.000 euro è stata elevata a 35.000, prima dalla Legge di bilancio 2025 e poi prorogata per il 2026 dalla Legge di bilancio 2026.

Il contribuente potrà, quindi, mantenere il regime forfetario nel 2026, se nel 2025 ha percepito redditi da lavoro dipendente o assimilati non superiori a 35.000 euro, purché il rapporto di lavoro dipendente si sia concluso nel corso del 2025 e non risultino, nello stesso anno, altri redditi da pensione o da lavoro dipendente ancora in essere al 31 dicembre.

L'accesso al regime forfetario viene impedito per i soggetti hanno percepito nell'anno precedente **redditi di lavoro dipendente e assimilati (compresi i redditi da pensione) di importo superiore a 35.000€**, come già esaminato nel paragrafo precedente.

È poi precluso l'accesso al regime forfetario per coloro che hanno sostenuto **spese di lavoro dipendente o di lavoro accessorio superiori ad € 20.000,00**.

Cause di fuoriuscita dal regime forfetario nel caso di superamento del reddito annuo.

Il venir meno di uno dei requisiti richiesti per accedere al regime forfetario od il sopraggiungere di una delle predette cause ostative in corso d'anno determina la fuoriuscita dal regime a partire dall'anno successivo.

In particolare:

Il superamento della soglia di 85.000 € determina la fuoriuscita dal regime a decorrere dall'anno successivo: nel caso di superamento della soglia nel corso del 2026 il contribuente dovrà nel 2027 adottare il regime ordinario.

Se, però, **i compensi o ricavi percepiti superano i 100.000 €**, il contribuente **uscirà immediatamente dal regime forfetario e non l'anno successivo**. In tal caso, dovrà applicare l'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Deducibilità Contributi Previdenziali nel regime forfetario

Concorrono alla determinazione del reddito imponibile, con il principio di cassa, i contributi previdenziali **obbligatori** (soggettivo e di maternità) versati a Cassa Forense, che quindi costituiscono un componente negativo del reddito di lavoro autonomo (in pratica, i contributi previdenziali sono deducibili direttamente dal reddito professionale).

Oltre ai contributi previdenziali obbligatori non è deducibile dal reddito professionale forfetario alcun tipo di costo o spesa, inclusi quelli per l'acquisto dei beni strumentali.

Un problema che può investire l'Avvocato o il Praticante iscritto a CF in regime forfetario è il caso in cui questi, a prescindere dal motivo, abbia versato un ammontare di contributi previdenziali obbligatori superiore al reddito complessivo. In questo caso l'eccedenza sarà deducibile dal reddito complessivo ai fini IRPEF ai sensi dell'articolo 10 del TUIR.

Medesima sorte spetta ai contributi previdenziali versati volontariamente per

- **RETRODATAZIONE**
- **RISCATTO DEGLI ANNI DI LAUREA - DI LEVA - DI PRATICANTATO**
- **RICONGIUNZIONE**
- **MODULARE VOLONTARIA** che, dal 1° gennaio 2025, con l'entrata in vigore del **nuovo Regolamento Unico della Previdenza**, prevede l'aumento dell'aliquota da destinare alla quota volontaria della pensione che l'iscritto può opzionare in sede di compilazione del Mod. 5:

Reg. Unico Art. 33 Contributo soggettivo modulare volontario

1. *Gli iscritti possono versare, in via volontaria ed eventuale, una ulteriore contribuzione dall'1% al 20% del reddito professionale netto dichiarato ai fini IRPEF sino al tetto reddituale di cui al precedente art. 30, comma 1, lett. a) destinata al montante individuale nominale su cui si calcola la quota modulare del trattamento pensionistico.*

2. I pensionati, con la sola eccezione dei pensionati di invalidità, sono esclusi dai versamenti di cui al presente articolo.

Pertanto, se il contribuente forfetario percepisce anche altre forme reddituali, come redditi da lavoro dipendente compatibili con la Professione forense, o redditi di fabbricati, o, in generale, un qualsiasi reddito soggetto a IRPEF che non ricada sotto una diversa imposta sostitutiva, sia le eccedenze di versamento che i **contributi previdenziali volontari** potranno essere dedotti dal reddito complessivo.

Se invece il contribuente sarà percettore del solo reddito professionale forfetario queste deduzioni saranno perse. Del pari per le forme previdenziali integrative.

FATTURAZIONE ELETTRONICA 2024: OBBLIGHI PER GLI AVVOCATI CONTRIBUENTI

Dal 1° gennaio 2024, tutti i contribuenti forfetari, indipendentemente dai ricavi o compensi conseguiti nell'anno precedente, sono obbligati ad emettere fatture elettroniche.

Le regole fiscali sull'IVA non cambiano: i forfetari non addebitano l'IVA in fattura ai clienti, non la detraggono sugli acquisti e non liquidano l'imposta, né la versano, dovranno semplicemente dotarsi di un applicativo che permetta di emettere, consegnare e conservare le fatture elettroniche.

Devono anche aderire alla conservazione elettronica, disponibile per entrambe le opzioni, richiedendo anche l'attribuzione del codice univoco del Sistema di Interscambio (SDI), da indicare ai fornitori.

Qualora la fattura sia emessa per un importo superiore ad € 77,47 è necessario apporre la marca da bollo da € 2,00.

Sarà comunque possibile utilizzare l'apposita sezione Fatture e Corrispettivi del sito dell'Agenzia delle Entrate (AdE).

Il portale AdE permette di usufruire in modo gratuito di una serie di servizi tra cui:

- la generazione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche (verso PA e verso clienti privati);
- trasmissione dei dati delle fatture (emesse e ricevute) all'Agenzia delle Entrate;
- memorizzazione trasmissione i dati dei corrispettivi;
- censire e attivare i dispositivi, ottenere i certificati da inserire negli stessi, per la memorizzazione e trasmissione telematica sicura dei dati dei corrispettivi.

Allo stato, pertanto, gli avvocati contribuenti forfetari che non hanno ancora provveduto devono attivarsi per l'emissione della e-fattura con un provider, oppure iscrivendosi nell'area riservata dell'Agenzia delle Entrate.

Devono anche aderire alla conservazione elettronica, disponibile per entrambe le opzioni, richiedendo anche l'attribuzione del codice univoco del Sistema di Interscambio (SDI), da indicare ai fornitori. L'accesso ai servizi di fatturazione elettronica è consentito, per conto del contribuente, anche dai soggetti da questi delegati. In base a quanto previsto da un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (cfr. n.373040/2023), il conferimento di una delega ad un professionista terzo (commercialista/consulente del lavoro/tributarista) per l'accesso ai servizi di fatturazione elettronica da parte dei contribuenti in regime forfetario o di vantaggio risulta essere stato notevolmente semplificato rispetto al passato.

IMPOSTA SOSTITUTIVA NEL REGIME FORFETARIO: RIDUZIONI E CONDIZIONI

Quadro RS: Dichiarazione Redditi e Novità

Con l'avvento della fatturazione elettronica si deve considerare la piena tracciabilità delle operazioni attive e di quelle passive anche ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, che segue sempre il principio di cassa, anche se con calcolo della imposta sostitutiva su un imponibile pari al 78% del fatturato incassato.

In particolare, la **compilazione di una sezione del quadro RS del modello Redditi PF 2025, specificatamente dedicata ai contribuenti in regime forfetario**, denominata

“Regime forfetario per gli esercenti attività d’impresa, arti e professioni - Obblighi informativi” è obbligatoria.

Attraverso questa sezione, **il contribuente forfetario trasmette alcune informazioni** inerenti alla propria attività, **che non influiscono sul reddito imponibile**, ma che richiedono attenzione nella redazione.

I contribuenti forfetari sono obbligati all’indicazione di alcune informazioni nel prospetto del quadro RS del modello Redditi PF, che variano a seconda dell’attività svolta.

In particolare, **gli esercenti attività di lavoro autonomo devono indicare nei rigli indicati** le spese sostenute nell’anno per i servizi telefonici, per i consumi di energia elettrica nonché quelle sostenute per i carburanti, lubrificanti e simili utilizzati esclusivamente per la trazione di autoveicoli.

Infatti, leggendo le Istruzioni per la compilazione Redditi 2025, il prospetto deve essere compilato dai soli contribuenti che aderiscono al regime forfetario per gli esercenti attività d’impresa, arti e professioni di cui all’art. 1, commi dal 54 a 89, della legge n.190 del 23 dicembre 2014 e successive modificazioni, al fine di fornire all’amministrazione finanziaria gli elementi informativi obbligatori richiesti ai sensi dei commi 69 e 73 del citato articolo.

REGIME ORDINARIO

I soggetti che non soddisfano i requisiti previsti per l’accesso o la permanenza nel regime forfetario, o anche coloro che, pur avendone il diritto, decidono di non utilizzare tale regime ma di optare per la determinazione ordinaria del reddito sono tenuti agli obblighi di

- compilazione e trasmissione tramite il Sistema di Interscambio (SDI) delle parcelle con assoggettamento ad IVA
- registrazione delle parcelle emesse e delle fatture d’acquisto sulle apposite scritture contabili
- presentazione trimestrale (o mensile) delle liquidazioni periodiche IVA (LIPE) ed annualmente della dichiarazione IVA.

LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Norma di riferimento per la determinazione del reddito di lavoro autonomo – fino al 31 dicembre 2024 - era l’articolo 54 del D. Lgs. 917/1986, oggi sensibilmente novellato dall’articolo 5 del D. Lgs. 192/2024, che ha introdotto anche i nuovi articoli da 54 *bis* a 54 *septies*.

Il principio generale della **determinazione analitica** del reddito, che prevede la sottrazione dei costi sostenuti per svolgere l’attività - secondo il principio di inerenza - dai compensi percepiti, è rimasto invariato, ma il nuovo articolo 54 cit. prevede oggi un **criterio di onnicomprensività** riferendosi, nella determinazione del reddito, non più ai compensi percepiti ma, più genericamente, a tutte le somme ed i valori a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta.

Concorrono alla determinazione del reddito anche le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso dei beni strumentali, od alla loro destinazione al consumo personale per finalità estranee alla professione (articolo 54 *bis* cit.), così come, in modo negativo, le minusvalenze realizzate a seguito della cessione dei medesimi beni (articolo 54 *quater* cit.).

L’introduzione del principio di onnicomprensività ricalca quello già previsto dall’articolo 51 in tema di redditi da lavoro dipendente, che è stato negli anni declinato in maniera molto ampia, riconducendo al concetto di reddito qualunque beneficio – in denaro od in natura – riconducibile al lavoratore dipendente ed anche ai suoi familiari più stretti “in occasione” del rapporto di lavoro e non in relazione all’attività prestata.

In merito alla modifica introdotta dal D.lgs. 192/2024 sono subito sorti notevoli dubbi in merito alla sua portata, ed il legislatore è nuovamente intervenuto con il D.L. 84/2025 per ridurre la potenziale riconduzione a reddito di importi in precedenza classificabili altrove.

E' stato, in tal senso, introdotto nell'articolo 54 il comma 3 *bis* che riconduce alla categoria dei **redditi di capitale** gli interessi e gli altri proventi finanziari percepiti nell'esercizio della professione, così come è stato introdotto il comma 3 *ter* per cui le plusvalenze (e le minusvalenze) derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale, ivi comprese quelle in società tra professionisti ed in altre società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico di cui all'articolo 177-bis, costituiscono **redditi diversi**.

I compensi sono considerati al netto della quota dei contributi previdenziali e assistenziali (CPA) stabiliti dalla legge ed addebitati a titolo di rivalsa in capo al cliente, attualmente in misura pari al 4%.

Particolare attenzione va riservata al trattamento dei **rimborsi delle spese** sostenute dal professionista ed addebitate al cliente.

Continuano a non essere considerati compensi i rimborsi delle spese e delle anticipazioni sostenute in nome e per conto del cliente, che, di conseguenza non concorrono a formare la base imponibile nemmeno ai fini previdenziali, e si considerano escluse da IVA ex articolo 15 del DPR 633 (si pensi, ad esempio, ai Contributi Unificati anticipati in nome del cliente), mentre una importante novità è stata introdotta dalla lettera b) comma 2 del novellato articolo 54, per il **rimborso delle spese sostenute dal professionista per l'esecuzione di un incarico ed addebitate analiticamente in capo al cliente**.

In queste ipotesi – si pensi, ad esempio alle spese per viaggi o trasferte – la precedente disciplina in vigore fino al 31.12.2024 prevedeva che il riaddebito analitico effettuato dal cliente costituisse una componente positiva del reddito (assoggettata, come tale, all'applicazione della ritenuta d'acconto) mentre l'importo documentato dalla fattura o dalla ricevuta intestata al professionista veniva iscritto tra i costi, azzerando, di fatto, la rilevanza reddituale del rimborso.

Dal 2025, invece, detti rimborsi analitici non costituiscono più reddito per il professionista, venendo di conseguenza meno l'obbligo di operare la ritenuta d'acconto; **all'irrelevanza, ai fini reddituali del riaddebito delle spese consegue, ovviamente, la corrispondente indeducibilità della spesa sostenuta e rimborsata** poiché, in caso contrario, si realizzerebbe un illegittimo guadagno per il professionista.

Con il D.L. 84/2025 il regime relativo alle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi non di linea (taxi, NCC) è stato modificato in maniera restrittiva, nel senso che il riaddebito è escluso dalla formazione del reddito (art 54 comma 2 bis) ed anche la deducibilità è esclusa (art 54 septies comma 6 bis) se i pagamenti non sono stati eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento "tracciabili".

Sempre in tema di costi riaddebitati, un'altra novità espressamente prevista dalla novella del 2024 (lettera c comma 2 articolo 54), riguarda le spese sostenute per l'uso degli immobili utilizzati per la professione: si pensi al caso, tipico, di un avvocato unica parte del contratto di

affitto dello studio condiviso con altri colleghi che concorrono alla spesa.

In precedenza era sorto il dubbio se considerare gli importi riaddebitati ai colleghi quali reddito o quali "storno di costi": in ogni caso la componente positiva percepita andava a diminuire la componente deducibile ed inerente del canone di locazione pagato: dall'anno 2025 i riaddebiti della quota del canone sono espressamente considerati esclusi dal reddito e, di conseguenza, anche la spesa interamente sopportata dal titolare del contratto sarà soggetta a deducibilità parziale, nel rispetto del principio di inerenza.

Il risultato finale, ossia l'irrilevanza ai fini della determinazione della base imponibile delle spese sostenute dal professionista e rimborsate dal cliente, non cambia tra il vecchio ed il nuovo ordinamento anche se – ci pare – il nuovo regime potrebbe comportare maggiori aggravii nella gestione contabile.

Nella particolare ipotesi di studio condiviso **non in maniera paritetica** tra più colleghi avvocati, ma tra il titolare – che sopporta tutte le spese di gestione, compresa quella della locazione – ed altri "giovani avvocati", che prestano la loro attività unicamente nei confronti dell'avvocato "senior", non si può parlare di struttura comune e, di conseguenza, tutto il costo potrà essere imputato al titolare del contratto senza alcun obbligo di ripartizione delle spese.

PRINCIPIO DI CASSA

Come anticipato l'articolo 54 del D. Lgs. 917/1986 si riferisce ai **compensi percepiti** ed alle **spese sostenute** nel periodo d'imposta, in piena applicazione del cosiddetto **principio di cassa**, sicuramente di agevole applicazione ma che può procurare anche ingiustificati aggravii di imposizione ogni qualvolta si riscontrino sfasature pluriannuali tra il momento dell'incasso del compenso e quello – precedente – di pagamento di tutte le spese sostenute dal professionista per svolgere quel determinato incarico.

Trattandosi di determinazione annuale del reddito, è necessario porre attenzione agli incassi ed ai pagamenti effettuati in prossimità della fine dell'anno solare, al fine della corretta attribuzione della componente ad un esercizio od a quello successivo. In linea di massima, è necessario il riferimento alla data in cui il professionista acquista (o perde) la facoltà di utilizzare liberamente gli importi in questione: così, ad esempio, in caso di pagamento effettuato tramite bonifico bancario rileva la data dell'accredito della somma sul conto corrente, non rilevando invece la data dell'ordine del bonifico né la cosiddetta data valuta.

Per consolidata prassi, nel caso in cui il pagamento di una spesa venga effettuato con carte di credito o di debito, assume rilevanza il momento in cui è stata utilizzata la carta e non quello, successivo, in cui avviene l'addebito sul conto corrente del titolare della stessa.

L'applicazione del principio di cui sopra ha creato non pochi problemi di allineamento tra la posizione del committente tenuto a considerare la spesa per il professionista sostenuta nell'anno di disposizione del bonifico e quella del professionista che invece imputava a reddito la medesima somma nell'anno successivo: con l'entrata in vigore della riforma sopra ricordata il problema non si ripresenterà, perché il professionista dovrà considerare realizzato il compenso nel periodo di imposta in cui sussiste l'obbligo per il committente di effettuare la ritenuta a titolo di acconto e quindi, di fatto, nel momento dell'ordine del bonifico (nuovo comma 1 articolo 54 cit.).

Il principio generale di cui sopra non viene applicato nella imputazione di determinate spese per le quali si procede applicando il principio – tipico della determinazione del reddito di impresa – di **competenza**. Si tratta della deducibilità per quote di ammortamento, per canoni

di locazione finanziaria di beni strumentali e per le quote delle indennità di quiescenza dei dipendenti.

PRINCIPIO DI INERENZA

L'articolo 54 del D. Lgs 917/1986, come sopra ricordato, si riferisce genericamente alle spese sostenute, senza alcun riferimento espresso al **principio di inerenza**, descritto invece dall'articolo 109 del D. Lgs 917/1986 in relazione al reddito di impresa, ma è fuori di dubbio che tale principio sia da riferire anche alla determinazione del reddito del professionista.

In particolare, l'articolo 109 prevede che un costo possa essere dedotto "**se e nella misura in cui**" si riferisce all'attività da cui deriva il ricavo: il principio è necessariamente generico e la sua interpretazione si è progressivamente ampliata, arrivando a considerare inerenti - e dunque deducibili - non soltanto le **spese indispensabili o necessarie**, ma **anche quelle ritenute utili** dal professionista, con una valutazione che dovrebbe tendenzialmente essere insindacabile da parte della PA.

Così, per l'avvocato, saranno certamente considerate inerenti - ad esempio - le spese relative alla locazione dello studio, all'acquisto dei beni strumentali indispensabili quali almeno un computer, l'abbonamento a riviste giuridiche o banche dati, cancelleria, utenze telefoniche e quant'altro: l'inerenza, in questi casi, è riferita più all'attività in generale che non al singolo e particolare compenso.

Oltre alle ipotesi di costi necessari per l'attività, certamente inerenti, abbiamo un'altra serie di costi individuati come **potenzialmente propedeutici** rispetto ad un compenso che tuttavia non necessariamente dovrà essere conseguito per confermare *ex post* l'inerenza del costo stesso: si pensi, ad esempio, alle spese sostenute per viaggi e riunioni con potenziali clienti da cui poi il professionista non riceve alcun mandato.

L'inerenza di un costo, dunque, deve essere valutata in relazione alle attività tipiche della professione, indipendentemente dai risultati raggiunti, mentre il raggiungimento dello scopo, al contrario, potrebbe essere utilizzato per confermare la deducibilità di un costo apparentemente non inerente, ma che *ex post*, si dimostra essere sfociato in un incremento delle attività e dei compensi dello studio.

In relazione al professionista possiamo allora definire l'inerenza in senso negativo, al fine **di escludere la deducibilità per i costi estranei all'attività ma destinati al consumo od all'interesse personale dell'avvocato**.

Così, ad esempio, se è possibile sostenere l'inerenza del costo di una cena con colleghi o potenziali clienti, non altrettanto può dirsi per il medesimo costo relativo però ad una cena tenutasi in località di villeggiatura con la famiglia.

Secondo la prassi della PA, una spesa per poter essere deducibile deve rispettare anche il principio di **congruità**, che prevede una valutazione relativa non solo alla tipologia della spesa ma anche al suo ammontare. La valutazione, evidentemente, rischia di scontrarsi con la libertà di gestione del professionista: il carattere eccessivo o sproporzionato della spesa rispetto al tipo di attività dovrebbe essere utilizzato - eventualmente - come sintomo di un possibile abuso da parte del professionista, ma non per negare *tout court* la deducibilità della componente passiva.

Come ricordato, la legge esclude - come principio generale - la deducibilità dei costi destinati all'interesse personale del professionista; il legislatore ha individuato espressamente delle ipotesi di costi che vengono comunque considerati **ad uso promiscuo**, prevedendo la loro deducibilità solo parziale.

Così, ad esempio, per l'acquisto ed utilizzo di autovetture, di telefoni cellulari, di spese per

ristoranti od alberghi la deducibilità è parziale secondo le percentuali indicate dalla norma (articolo 54 *quinquies* n.3 cit.), mentre in altre ipotesi il legislatore ha indicato dei limiti massimi di spesa, come nel caso delle spese di aggiornamento, deducibili fino ad un massimo di 10.000,00 euro per iscrizione a master, convegni e congressi, compresi i costi di viaggio ed alloggio (articolo 54 *septies* n.3 cit.). mentre altre spese sono considerate interamente indeducibili (articolo 54 *septies* n.6 cit.), come ad esempio i compensi per l'attività di lavoro prestata dal coniuge, dai figli minori – non per i figli maggiorenni - o dagli ascendenti (preme specificare che, al mancato diritto di dedurre il costo in capo al professionista corrisponde il mancato obbligo di dichiarare il reddito percepito dal familiare).

In conclusione, e per completezza, non sarà estranea al tema una riflessione sul **rapporto tra inerenza e capacità contributiva di cui al noto art. 53 Cost.** Infatti, perché vi sia un rapporto tributario equilibrato è necessario non abbandonare una concezione etica del tributo. Ma per tutte le parti in causa. Solo così può correttamente interpretarsi il precetto costituzionale che non è una legittimazione di un'attività statale che voglia solo mettere le mani nelle tasche degli Italiani, perché sono proprio questi ultimi a "**concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva**" (art. 53 cit.).

In altre parole, la capacità contributiva di tutti noi è rappresentata dal delta entrate uscite, laddove queste ultime, per essere considerate, dovranno essere effettivamente inerenti. A monte, però, è necessario che lo stesso Stato dia il buon esempio, riconoscendo come entrate solamente quelle effettivamente tali. Infatti, è noto che l'art. 53 Cost. **deve essere inteso come espressione della esigenza che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza.**

Se il dovere tributario è nell'articolo 53 espressione della persona responsabile, parimenti la persona è titolare non solo di doveri ma anche di diritti, come suggella l'articolo 2 Cost. Ma v'è di più: intanto è possibile l'esplicazione dei doveri, in quanto sia garantita la persona nella sua dignità e nei suoi diritti.

Ed il primo passo spetta allo Stato, dimostrando che tutti i suoi Poteri hanno una giustificazione unica: l'etica del comportamento e la finalità di giustizia. **L'esercizio del Potere per il Potere (e non del potere per la Giustizia) rompe il sinallagma tra doveri e diritti sancito dall'art. 2 della Costituzione.**

Dalla stessa etica del tributo, nasce l'etica del rispetto del contribuente e, in questo quadro, la certezza del diritto, la conoscibilità del dovere, la sua prevedibilità, i principi riportati a sistema, la coerenza dell'ordinamento, l'affidamento e la collaborazione nel rapporto tra amministrazione e contribuente.

Il contribuente, perciò, soggetto di doveri ex articolo 53 della Costituzione, è per ciò stesso (e anche in attuazione dell'articolo 2 Cost.), soggetto di diritti di fronte allo Stato.

DEDUCIBILITÀ CONTRIBUTI PREVIDENZIALI NEL REGIME ORDINARIO

I contributi versati dal professionista alla Cassa Forense sono fiscalmente deducibili. In particolare, come previsto dall'articolo 10, comma 1, lett. e), TUIR, sono deducibili

"i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, nonché quelli versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, ivi compresi quelli per la ricongiunzione di periodi assicurativi".

Pertanto, l'iscritto a Cassa Forense può dedurre dal reddito professionale i seguenti contributi previdenziali effettivamente versati nel corso del periodo d'imposta:

- **CONTRIBUTO SOGGETTIVO**, calcolato in percentuale sul reddito netto professionale dichiarato ai fini IRPEF;
- **CONTRIBUTO DI MATERNITÀ**
- **CONTRIBUTI VOLONTARI**, versati con riferimento alla retrodatazione, riscatto degli anni di laurea/di leva, ricongiunzione e, come sopra ricordato, per

- **MODULARE VOLONTARIA** che, dal 1° gennaio 2025, con l'entrata in vigore del nuovo Regolamento Unico della Previdenza ha disposto l'aumento dell'aliquota da destinare alla quota volontaria della pensione e che l'iscritto può opzionare in sede di compilazione del Mod. 5

Art. 33 Contributo soggettivo modulare volontario

- 1. Gli iscritti possono versare, in via volontaria ed eventuale, una ulteriore contribuzione dall'1% al 20% del reddito professionale netto dichiarato ai fini IRPEF sino al tetto reddituale di cui al precedente art. 30, comma 1, lett. a) destinata al montante individuale nominale su cui si calcola la quota modulare del trattamento pensionistico.*
- 2. I pensionati, con la sola eccezione dei pensionati di invalidità, sono esclusi dai versamenti di cui al presente articolo.*

La deducibilità della contribuzione previdenziale volontaria corrisposta a Cassa Forense, sino ad un massimo del 20%, è soggetta al limite del proprio reddito professionale e, comunque, entro il tetto reddituale che si rivaluta annualmente (per il 2025 € 130.000,00, per il 2026 € 131.800,00), a differenza della previdenza integrativa che può essere dedotta per l'importo massimo di euro 5.164,57 all'anno sino al 2025. A partire dal 1° gennaio 2026, la soglia annua è stata fissata, dalla legge di bilancio, ad euro 5.300,00.

Il **CONTRIBUTO INTEGRATIVO (4%)**, invece, non è deducibile in quanto non risulta effettivamente a carico del professionista. Tale onere, infatti, è addebitato in fattura al Cliente e deve essere versato dal Professionista alla Cassa privata di appartenenza e non concorre alla formazione del reddito imponibile IRPEF del professionista stesso.

Fa eccezione il caso in cui il Professionista è obbligato a versare il **contributo integrativo minimo**, ma non raggiunge un fatturato annuale sufficiente a "coprire" quel contributo minimo obbligatorio. Considerato che il contributo integrativo, versato dal Cliente, non contribuisce a formare il reddito professionale, **in questi casi il contributo integrativo obbligatorio è deducibile limitatamente alla quota effettivamente rimasta a carico del Professionista.** (ved. l'interpello all'Agenzia delle Entrate n. 954-25/2017).

Non sono invece deducibili le somme per sanzioni e interessi moratori comminati per omissioni inerenti ai contributi previdenziali dovuti obbligatoriamente (Risoluzione 28/04/2009, n. 114/E).

CONFRONTO CON IL REGIME FORFETARIO

In sintesi, mentre il reddito dell'avvocato che ha optato per il regime forfetario è determinato in misura pari al 78% del totale dei compensi, il reddito in caso di scelta per il regime ordinario è pari alla differenza tra i compensi ed i costi sostenuti.

È di chiara evidenza che il regime ordinario potrà risultare favorevole solo in presenza di costi elevati e certamente superiori al 22% dei compensi annuali, ma la valutazione della convenienza del regime ordinario deve tener conto anche di un altro importante aspetto.

Mentre al reddito determinato forfetariamente si applica un'imposta sostitutiva (pari al 5% od al 15%) il reddito netto determinato analiticamente andrà a sommarsi alle altre tipologie di reddito (fabbricati, capitale ecc.) confluendo nella formazione del reddito totale annuo lordo riferibile alla persona fisica, cui saranno applicate le aliquote IRPEF, progressive e per scaglioni.

A differenza dell'imposta sostitutiva che non prevede alcuna decurtazione, nella determinazione dell'IRPEF da pagare si potrà tener conto di oneri deducibili (es. contributi colf, assegno al coniuge separato, ecc.) e delle detrazioni per oneri (es. spese mediche, spese scolastiche, mutuo legato alla prima casa, ristrutturazioni straordinarie, ecc.): anche in questo caso la presenza di notevoli oneri potrebbe rendere più o meno conveniente la scelta di un

regime rispetto all'altro.

Altro aspetto da valutare nella scelta del regime fiscale è legato alla mancata applicazione dell'IVA ai compensi del professionista forfetario. In caso di attività prestata prevalentemente nei confronti di soggetti privati, per i quali l'IVA rappresenta un costo, la mancata applicazione dell'imposta può rendere maggiormente competitivo il professionista sul mercato, mentre irrilevante sarà la scelta per il professionista che opera con imprese o altri professionisti per i quali l'IVA è, tipicamente, imposta neutra.

CAPITOLO TRE

IRAP

Avv. Raffaella D'Anna e Avv. Anita Russo (UNCAT)
in collaborazione con la Commissione Studi Cassa Forense

L'**IRAP**, disciplinata dal D. Lgs. n. 446/97, è una imposta proporzionale sul **valore della produzione netta** che viene assolta, annualmente, con aliquota variabile per ciascuna regione dove insiste lo Studio professionale.

Fino al 31 dicembre 2022 gli Avvocati titolari di Partita Iva individuale sono soggetti all'imposizione IRAP, salvo che:

- non abbiano aderito al **regime forfetario** o a quello **di vantaggio**;
- pur essendo in regime ordinario, dimostrino (l'onere della prova ricade sul contribuente) **l'assenza di un'attività autonomamente organizzata**. In altre parole, gli avvocati titolari di Partita IVA individuale in regime ordinario non sono soggetti IRAP quando i mezzi personali e strumentali di cui si avvalgono costituiscono un mero ausilio della propria attività personale.

La verifica dell'assenza di autonoma organizzazione dell'attività di avvocato che esercita l'attività in forma individuale, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce una questione di mero fatto e deve, quindi, essere effettuata con una valutazione del caso concreto. Va considerato che la materia è in continua evoluzione per cui è opportuno effettuare sempre una verifica delle posizioni giurisprudenziali dominanti.

Al riguardo si segnalano gli attuali orientamenti.

La **Corte Costituzionale** è intervenuta nella materia con la **sentenza 21 maggio 2001**, n. 156, dichiarando che l'imposta non è applicabile ai professionisti che esercitino la propria attività in assenza di elementi di organizzazione. La Corte precisa che *"mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitudine, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o di lavoro altrui"*. Su questo presupposto, la Corte afferma che *"l'attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione risulterebbe mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa"*.

La **Corte di Cassazione**, con orientamento ormai consolidato sin dal 2007, da canto suo, ha chiarito, che, nel caso di attività professionale, l'Irap coinvolge una capacità produttiva impersonale ed aggiuntiva rispetto a quella propria del professionista (determinata dalla sua cultura e preparazione professionale) e colpisce un reddito che contenga una parte aggiuntiva di profitto, derivante da una struttura organizzativa esterna cioè da un complesso di fattori che, per numero, importanza e valore economico, siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al *know-how* del professionista (dal lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e dal grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto).

Il principio desumibile dalla Giurisprudenza della Suprema Corte (Cass., Sez. Un., 102016, n. 9451) è che *"il requisito organizzativo rilevante, sussiste quando il contribuente, che sia responsabile dell'organizzazione e quindi non sia inserito in strutture organizzative riferibili alla responsabilità altrui, eserciti l'attività di lavoro autonomo con l'impiego di beni strumentali, eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività auto organizzata per il solo lavoro personale, oppure si avvalga, in modo non occasionale, del lavoro altrui"*.

La Corte ha pertanto escluso l'applicazione dell'imposta ai "piccoli professionisti" in quanto *"l'imposta non risulta applicabile ove in concreto i mezzi personali e materiali di cui si sia avvalso il contribuente costituiscano un mero ausilio della sua attività personale"*.

Con specifico riguardo all'Avvocato, la Giurisprudenza della Corte ha chiarito che: la locazione di uno studio, l'utilizzazione di software per il collegamento ad una banca dati, la formazione di un archivio, non costituiscono elementi in sé idonei a configurare la sussistenza dei presupposti impositivi, poiché detti elementi, quali che siano il loro valore o le loro caratteristiche, rientrano nelle attrezzature usuali, o che dovrebbero essere usuali, per il suddetto professionista (Cass. civ., Sez. VI, 1212/2019, n. 32510; Cass. civ., Sez. V, 26/09/2018, n. 22969; Cass. civ., 28706/2017; Cass. civ., Sez. V, 28/06/2017 n. 16072; Cass. civ., Sez. VI, 28/12/2012, n. 24117; Cass. civ., Sez. V, 13/06/2012, n. 9692; Cass. civ., Sez. VI, 24 /07/2012, n. 13048).

Di recente la Corte di Cassazione (ordinanza 10/09/ 2023, n. 23274) ha anche escluso il requisito dell'autonoma organizzazione per un avvocato, nonostante la titolarità di un secondo studio legale (stante un impiego "assai limitato" dello stesso) e nonostante si avvallesse della collaborazione di un altro collega (in ragione dell'ammontare della relativa spesa, in rapporto ai complessivi compensi dichiarati).

In tema di impiego non occasionale di lavoro altrui e requisito dell'autonoma organizzazione, la Corte di Cassazione (Ordinanza del 12/09/2024 n. 26338) ha ribadito che in tema di IRAP l'impiego non occasionale di lavoro altrui, quale elemento significativo dell'esistenza di un'autonoma organizzazione, che costituisce presupposto dell'imposta, può essere desunto dai compensi corrisposti a terzi, purché correlati allo svolgimento di prestazioni non occasionali, afferenti all'esercizio dell'attività del soggetto passivo e inoltre che non è sufficiente accertare che il contribuente si sia avvalso in modo continuativo delle prestazioni di un collaboratore, ma è necessario verificare l'esame del concreto apporto da questi fornito all'attività svolta.

OBBLIGHI CONTABILI

A partire dal 1° gennaio 2022 **gli avvocati titolari di Partita Iva individuale non sono più soggetti ad imposizione IRAP**, in quanto l'art.1 **comma 8 della Legge 234/2021 (c.d. Legge di Bilancio 2022)** ha stabilito che *"a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, l'IRAP non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni"*.

In tal modo è stata introdotta una esclusione soggettiva dall'obbligo di versamento dell'IRAP a carico degli avvocati che svolgono attività singolarmente e non in forma collettiva ed è stata finalmente superata l'annosa questione della verifica del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, foriera di incertezze e contenziosi.

L'attività si considera svolta in forma individuale anche se l'Avvocato condivide spazi comuni con altri professionisti, e rimangono estranei al prelievo tutti coloro che si limitano al mero riaddebito (c.d. "ribaltamento") di quota parte dei consumi e delle spese comuni per lo studio professionale in condivisione.

La soppressione dell'IRAP non ha efficacia retroattiva per i periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 1° gennaio 2022, come chiarito dal MEF in risposta all'interrogazione parlamentare (n.5-07710), che ha ribadito la natura non retroattiva della norma tributaria innovativa ed ha, pertanto, ritenuto che non vi siano le condizioni per sospendere autonomamente le attività di riscossione intraprese nei confronti dei contribuenti.

REGIME IRAP DEGLI AVVOCATI CHE ESERCITANO LA PROPRIA ATTIVITÀ IN FORMA ASSOCIATA O SOCIETARIA

Sono assoggettati ad IRAP tutti i professionisti che esercitano la propria attività in forma associata (gli Studi associati sono assimilati alle società semplici) o in forma societaria quali le **STP** (sia esse società di persone che di capitali) e le **STA**.

La forma collettiva di esercizio dell'attività di avvocato costituisce in forza del secondo periodo del comma 1 dell'art. 2 e dell'art. 3 del D. Lgs. n. 446/97 presupposto dell'imposta IRAP.

L'esercizio di professioni in forma societaria costituisce "ex lege" presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, questa essendo implicita nella forma di esercizio dell'attività (cfr. S.S.U.U. 7371/2016; n. 3792; Cass. 10.02.2017 n. 3585; Cass. 19.05.2017 n. 12763; Cass. 10.08.2016 n. 16924 e n. 16926; Cass. 15.02.2018 Ordinanze 29.10.2010 n. 22212 e 28.11.2014 n. 25313).

Tale principio di diritto è da applicarsi anche alle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, salva la facoltà per la parte contribuente di fornire la prova contraria "avente ad oggetto "non l'insussistenza dell'autonoma organizzazione nell'esercizio in forma associata dell'attività, ma piuttosto l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa".

In altre parole, il reddito dello studio associato deve essere assoggettato ad IRAP, a meno che il contribuente non dimostri che tale reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati che non hanno interagito tra loro [cfr. Cass. 31.5.2016 n. 11327. Conforme Cass. 27.2.2014 n. 4663; Cass. 28.1.2015 n. 1662, Cass. n. 27843 del 31.12. 2018 Cass. n. 39578 del 13/12/21; Cass. ordinanza n. 26349/2023].

Ai fini dell'esonero dall'imposta, il professionista che sia inserito all'interno di uno studio associato deve dimostrare di non fruire dei benefici derivanti dal far parte dell'associazione medesima come, ad esempio, le sostituzioni in attività materiali e professionali da parte di colleghi, l'utilizzazione della segreteria, l'utilizzazione di servizi collettivi.

Quando il socio professionista matura un reddito di partecipazione nella STP la base imponibile IRAP viene determinata al lordo del corrispettivo spettante al socio per lo svolgimento delle proprie attività;

Nel caso in cui il socio professionista fatturi alla STP le competenze relative alle prestazioni professionali prestate, la base imponibile IRAP viene ridotta del valore di tali competenze, valore che non sarà soggetto a tassazione IRAP in capo al socio percipiente persona fisica.

Ne deriva che la regolazione dei rapporti attraverso una doppia fatturazione (STP al cliente, professionista alla STP) consente di beneficiare, di fatto, dell'esenzione IRAP prevista dalla legge di Bilancio anche nelle ipotesi di esercizio aggregato delle professioni.

PROSPETTIVE DI ABROGAZIONE DELL'IRAP

L'art. 8 della legge n. 111 del 9 agosto 2023 (Delega al Governo per la riforma fiscale) prevede l'individuazione dei principi e criteri direttivi per il graduale superamento dell'Irap.

L'indicazione rivolta al Governo è quella di procedere con una revisione organica di tale imposta volta alla graduale abrogazione del tributo regionale con priorità per le società di persone e le associazioni tra artisti e tra professionisti.

CAPITOLO QUATTRO

ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE IN FORMA ASSOCIATA: PROFILI CIVILISTICI E FISCALI

Avv. Daniele Giacalone – Avv. Carlo Romano – Avv. Angelo Cuva (UNCAT)
in collaborazione con la Commissione Studi Cassa Forense

ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SEMPLICI

La legge forense N. 247/2012, all'art. 4, statuisce che la professione forense può essere esercitata individualmente o con la partecipazione ad associazioni tra avvocati.

La norma prevede le seguenti tipologie di associazioni:

- a) Associazione tra avvocati;
- b) Associazioni multidisciplinari tra avvocati e altri liberi professionisti iscritti in determinati albi.

I praticanti non possono partecipare a un'Associazione, poiché la norma riserva tale possibilità esclusivamente a coloro che sono iscritti al relativo albo.

Data la lettera della norma, la facoltà di essere socio di un'Associazione tra avvocati è estesa anche all'avvocato stabilito, che ha conseguito il titolo all'estero, poiché tali professionisti sono iscritti in un'apposita sezione dell'albo professionale.

Allo scopo di assicurare al cliente prestazioni anche a carattere multidisciplinare, possono partecipare alle associazioni di cui al comma 1 dell'art. 4, oltre agli iscritti all'albo forense, anche altri liberi professionisti appartenenti alle categorie individuate con D.M. del 04/02/2016, n. 23.

La professione forense può essere altresì esercitata da un avvocato che partecipa ad associazioni costituite fra altri liberi professionisti.

Le associazioni tra avvocati sono iscritte in un elenco tenuto presso il Consiglio dell'Ordine nel cui circondario hanno sede, ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera l) della legge forense. La sede dell'associazione è fissata nel circondario ove si trova il centro principale degli affari.

L'attività professionale svolta dagli associati dà luogo agli obblighi ed ai diritti previsti dalle disposizioni in materia previdenziale.

Le associazioni tra professionisti possono indicare l'esercizio di attività proprie della professione forense fra quelle previste nel proprio oggetto sociale, oltre che in qualsiasi comunicazione a terzi, solo se tra gli associati vi è almeno un avvocato iscritto all'albo.

Gli avvocati e le associazioni in questione possono stipulare fra loro contratti di associazione in partecipazione ai sensi degli articoli 2549 e seguenti del Codice civile.

Le associazioni che hanno ad oggetto esclusivamente lo svolgimento di attività professionale non sono assoggettate alle procedure fallimentari e concorsuali.

I redditi delle associazioni tra avvocati sono determinati secondo i criteri di cassa, come per i professionisti che esercitano la professione in modo individuale.

Le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate ai fini fiscali alle società semplici ex art. 5, comma 3, lettera c), del T.U.I.R.

In considerazione della natura personale della prestazione degli associati nell'ambito di un'associazione professionale, diversamente da quanto si verifica nelle società semplici, l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata che determina le quote di partecipazione agli utili può essere redatto a posteriori.

In pratica, è consentito redigere la scrittura di attribuzione dei dividendi fino al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione e, quindi, anche dopo la data di

incasso dei dividendi da parte dell'associazione, con effetto sulla ripartizione dell'utile cui la dichiarazione si riferisce.

Redditi prodotti in forma associata: l'inquadramento in sintesi

Il reddito derivante dall'esercizio in forma associata di arti e professioni è considerato reddito di lavoro autonomo ed è determinato in capo all'associazione professionale, con imputazione in capo ai soci, indipendentemente dalla effettiva distribuzione, in applicazione del principio di trasparenza, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili (ex art. 5 co. 3 lett. c) del TUIR).

Quanto sopra precisato con riguardo alle associazioni tra professionisti e agli studi associati vale anche per le società tra professionisti costituite in forma di società semplice, mentre le S.T.A. costituite in forma di società di persone, società di capitali o società cooperative producono reddito d'impresa, con applicazione del principio di competenza in luogo del principio di cassa.

Altra questione riguarda, ai fini fiscali, **i dividendi distribuiti alla società semplice**, i quali si considerano percepiti direttamente dai soci nel momento in cui sono corrisposti alla società semplice e, in tale momento i dividendi sono assoggettati a tassazione in capo a ciascun socio, secondo il regime fiscale proprio di ognuno di essi, come se ciascun socio avesse percepito i medesimi dividendi direttamente dalla società emittente (art. 32-quater del D.L. n. 124/2019, convertito dalla Legge 19 dicembre 2019 n. 157, e ss.mm.ii.).

Con la Risposta a interpello 4 ottobre 2022, n. 486/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il nuovo regime fiscale si applica anche per i dividendi di cui è deliberata la distribuzione a favore di associazioni tra professionisti.

Ne deriva che i dividendi distribuiti da una società devono essere tassati da quest'ultima, in qualità di sostituto d'imposta, con il meccanismo della ritenuta alla fonte.

Al momento in cui i dividendi sono corrisposti alla società semplice, i dividendi sono assoggettati a tassazione in capo a ciascun socio secondo il regime fiscale proprio di ognuno di essi come se ciascun socio avesse percepito i medesimi dividendi direttamente dalla società emittente.

Fiscalmente, gli effetti del nuovo regime sono due:

- gli utili non concorrono a formare il reddito complessivo della società semplice o dell'associazione professionale;
- la tassazione dei dividendi prescinde dalla loro distribuzione in favore dei soci.

La quota imputabile ai soci persone fisiche della società/associazione fiscalmente residenti nel territorio dello Stato è assoggettata a tassazione mediante ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26% ex art. 27, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 32-quater, comma 1, lettera c), del D.L. n. 124/2019, mentre la quota imputabile ai soci persone fisiche della società/associazione fiscalmente non residenti è tassata mediante ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26% (art. 27, comma 3, primo periodo, del D.P.R. n. 600/1973 e art. 32-quater, comma 1, lettera c-ter), primo periodo, del D.L. n. 124/2019 convertito dalla Legge 19 dicembre 2019 n. 157, e ss.mm.ii.) ovvero nella misura inferiore prevista dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni se applicabili.

SOCIETÀ TRA AVVOCATI (S.T.A.)

La legge 4 agosto 2017, n. 124 (la "legge sulla concorrenza") ha introdotto, con un comma apposito, la nuova normativa della società tra avvocati e cioè la disciplina dell'esercizio in forma societaria della professione forense, materia anteriormente regolamentata per i professionisti in generale dalla legge 183/2011 (introduttiva nel nostro ordinamento delle S.T.P., le società tra professionisti) e dal Dlgs 96/2001, la legge che specificamente regolamentava le società tra avvocati.

La possibilità di esercitare la professione forense in forma societaria è disciplinata dall'art. 4-bis della Legge 31 dicembre 2012, n. 247, introdotta per facilitare la gestione collettiva delle attività legali.

La norma prevede che l'esercizio della professione forense in forma societaria è consentito a società di persone, a società di capitali o a società cooperative iscritte in un'apposita sezione speciale dell'albo tenuto dall'ordine territoriale nella cui circoscrizione ha sede la stessa società; presso tale sezione speciale è resa disponibile la documentazione analitica, per l'anno di riferimento, relativa alla compagine sociale. È vietata la partecipazione societaria tramite società fiduciarie, trust o per interposta persona. La violazione di tale previsione comporta di diritto l'esclusione del socio.

Nelle società tra avvocati:

a) i soci, per almeno due terzi del capitale sociale e dei diritti di voto, devono essere avvocati iscritti all'albo, ovvero avvocati iscritti all'albo e professionisti iscritti in albi di altre professioni; il venire meno di tale condizione costituisce causa di scioglimento della società e il Consiglio dell'ordine presso il quale è iscritta la società procede alla cancellazione della stessa dall'albo, salvo che la società non abbia provveduto a ristabilire la prevalenza dei soci professionisti nel termine perentorio di sei mesi;

b) la maggioranza dei membri dell'organo di gestione deve essere composta da soci avvocati;

c) i componenti dell'organo di gestione non possono essere estranei alla compagine sociale; i soci professionisti possono rivestire la carica di amministratori.

La sospensione, cancellazione o radiazione del socio dall'albo nel quale è iscritto costituisce causa di esclusione dalla S.T.A.

Con riferimento alle società multidisciplinari, l'Ordine degli Avvocati di Milano nella seduta del 7 febbraio 2018 ha pubblicato un parere (n. 32/18) in risposta ad un quesito posto dal Consiglio Notarile di Milano in merito alle modalità per procedere alla costituzione di una società di avvocati, con particolare riferimento alla interdisciplinarietà.

Secondo il Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Milano è possibile costituire società tra avvocati multidisciplinari, anche per l'esercizio di professioni "protette" diverse da quella di avvocato.

Ebbene, secondo il COA di Milano, anche se il legislatore ha omesso di rendere chiarimenti in merito alla possibile costituzione di società tra avvocati aperte all'esercizio di altre professioni (multidisciplinari), deve ammettersi una simile possibilità per non creare un'ingiustificabile asimmetria con le associazioni tra avvocati multiprofessionali.

A maggior ragione se si considera che alle società tra avvocati possono partecipare soci non avvocati, in presenza delle condizioni elencate nell'articolo 4 bis, comma secondo, legge 31 dicembre 2012, n. 247.

Le società tra avvocati possono adottare una delle seguenti forme giuridiche: società di persone, di capitali o cooperative, a seconda delle loro esigenze organizzative. Il requisito essenziale per operare sotto l'ordinamento forense è l'iscrizione in una sezione speciale dell'albo dell'Ordine degli Avvocati, come stabilito dalla Legge sulla Concorrenza del 2017 (Legge 4 agosto 2017, n. 124).

Sul piano fiscale, le S.T.A. possono scegliere tra il regime delle società di persone o di capitali. Il regime delle società di persone consente di attribuire i redditi direttamente ai soci, mentre le società di capitali devono assoggettarsi alla tassazione ordinaria, con l'applicazione dell'IRES (24%). L'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione n. 35/E del 2018, ha chiarito che i redditi prodotti dalle S.T.A. costituiscono redditi d'impresa, ribaltando quanto stabilito in precedenza, secondo cui i redditi erano classificati come redditi di lavoro autonomo.

AGGREGAZIONE NELLE FORME DELLA S.T.A. E DELLA (CENSURATA) S.T.P.

Le S.T.A. possono includere sia soci professionisti che soci di capitale, a patto che almeno i due terzi del capitale sociale e dei diritti di voto siano detenuti da avvocati iscritti all'albo, come stabilito dall'art. 4-bis della Legge 247/2012. Questo sistema permette agli studi di beneficiare del contributo finanziario di soci di capitale. Tuttavia, è vietata la partecipazione di società fiduciarie, trust o persone interposte. Le violazioni alle regole sulla composizione societaria comportano la cancellazione della società dall'albo e la sua dissoluzione.

Relativamente alle S.T.P. è opportuno segnalare i limiti recentemente evidenziati dalla prassi e dalla giurisprudenza.

Si segnala che la denominazione "società tra avvocati" costituisce un requisito essenziale e non meramente formale. Infatti, la dizione, prevista dall'art. 4-bis L. n. 247/2012, qualifica la società, anche ai fini dell'affidamento dei terzi, come soggetto sottoposto all'ordinamento forense (CNF, Sentenza n. 109/2022).

FAQ rilasciata dall'Ordine degli Avvocati di Roma (*)

Un Avvocato iscritto all'Albo può partecipare ad una SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI (STP) ex L. 183/2011 quale socio professionista ai fini dell'esercizio della professione forense?

NO. Un Avvocato iscritto all'Albo non può partecipare ad una STP ex L. 183/2011 quale socio professionista ai fini dell'esercizio della professione forense, poiché l'attività forense può essere esercitata in forma societaria solo tramite una SOCIETÀ TRA AVVOCATI ex art. 4-bis, L. 247/2012 (cfr., in termini, CNF, rel. Salazar, parere 25/05/2016, n. 64).

Non risulta, quindi, applicabile la L. 183/2011, in quanto le disposizioni dapprima del D. Lgs. 96/2001 e, poi, della L. 247/2012, rivestono carattere speciale e, come tali, sono da intendersi quali prevalenti rispetto alla generale disciplina di cui alla L. 183/2011 ("prima del cit. art. 4-bis, unico consentito modello societario tra avvocati era quello di cui agli artt. 16 e ss. del d.lgs. n. 96 del 2001. Oggi, invece, il carattere anch'esso speciale dell'art. 4-bis della legge professionale degli avvocati fa sì che tale nuova disciplina prevalga sulla (anteriore e) generale disposizione dell'art. 10 legge n. 183 del 2011 e sulla parimenti speciale, ma anteriore, disciplina di cui agli artt. 16 e ss. del d.lgs. n. 96 del 2001" – così, testualmente, Cass., SS.UU., 19/07/2018, n. 19282).

Non da ultimo, va considerato che le caratteristiche della STP ex L. 183/2011 sono difformi dalle previsioni di cui all'art. 4-bis L. 247/2012.

(*) Cfr. <https://www.ordineavvocatiroma.it/wp-content/uploads/2021/03/FAQ-STA-25012021.pdf>

Quanto sopra non esclude, però, che l'avvocato in possesso di altra abilitazione professionale consentita dalla legge forense possa esercitare un'altra professione ordinistica mediante la S.T.P.

REDDITI PRODOTTI DALLE S.T.A. E DALLE S.T.P: IMPLICAZIONI FISCALI

Sia nel caso di S.T.A. sia in quello di S.T.P. non esiste un'esplicita disposizione normativa che si occupi dell'inquadramento tributario del reddito prodotto da tali soggetti giuridici.

A tale proposito, gli orientamenti formati nel corso del tempo sono i seguenti:

- secondo un primo orientamento, l'accento è posto sulla prevalenza dell'attività professionale rispetto alla veste societaria con la quale la predetta attività è svolta;
- secondo un altro orientamento – che attualmente deve ritenersi ormai consolidato, per effetto dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate – nelle S.T.A. opera il principio affermato dagli artt. 6, ultimo comma, e 81 del TUIR, a norma dei quali i redditi delle società in nome collettivo, in accomandita semplice (ma non anche delle società semplici) e quelli delle società di capitali e degli enti commerciali, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi. Con specifico

riferimento a questo secondo orientamento, l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di chiarire che, sul piano fiscale, le S.T.P. e le S.T.A. producono reddito d'impresa in quanto non costituiscono un genere autonomo, appartenendo alle società tipiche disciplinate dal Codice civile e, conseguentemente, sono soggette alla disciplina legale del modello societario prescelto, salvo deroghe o integrazioni espressamente previste. Ai fini della qualificazione del reddito prodotto dalle S.T.A. non assume alcuna rilevanza, pertanto, l'esercizio dell'attività professionale, risultando a tal fine determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria. Ne consegue che anche per le S.T.A. trovano conferma le citate previsioni di cui agli articoli 6, terzo comma, e 81 del TUIR, per effetto delle quali il reddito complessivo delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del primo comma dell'articolo 73 del TUIR, tra le quali sono ricomprese le società a responsabilità limitata, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa (cfr., tra le più recenti, Risposta ad interpello n. 128 del 27.12. 2018 e Risposta ad interpello n. 136 del 20.05.2020).

Alla luce di tali considerazioni si può pertanto affermare che:

- il reddito imponibile prodotto dalle società tra professionisti è governato dal principio della competenza economica e non da quello di cassa;
- i compensi prodotti dalle società tra professionisti non sono soggetti a ritenuta alla fonte.

L'Agenzia delle Entrate ha anche precisato che i compensi corrisposti dalla S.T.P. ai soci per le prestazioni d'opera effettuate siano da qualificarsi come redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 53 del TUIR, sui quali la società è tenuta ad operare la ritenuta d'acconto di cui all'articolo 25 del D.P.R. n. 600/1973.

In relazione al trattamento fiscale dei citati compensi nei riguardi della S.T.P., la stessa Agenzia è dell'avviso che essi siano deducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa (cfr. la citata Risposta n. 128/2018).

Secondo la (discutibile) risoluzione n. 35/E del 2018 dell'Agenzia delle Entrate, quindi, le S.T.A. generano redditi d'impresa, a prescindere dalla tipologia di società prescelta (società di persone, di capitali o cooperative). Questo comporta che le S.T.A., oltre a essere soggette a IRES, devono anche versare l'IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive) sul valore della produzione netta. Questa posizione è stata confermata anche dalla Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale del Dipartimento delle Finanze, che, con la nota del 19 dicembre 2017, ha ribadito che non è possibile considerare i redditi delle S.T.A. come redditi di lavoro autonomo, poiché prevale l'elemento societario rispetto alla natura professionale dell'attività svolta.

L'impostazione fiscale delle S.T.A. le distingue dai tradizionali studi professionali, poiché, agendo in una veste giuridica societaria, sono assimilate alle imprese e sono pertanto soggette alla relativa normativa fiscale.

CRITERIO DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO E NON APPLICAZIONE DELLA RITENUTA DI ACCONTO

Reddito di impresa.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la STA è costituita secondo i modelli regolati dal Codice civile e quindi produce reddito di impresa, in linea con quanto avviene con le società di diritto comune. Si tratta di una posizione molto differente rispetto a quella precedentemente assunta in relazione alle precedenti forme di società tra avvocati, rispetto alle quali l'Agenzia delle Entrate valorizzava le peculiarità della relativa disciplina (in tema di oggetto dell'attività, regime di responsabilità e rapporti con i clienti). In altre parole, il rinvio alla disciplina delle società in nome collettivo dettato per le STP, secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate, operava solo

per il funzionamento del modello organizzativo mentre non consentiva di qualificare il reddito delle STP quale reddito d'impresa.

Requisito dell'organizzazione.

A una conclusione parzialmente diversa sembrerebbe essere giunta la Corte di Cassazione in tema di società tra professionisti, secondo cui la natura di reddito di impresa dipende dalla prevalenza dell'organizzazione del lavoro altrui e del capitale rispetto al lavoro intellettuale, mentre resta la qualificazione di reddito di lavoro autonomo quando l'attività societaria è unicamente incentrata sull'apporto intellettuale del professionista (e il reddito prodotto non può ritenersi derivante dall'intera struttura imprenditoriale nella quale lavora il professionista).

Principio di competenza e ritenuta da parte dei clienti.

A differenza del reddito di lavoro autonomo, il reddito di impresa segue il principio di competenza. Dunque, i ricavi rilevano al momento della maturazione, mentre i costi risultano deducibili in base all'imputabilità ed inerenza dei medesimi.

Allo stesso modo, non è applicata dai clienti la ritenuta sugli onorari fatturati.

Sedi secondarie di "law firms" estere.

L'Agenzia delle Entrate, in alcuni interpelli non pubblicati, concorda con l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione in tema di analisi della struttura organizzativa se trattasi di sedi secondarie con rappresentanza stabile in Italia di "law firms" costituite in altri Paesi. Tale analisi fattuale vale, a maggior ragione, in contesti intra-unionali, dove può essere valorizzata anche l'equivalenza (a soli fini tributari) della compagine societaria estera alla STA di diritto italiano, ma deve necessariamente coordinarsi con gli adempimenti richiesti dalla normativa ordinistica italiana.

REGIME DI NEUTRALITÀ PER IL CONFERIMENTO DI UNO STUDIO PROFESSIONALE IN UNA S.T.A.

La neutralità fiscale dei conferimenti nelle società tra avvocati si colloca oggi come uno dei cardini della disciplina tributaria delle operazioni di riorganizzazione delle strutture professionali, poiché consente il trasferimento dell'attività professionale organizzata, considerata come un complesso unitario di beni, rapporti giuridici, posizioni attive e passive e valore di avviamento, in favore di una società tra avvocati senza che tale operazione determini, sul piano fiscale, l'immediata emersione di componenti positivi o negativi di reddito, evitando così che la mera riorganizzazione della forma giuridica dell'esercizio dell'attività professionale si traduca in un evento impositivo privo di reale capacità contributiva; in questa prospettiva, il regime di neutralità risponde all'esigenza, avvertita dal legislatore, di favorire i processi di aggregazione, concentrazione e rafforzamento organizzativo degli studi legali, accompagnando l'evoluzione delle forme di esercizio della professione forense verso modelli societari più strutturati e complessi, senza che ciò comporti un costo fiscale immediato idoneo a scoraggiarne l'adozione.

Il fulcro normativo di tale assetto è oggi rappresentato dall'art. 177-bis del TUIR, introdotto dal d.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192, il quale ha espressamente previsto che il conferimento di un complesso unitario di attività e passività organizzato per l'esercizio della professione forense in una società tra avvocati, ai sensi dell'art. 4-bis della l. n. 247 del 2012, non integri una fattispecie realizzativa ai fini delle imposte sui redditi; la disposizione si pone in linea di continuità con la tradizionale disciplina dei conferimenti d'azienda e ne riproduce l'impostazione di fondo, stabilendo che il valore fiscale delle partecipazioni ricevute dal conferente debba essere determinato sulla base della somma algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti degli elementi attivi e passivi trasferiti e che, correlativamente, la società conferitaria subentri nella medesima posizione fiscale del conferente con riguardo a tali elementi, secondo una logica di rigorosa continuità che trova il suo necessario coordinamento nell'art. 176 del TUIR.

L'art. 177-bis. del TUIR, rubricato *Operazioni straordinarie e attività professionali*, in vigore dal 18 giugno 2025 (nel testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lett. i), D.L. 17 giugno 2025, n. 84, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2025, n. 108) recita:

"1. I conferimenti di un complesso unitario di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale, in una società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze; il soggetto conferente assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, la somma algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti di attività e passività conferite e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine a quanto ricevuto, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti nelle scritture contabili e i valori fiscalmente riconosciuti.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche:

a) ai conferimenti in società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico diverse da quelle di cui al comma 1;

b) agli apporti in associazioni o società semplici di cui all'articolo 5, costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;

c) alle trasformazioni, fusioni e scissioni di società tra professionisti di cui al comma 1 e alla lettera a), nonché alle medesime operazioni delle associazioni o società semplici di cui alla lettera b) e tra le società di cui al comma 1 e alla lettera a) e le associazioni o società semplici di cui alla lettera b);

d) al trasferimento per causa di morte o per atto gratuito di un complesso unitario di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale svolta in forma individuale.

3. I criteri di cui al comma 1 si applicano anche qualora, a seguito della cessazione, entro cinque anni dall'apertura della successione, dell'esercizio in forma associata di arti e professioni da parte degli eredi, la predetta attività resti svolta da uno solo di essi.

4. Al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, nel caso di passaggio, per effetto delle disposizioni di cui ai commi precedenti, da un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 54 a un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito d'impresa ai sensi degli articoli 56 e 83, i componenti positivi e negativi che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito di lavoro autonomo, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito d'impresa dei periodi di imposta successivi; corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio da un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito d'impresa a un periodo d'imposta soggetto alla determinazione del reddito di lavoro autonomo. Si applica, in quanto compatibile, l'articolo 170, commi 3 e 4, anche in caso di fusioni e scissioni.

4-bis. Ai fini dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, non rilevano le operazioni straordinarie di cui al presente articolo e la successiva cessione delle partecipazioni ricevute".

La scelta legislativa di estendere espressamente il regime di neutralità anche alle operazioni di trasformazione, fusione e scissione che coinvolgano società tra avvocati e altre forme associative professionali conferma la volontà di costruire un sistema coerente e unitario, nel quale le operazioni di riorganizzazione soggettiva dell'attività professionale non siano ostacolate da effetti fiscali distorsivi, ma siano, al contrario, accompagnate da un trattamento improntato alla conservazione dei valori fiscalmente riconosciuti e alla continuità delle posizioni

giuridico-tributarie rilevanti. In tale quadro, assume un rilievo particolare il trattamento dell'avviamento, poiché il legislatore ha chiarito che, ove esso risulti iscritto in capo al conferente, il relativo valore si trasferisce anche sul piano fiscale alla società conferitaria, la quale potrà proseguirne l'ammortamento secondo le regole ordinarie, rafforzando così l'idea che l'operazione di conferimento non costituisca un momento di emersione di nuova ricchezza imponibile, ma un semplice passaggio organizzativo del medesimo complesso produttivo.

Coerentemente con tale impostazione, la neutralità fiscale si riflette anche sul destino delle riserve in sospensione d'imposta eventualmente connesse al complesso conferito, le quali seguono il trasferimento degli elementi patrimoniali e si ricostituiscono in capo alla società conferitaria, a condizione che quest'ultima assuma il corrispondente vincolo, mentre resta invece escluso il subentro nel diritto al riporto delle perdite fiscali pregresse del conferente, poiché la successione delineata dalla disciplina in esame opera unicamente con riferimento agli elementi oggettivi del patrimonio trasferito e non si estende alle posizioni soggettive che attengono alla storia fiscale del soggetto conferente.

La prassi amministrativa (risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. 148/2025) ha chiarito che la neutralità fiscale si applica a tutte le società esercenti attività regolamentate dagli ordini professionali, non solo alle STP, ma anche alle società tra avvocati, confermando l'ampiezza dell'ambito soggettivo della norma.

Nella succitata Risposta è dato leggere *"si ritiene che il richiamo contenuto nella predetta relazione illustrativa alle "società tra avvocati di cui all'articolo 4-bis della legge 31 dicembre 2012, n. 247" sia meramente esemplificativo e non esaustivo atteso che, in linea con i criteri direttivi della delega, la norma disciplina la "neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti [...] da introdurre in relazione alla generalità delle cosiddette operazioni straordinarie che coinvolgono soggetti esercenti attività professionali"*.

Nel suo complesso, pertanto, il regime delineato dall'art. 177-bis del TUIR, in coordinamento con l'art. 176¹ del medesimo testo unico e con la disciplina ordinistica di cui all'art. 4-bis della l. n. 247 del 2012, esprime una chiara opzione di politica legislativa volta a favorire la modernizzazione e il rafforzamento organizzativo dell'esercizio della professione forense attraverso strumenti societari, assicurando che tali processi possano svolgersi in un contesto di neutralità fiscale, nel quale la continuità dei valori e delle posizioni rilevanti ai fini tributari rappresenta il corollario necessario della scelta di non assoggettare a imposizione la mera riorganizzazione dell'attività economico-professionale.

ATTIVITÀ TRANSFRONTALIERA DEGLI AVVOCATI ISCRITTI IN ALBI ITALIANI

Associati italiani di "law firms" estere.

Mentre gli associati di studi legali italiani sono normalmente tassati per trasparenza, "riportando" sul piano individuale gli utili netti dello studio legale e le relative ritenute operate dalla clientela in base alla propria quota di partecipazione all'associazione professionale, il trattamento fiscale dei dividendi distribuiti dalle "law firms" estere ha aspetti simili a quello delle STA di capitali.

In particolare, gli associati fiscalmente residenti in Italia di "law firms" estere, anche se costituite in forma analoga alle nostre società di persone (p.es. partnership di diritto britannico

¹ Secondo tale articolo, i conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. Tuttavia, il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, compreso il valore dell'avviamento, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti. Tali disposizioni si applicano anche se il conferente o il conferitario è un soggetto non residente, qualora il conferimento abbia ad oggetto aziende situate nel territorio dello Stato.

o statunitense) o alle nostre associazioni professionali (p.es. PartG di diritto tedesco), sono assoggettati ad imposta sostitutiva del 26% sugli utili ricevuti. Come confermato dalla Corte di Cassazione, tale trattamento è previsto indipendentemente dalla trasparenza fiscale della "law firm" nello Stato estero, laddove l'utile soggetto ad imposta in Italia tiene conto del c.d. netto frontiera, ossia è tassato sul solo ammontare al netto dei prelievi alla fonte.

Avvocati italiani residenti all'estero e associati in studi legali italiani.

Fermo restando che l'avvocato può svolgere la propria attività anche all'estero (nel caso dello svolgimento dell'attività in forma individuale, anche utilizzando una propria partita IVA estera, cfr. art. 2 d.m. 47/2016 e parere CNF n. 16 del 31 maggio 2023), l'utile imputato per trasparenza dallo studio legale italiano è comunque tassato in Italia in base all'art. 23, comma 1, lett. g) del TUIR.

Ciò non esime dal verificare, tuttavia, se il centro degli interessi vitali, ai fini della convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Stato estero di residenza, e se le relazioni personali, familiari (art. 2 del TUIR) e/o economiche dell'avvocato residente all'estero siano comunque localizzabili in Italia. Ciò in quanto potrebbe esporre ad una contestazione di fittizia residenza all'estero, con conseguente assoggettamento a tassazione in Italia non solo degli utili imputati dallo studio, bensì anche degli altri redditi individuali, ovunque prodotti, con tutte le conseguenze sanzionatorie amministrative e penali, e l'inapplicabilità, in linea di principio, del credito per le imposte assolte all'estero (art. 165, comma 8, del TUIR).

Avvocati italiani residenti all'estero e soci di STA.

Sia nel caso di STA di persone (in cui l'utile è imputato per trasparenza, come per gli studi legali) sia nel caso di STA di capitali, l'art. 23, comma 1, del TUIR prevede comunque la tassazione in Italia degli utili dei soci residenti all'estero. Tuttavia, se l'Italia ha concluso una convenzione contro la doppia imposizione con lo Stato estero di residenza dell'avvocato, il riparto del potere impositivo tra i due Paesi potrebbe seguire regole parzialmente diverse da quelle previste dalla normativa nazionale (p.es. un "tetto" alla imposizione italiana e l'attribuzione della tassazione principale allo Stato di residenza).

Anche in tali casi, tuttavia, è necessario valutare se vi siano rischi di contestazione di fittizia residenza all'estero del socio.

CAPITOLO CINQUE

CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

Avv. Silvia Siccardi (UNCAT)
in collaborazione con la Commissione Studi Cassa Forense

L'INTRODUZIONE DELL'ISTITUTO

Il concordato preventivo biennale (CPB) è stato introdotto dal D.lgs. 13/2024 in attuazione della Legge delega 111/2023 per la riforma fiscale ed è stato integrato dapprima dal D.lgs. 108/2024, successivamente dal D.L. 155/2024 (convertito in L. 189/2024) e infine dal D.lgs. 81/2025, che ha **escluso l'applicabilità del concordato per i contribuenti in regime forfetario** a partire dall'anno 2025.

La metodologia di applicazione dell'istituto è demandata ai Decreti del Ministero delle Finanze 14/06/2024 (per i contribuenti ISA) e 15/07/2024 (per i contribuenti in regime forfetario cui il CPB si è applicato esclusivamente per l'annualità 2024).

Con l'entrata in vigore della Legge 143/2024 di conversione del DL 113/2024 (decreto Omnibus), sono stati aggiunti gli artt. 2-ter e 2-quater al DL 113 citato, che prevedono rispettivamente un trattamento sanzionatorio peggiorativo per i soggetti che non aderiscono al concordato preventivo biennale o ne decadono e una imposta sostitutiva più favorevole per il ravvedimento delle annualità dal 2018 al 2022 da parte dei soggetti che aderiscono al concordato preventivo biennale.

CONDIZIONI SOGGETTIVE E OGGETTIVE

Soggetti interessati

I soggetti titolari di reddito di impresa e di **lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni** che svolgono attività nel territorio dello Stato.

La prima versione del CPB ne prevedeva l'applicabilità indipendentemente dal regime contabile scelto (ordinario soggetto ad ISA o forfetario) mentre ad oggi, dopo l'entrata in vigore del D.lgs. 81/2025, il concordato preventivo biennale non è più applicabile ai soggetti in regime forfetario ed è riferito esclusivamente ai soggetti ISA.

Esclusioni

- Esistenza in capo al soggetto interessato, alla data fissata per l'adesione alla proposta di concordato – attualmente il 30 settembre - di debiti definitivamente accertati (atti definitivi o sentenze irrevocabili) superiori a complessivi €. 5.000 (compresi interessi e sanzioni) con Agenzia Entrate o debiti contributivi **definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti ad impugnazione** con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta di concordato.

La circolare AdE n. 9/E del 24/06/2025 precisa che "ai fini della determinazione della soglia di 5.000 euro relativa al debito residuo, debbano considerarsi, complessivamente, sia i debiti contributivi che i debiti per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate". In relazione ai debiti

contributivi – ed in assenza di specificazioni nel dettato normativo – la norma pare includere anche i debiti per contributi a Casse previdenziali private, tra cui quelli dovuti a Cassa Forense.

La norma non include i debiti nei confronti degli Enti locali (ad es. IMU).

Per comprendere se si debba far riferimento ai debiti *relativi* a quel periodo o a quelli *esistenti* a quel periodo, anche se relativi ad anni precedenti, occorre far riferimento alla “definitività” del debito: ciò lascia propendere per la seconda ipotesi, poiché l’esistenza di una sentenza irrevocabile presuppone l’avvenuto svolgimento di un giudizio e, di conseguenza, l’esistenza del debito in anni precedenti a quello di adesione al CPB.

In questo senso si veda la circolare AdE n. 18/E del 17/09/2024, che si riferisce ai debiti erariali e contributivi “maturati in anni precedenti”.

Si veda altresì la circolare AdE n. 9/E del 2025, che prevede che la verifica della situazione debitoria “debba essere effettuata con riferimento all’anno precedente a quelli cui si riferisce la proposta di concordato: pertanto, per un contribuente che abbia intenzione di aderire alla proposta di concordato per i periodi d’imposta 2025 e 2026, tale verifica deve essere effettuata con riferimento al 31 dicembre 2024. Il contribuente che intenda aderire alla proposta e sia intenzionato a rimuovere la causa ostativa all’accesso all’istituto mediante l’estinzione del debito, ovvero della parte di esso eccedente i 5.000 euro, dovrà procedere in tal senso in un momento precedente a quello di accettazione della proposta”.

Possono dunque accedere al CPB i soggetti che hanno estinto parzialmente pendenze originariamente maggiori, purché il debito residuo sia inferiore alla soglia di €. 5.000.

Non concorrono a tale soglia i debiti tributari o contributivi oggetto di sospensione o rateazione, purché non ricorrano cause di decadenza dai relativi benefici.

Precisa la Circolare 9/E che il rispetto di tale condizione **non riguarda i soci delle società** eventualmente interessate al CPB.

- Omessa presentazione della dichiarazione dei redditi per almeno uno dei tre periodi d’imposta precedenti: dalla lettura del dato normativo, se non è stata presentata la dichiarazione dei redditi, non rileva quale esimente il fatto che sia stato comunque presentato il Mod. 5.

La dichiarazione dei redditi e la presentazione del Modello 5 sono adempimenti che assolvono a differenti finalità.

- Condanna per uno dei reati previsti dal D.lgs. 74/2000, nonché per false comunicazioni sociali, riciclaggio, impiego di danaro/beni/utilità di provenienza illecita, autoriciclaggio, commessi negli ultimi tre periodi d’imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato. Alla pronuncia di condanna è equiparata la sentenza di applicazione della pena su richiesta delle parti.

- Conseguimento, nel periodo d’imposta precedente a quelli interessati dalla proposta di concordato, di redditi esenti o esclusi o non imponibili, in misura superiore al 40% del reddito derivante dall’esercizio di impresa, arte o professione.

- Adesione al regime forfetario per il primo periodo d’imposta oggetto di concordato.

- Fusione, scissione, conferimento o modifiche della compagine sociale o associativa nel primo anno cui si riferisce la proposta di concordato (la fattispecie interessa pertanto anche le associazioni e le società professionali, ossia gli Studi associati, le STA e le STP).

Il D.lgs. 81/2025 ha modificato e integrato la causa di esclusione di cui sopra precisando che:

- per “**conferimento**” si intende esclusivamente il conferimento di un’azienda o ramo d’azienda (art. 10, D.lgs. 81/2025);
- la causa di esclusione dal CPB opera soltanto nel caso in cui aumenti il numero dei soci o degli associati, fatto salvo il subentro di due o più eredi in caso di decesso del socio o associato (art. 11, comma 1, lett. b-quater, D.lgs. 13/2024): in tale ultimo caso, pertanto, l’aumen-

to del numero dei soci o associati non comporta esclusione.

La *ratio* dell'eccezione potrebbe ravvisarsi nel fatto che la quota di partecipazione del socio deceduto non varia, indipendentemente dal numero degli eredi che la acquisiscano.

Sempre ad opera del D.lgs. 81/2025, sono state **aggiunte le seguenti cause di esclusione** dal concordato preventivo biennale:

- l'aver dichiarato – nel periodo precedente al biennio interessato dal CPB – redditi di lavoro autonomo e aver **contemporaneamente** partecipato a un'associazione professionale, una STA o una STP, a meno che anche l'associazione o la società partecipata aderiscano al concordato biennale per il medesimo periodo cui vi aderisce l'associato o il socio (art. 11, comma 1, lett. b-quinquies, D.lgs. 13/2024).

- Specularmente, è esclusa dal CPB l'associazione professionale, la STA o la STP nelle ipotesi in cui non aderiscano al concordato – nel medesimo periodo – tutti i soci o associati che dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo (art. 11, comma 1, lett. b-sexies, D.lgs. 13/2024).

La novella, in sostanza, “connette” ai fini del concordato preventivo biennale la posizione dei singoli professionisti – che dichiarino redditi di lavoro autonomo e contemporaneamente partecipino ad aggregazioni professionali – a quella delle società o associazioni professionali partecipate.

Se, invece, il singolo professionista partecipa a una associazione professionale o a una società “trasparente”, anche per opzione, (artt. 5, 115 e 116 TUIR) egli sarà vincolato al rispetto dell'accettazione della proposta di CPB da parte della associazione o società.

L'APPLICAZIONE PRATICA DEL REDDITO CONCORDATO

IMPOSTE INTERESSATE

Il concordato preventivo biennale impatta sulle imposte sui redditi e sull'Irap ma **non incide sull'IVA** (art. 18, D.lgs. 13/2024) che, in quanto imposta armonizzata UE, non può essere oggetto di interventi da parte degli Stati membri.

L'IVA segue pertanto le regole ordinarie di dichiarazione, fatta eccezione per i soggetti in regime forfetario che non vi sono tenuti – e che, dal 2025, sono altresì esclusi dal CPB.

Durata e rinnovo

L'accordo sui redditi concordati “copre” due anni d'imposta. Soltanto per i soggetti in regime forfetario – e per il solo anno 2024 – il CPB è stato applicato in via sperimentale per una sola annualità ed è poi stato abrogato.

Dopo il primo biennio, l'Agenzia Entrate formula una nuova proposta relativa al biennio successivo. Devono ovviamente permanere in capo al soggetto interessato i requisiti richiesti dal D.lgs. 13/2024 e, come avviene per il primo biennio – o il primo anno per i forfetari – non devono sussistere le cause di esclusione di cui sopra.

REDDITO DI LAVORO AUTONOMO E CPB

Per gli Avvocati che esercitano in forma individuale e in **regime ordinario**, il reddito si individua con riferimento all'art. 54 co.1 del TUIR (DPR 917/1986) ed è dato dalla differenza tra i compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e le spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione.

I compensi sono computati **al netto dei contributi previdenziali e assistenziali sia obbligatori che volontari**.

Non si considerano nel computo del reddito **proposto** ai fini del CPB (a differenza di quanto avviene di regola per le dichiarazioni dei redditi) le plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso dei beni strumentali, o alla loro destinazione al consumo personale

per finalità estranee alla professione, così come i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di altri elementi immateriali (logo ecc.) riferibili all'attività professionale.

Non si considera altresì la maggiorazione del costo del lavoro, ovvero del costo del personale dipendente la cui deduzione, secondo quanto previsto dall'art. 4, D.lgs. 216/2023 è maggiorata – quale agevolazione – per favorire l'incremento occupazionale. In altri termini, i costi sostenuti per il personale dipendente incidono sul reddito ai fini del CPB nella misura ordinaria, senza considerare l'agevolazione stessa.

Neppure si considerano i redditi da partecipazione in società semplici, in nome collettivo o in accomandita semplice, che normalmente sono imputati al socio per "trasparenza" ex art. 5 del TUIR.

Il saldo netto tra tali plusvalenze e minusvalenze, nonché i corrispettivi per la cessione di clientela o beni immateriali e i redditi da partecipazione, determinano però una variazione nel reddito concordato "ferma restando la dichiarazione di un **reddito minimo** di €. 2.000". Nel caso di società semplici e soggetti equiparati (comprese le associazioni professionali), il detto limite di €. 2.000 è ripartito tra i soci o associati.

Nella disciplina originaria del concordato preventivo biennale, il **reddito proposto** dall'Agenzia delle Entrate teneva conto dei correttivi per eventi straordinari previsti dalla metodologia ISA di cui al DM 15/07/2024, che considerava i seguenti **abbattimenti**:

- Calamità naturali che comportino la dichiarazione di stato di emergenza
- Danni ai locali in cui è svolta l'attività, tali da renderli inagibili o inidonei (anche parzialmente) all'uso; impossibilità di accedere ai locali stessi
- Sospensione dell'attività laddove l'unico cliente (mono committenza) o il cliente principale abbia subito gli eventi calamitosi di cui sopra
- Sospensione dell'esercizio della professione dandone comunicazione all'ordine professionale di appartenenza o agli enti previdenziali e assistenziali o alle casse di competenza.

Con l'approvazione del DM MEF 28/04/2025, che disciplina la metodologia di elaborazione della proposta CPB per il biennio 2025-2026, gli eventi straordinari di cui sopra - che devono essere comunicati dal contribuente per determinare in modo puntuale la proposta di concordato - comportano una **riduzione** dei redditi ai fini del CPB in misura pari al 10%, al 20% o al 30% a seconda della conseguente sospensione dell'attività professionale (tra 30 e 60 giorni; tra 60 e 120 giorni e oltre i 120 giorni).

Il reddito viene **rivalutato ai fini del CPB** attraverso coefficienti sulla base dei dati dichiarati dai contribuenti ISA nel periodo d'imposta precedente e, ai sensi del "nuovo" comma 3-bis dell'art. 9, D.lgs. 13/2024, tale rivalutazione **non può eccedere** il 10%, 15% e 25% a seconda del punteggio ISA del contribuente (rispettivamente punteggio 10, tra 9 e 10 e tra 8 e 9).

Si osservi che tale limitazione **non opera** quando la proposta di reddito concordato, rivalutata come sopra, è inferiore ai valori di riferimento risultanti dalla metodologia.

REDDITO D'IMPRESA E CPB

Per i soggetti che producono reddito d'impresa - e dunque per gli Avvocati che esercitano in forma societaria - viene considerato ai fini del CPB:

- con riferimento all'art. 56 del TUIR 917/1986,
- con riferimento al titolo II, capo II, sezione I del medesimo TUIR per i soggetti IRES,
- con riferimento all'art. 66 del TUIR per le imprese minori.

In ogni caso non si considerano nel computo del reddito proposto dall'Agenzia Entrate ai fini del CPB (a differenza di quanto avviene di regola per le dichiarazioni dei redditi) le plusvalenze ex artt. 58 (cessione d'azienda), 86 (cessione di beni d'impresa o risarcimento assicurativo per la perdita degli stessi) e 87 (cessione di quote o partecipazioni) del TUIR; le

sopravvenienze attive di cui all'art. 88 del TUIR; le minusvalenze, sopravvenienze passive e perdite su crediti di cui all'art. 101 del TUIR; gli utili o perdite da partecipazione.

Il saldo netto tra le voci di cui sopra determina "una corrispondente variazione del reddito concordato secondo i meccanismi previsti dalle singole disposizioni a esse applicabili".

Le **perdite fiscali** conseguite dal contribuente dei periodi di imposta precedenti riducono il reddito determinato ai sensi del concordato preventivo biennale secondo le disposizioni di cui agli articoli 8 e 84 del TUIR.

Anche per il reddito d'impresa, analogamente a quanto già visto per il reddito di lavoro autonomo, non si considera altresì la maggiorazione del costo del lavoro ex art. 4, D.lgs. 216/2023 e, pertanto, i costi sostenuti per il personale dipendente incidono sul reddito ai fini del CPB nella misura ordinaria, senza considerare la maggiorazione suddetta.

Il reddito concordato – **rivalutato** secondo la metodologia di cui al DM 14/06/2024 - non può essere inferiore ad € 2.000. Tale somma è ripartita *pro quota* tra i soci delle società "trasparenti" (Snc e Sas) e tra i soci o gli associati delle società che hanno optato per il regime di trasparenza ai sensi degli artt. 115 e 116 del TUIR.

Effetti per le associazioni o società trasparenti

Per gli stessi soggetti "trasparenti", anche per opzione, l'accettazione della proposta di concordato obbliga al rispetto della medesima i soci o gli associati, che sono quindi **vincolati** al versamento di imposte e contributi in base ai redditi concordati.

Compilazione per aderenti al regime ordinario

Alla data del presente aggiornamento, dai modelli dichiarativi 2026 (anno 2025) risulta che i compensi derivati dall'attività professionale devono essere indicati nel rigo RE2

BOZZA INTERNET

CODICE FISCALE

PERSONE FISICHE 2026
Agenzia Entrate

REDDITI
QUADRO RE
Reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni

PERIODO D'IMPOSTA 2025

Determinazione del reddito	RE1	Codice attività	1	ISA: cause di esclusione	2
RE2	Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica			Compensi convenzionali ONG	2
RE3	Altre somme e valori a qualunque titolo percepiti				2
RE4	Plusvalenze patrimoniali				2
RE5	Compensi non annotati nelle scritture contabili			ISA	2
RE6	Totale compensi (RE2 colonna 2 + RE3 + RE4 + RE5 colonna 2)				2
RE7	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46			Commi 91 e 92 L. 209/2015	2
RE8	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili			Commi 91 e 92 L. 208/2015	2

In relazione, invece, al separato **Modello CPB**, secondo le indicazioni dell'Agenzia Entrate "Si può aderire alla proposta di CPB con le seguenti modalità alternative: – inviando il modello CPB congiuntamente al modello ISA in fase di trasmissione della dichiarazione annuale dei redditi; – inviando il modello CPB in modo autonomo". L'invio è sempre effettuato attraverso **canali telematici**.

Il Modello CPB richiede innanzitutto la compilazione delle caselle relative alla presenza dei requisiti per accedere al concordato preventivo biennale, all'assenza di cause di esclusione, agli eventuali eventi straordinari che abbiano interessato il contribuente e, di seguito, prevede l'inserimento del reddito *rilevante* ai fini del CPB e di quello *proposto* dall'Agenzia Entrate.

Nel merito Cassa Forense, in occasione della stesura del **nuovo Regolamento Unico della Previdenza Forense**, approvato dai Ministeri Vigilanti il 29 settembre 2024, che è entrato in vigore il 1° gennaio 2025, ha espressamente previsto all'**art. 30 Contributo Soggettivo di Base** che *"Ogni iscritto alla Cassa è tenuto a versare, con le modalità stabilite dal presente Regolamento, un contributo soggettivo proporzionale al reddito professionale netto effettivamente prodotto nell'anno, ovvero risultante dalla relativa dichiarazione ai fini dell'IRPEF e dalle successive definizioni"*.

L'orientamento dell'Agenzia Entrate

Le circolari AdE n. 18/E del 17/09/2024 e n. 9/E del 24/06/2025 confermano che, oltre alle imposte, anche i contributi previdenziali sono dovuti sul **reddito concordato**.

Il riferimento della norma alla rilevanza del CPB rispetto ai contributi previdenziali "obbligatori" farebbe propendere per il dovere di versare i contributi alla Cassa Forense sulla base del reddito concordato, attesa l'obbligatorietà dell'iscrizione alla Cassa prevista dall'art. 1 del Regolamento Unico della Previdenza Forense per tutti gli Avvocati.

Tale lettura si coordina con la previsione della mera "facoltà" per il contribuente di versare comunque i contributi sulla parte eccedente il reddito concordato (e dunque sul reddito effettivo).

E se il reddito effettivo fosse inferiore a quello concordato?

Nel caso in cui, invece, i contributi a Cassa Forense dovessero essere parametrati con riferimento al reddito effettivo - posto che il Regolamento Unico della Previdenza Forense si esprime in termini di reddito professionale netto "prodotto" e visto il parere AdEPP di cui sopra - tale reddito effettivo dovrà essere considerato anche nel caso in cui risultasse inferiore al reddito concordato.

Nella prima edizione del presente Vademecum si osservava che ciò si sarebbe potuto verificare perché:

- da un lato, il riferimento al "reddito professionale **netto**" di cui al Regolamento previdenziale è ovviamente interessato da tutte le componenti positive e negative (minusvalenze, sopravvenienze passive, perdite su crediti) che, invece, non vengono considerate ai fini del CPB dei soggetti in regime ordinario.
- dall'altro lato, le prime **metodologie** di calcolo del reddito proposto ai fini del CPB includevano una "**rivalutazione** con proiezioni macroeconomiche" del reddito dell'anno precedente, da applicarsi al biennio oggetto di concordato e prevedevano l'analisi dei singoli indicatori per i quali non fosse stata raggiunta la piena affidabilità ai fini ISA (punteggio inferiore a 10) per addivenire alla definizione di una **maggiore base imponibile**, prendendo a riferimento "il valore dell'ammontare dei ricavi/compensi necessari per il raggiungimento della massima affidabilità fiscale".
- Ancora, la metodologia prevedeva un **ulteriore coefficiente di rivalutazione** dato dal rapporto tra il reddito dell'anno di applicazione e la media ponderata dei redditi dichiarati negli anni precedenti. Le istruzioni ministeriali sono pertanto apparse sin dall'introduzione del CPB come orientate ad una proposta di concordato preventivo biennale basata su un reddito **aumentato**.
- Ad oggi, con i successivi interventi correttivi sin qui esaminati, è **codificato** che la proposta del reddito concordato preveda l'**aumento dei redditi dichiarati** nel periodo d'imposta precedente al biennio CPB (art. 9, D.lgs. 13/2024 come modificato dal D.lgs. 81/2025).

Non varia il contributo integrativo, calcolato invece sul volume d'affari ai fini IVA, imposta che non è interessata dal concordato preventivo biennale.

DECADENZA E CESSAZIONE

Ai sensi dell'art. 19 del D.lgs. 13/2024, il CPB cessa di produrre effetti in presenza di circostanze eccezionali che determinino minori redditi effettivi o minori valori della produzione netta effettivi eccedenti la misura del 30% rispetto a quelli oggetto del concordato stesso.

Ai fini contributivi, oltre al caso di cui sopra, l'**uscita dal concordato preventivo biennale** può verificarsi per **cessazione** (si esce dal CPB soltanto nell'anno in cui si verifica la relativa causa) o per **decadenza** (è travolto l'intero biennio).

Cessazione

Il concordato cessa i propri effetti **a partire dal periodo d'imposta** nel quale si verifica una delle seguenti condizioni:

- modifica dell'attività svolta nel corso del biennio, salvo il caso in cui alla nuova attività si applichi il medesimo ISA;
- cessazione dell'attività;
- i soggetti in regime ordinario aderiscano al regime forfetario;
- per le società IRES: fusioni, scissioni, conferimenti;
- per le società "trasparenti": modifiche della compagine sociale fatto salvo il subentro di due o più eredi in caso di decesso del socio o associato;
- ricavi o compensi superiori al limite stabilito dagli ISA maggiorato del 50%;
- per il contribuente che dichiara redditi individuali di lavoro autonomo, quando l'associazione professionale, la STA o la STP nella quale egli partecipa non aderisce al CPB per i medesimi periodi d'imposta;
- per l'associazione professionale, la STA o la STP, quando un socio o associato non aderisce al CPB per i medesimi periodi d'imposta.

Decadenza

Il concordato preventivo biennale cessa di produrre effetti **per entrambi i periodi di imposta** interessati qualora:

- per i periodi di imposta oggetto del CPB o per quello precedente emergano, a seguito di accertamento, attività non dichiarate o inesistenza/ineducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30% dei ricavi dichiarati;
- il contribuente presenti una dichiarazione integrativa, con una quantificazione diversa dei redditi o del valore della produzione netta rispetto a quelli posti a base del CPB;
- non vi sia corrispondenza tra i dati indicati nella dichiarazione dei redditi e quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato;
- ricorrano le cause di esclusione viste sopra;
- siano state commesse violazioni a rilevanza penale tributaria di cui al D.lgs. 74/2000, salvo il ravvedimento ove non siano già iniziati accertamenti;
- siano stati falsamente comunicati i dati rilevanti ai fini ISA, in modo da determinare un minor reddito o valore netto della produzione per un importo superiore al 30%, salvo il ravvedimento ove non siano già iniziati accertamenti;
- negli anni concordati, sia stata omessa la dichiarazione (anche quale sostituto d'imposta) o non siano tenuti i libri contabili;
- non vengano versate le somme concordate - che vengono poste in riscossione ex art. 36-bis, DPR 600/1973, entro sessanta giorni dalla ricezione del c.d. "avviso bonario".

Sul punto, si osservi che – nei casi "ordinari" di omesso versamento delle imposte dichiarate e conseguente controllo formale dell'Agenzia Entrate - laddove il contribuente, ricevuto tale avviso di irregolarità, rilevi eventuali errori nella liquidazione dei tributi, gli è consentito di fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria nello stesso termine di sessanta giorni. In mancanza di una norma di raccordo parrebbe tuttavia che, nel caso delle somme dovute a se-

guito di adesione al CPB, l'esercizio di tale facoltà difensiva possa comportare la decadenza dal concordato biennale. L'alternativa potrebbe essere, pertanto, quella di procedere al pagamento delle somme richieste e, successivamente, richiedere il rimborso degli importi ritenuti non dovuti. Diversamente, vi sarebbe un vuoto di tutela.

In caso di decadenza dal CPB, sono comunque dovute le imposte e i contributi sugli importi concordati, se maggiori di quelli effettivi.

EFFETTI PREMIALI ED EFFETTI PREGIUDIZIEVOLI

Effetti premiali

Per i periodi d'imposta oggetto di concordato, i contribuenti che aderiscono alla proposta formulata dall'Agenzia delle entrate **non possono essere soggetti ad accertamento** ex art. 39, DPR 600/1973, salvo che ricorrano le cause di decadenza dal CPB.

Rimangono riconosciuti i benefici premiali riservati ai soggetti che hanno conseguito un alto punteggio ISA (art. 9-bis, DL 50/2017), tra cui:

- l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per le compensazioni di crediti (fino a €. 70.000 annui per l'IVA e fino a €. 50.000 annui per imposte dirette e IRAP) e per i rimborsi IVA fino a € 70.000 annui;
- l'esclusione dell'applicazione della disciplina delle società di comodo;
- l'esclusione degli accertamenti basati su presunzioni semplici;
- l'esclusione dal "redditometro" a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato;
- l'anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento.

Sul **maggior reddito concordato** è stata introdotta una **tassazione opzionale sostitutiva** (D.lgs. 108/2024) con aliquote del 10% - 12% o 15% a seconda del punteggio ISA, da applicarsi sulla differenza tra il reddito dichiarato e quello incrementato con la proposta ai fini del CPB. Tale regime opzionale è poi confluito nel "nuovo" art. 20-bis, D.lgs. 13/2024 (introdotto con D.lgs. 81/2025) che aggiunge:

- l'imposta sostitutiva di cui sopra si applica fino ad un'eccedenza di 85.000 Euro;
- l'eventuale eccedenza che superi gli 85.000 Euro è tassata con aliquota del 43% per i soggetti Irpef e del 24% per i soggetti Ires.

Ai sensi dell'art. 2-quater, DL 113/2024 (decreto Omnibus), inserito dalla Legge di conversione n. 143/2024, i soggetti aderenti al CPB possono **effettuare un ravvedimento** per le annualità dal 2018 al 2022 (se non ancora accertate dal fisco) applicando una **imposta sostitutiva** – il cui pagamento può essere rateizzato – sulla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato e un incremento dello stesso, che va dal 5% (per i soggetti con punteggio ISA pari a 10) al 50% (per i soggetti con punteggio ISA inferiore a 3).

Per le annualità 2018, 2019 e 2022 l'imposta sostitutiva – sul reddito rivalutato con i coefficienti di cui sopra – è pari al 10%, 12% o 15% a seconda del punteggio ISA; per il 2020 e 2021 (interessati dalla pandemia Covid-19) l'imposta è ridotta del 30%.

In ogni caso, l'imposta sostitutiva non può essere inferiore a € 1.000.

Il perfezionamento del ravvedimento rende **inapplicabili le rettifiche del reddito d'impresa, arte o professione** ex art. 39, DPR 600/1973 (redditi) e **le rettifiche Iva** basate su presunzioni semplici, salvi i casi di decadenza dal CPB o di determinate violazioni penali tributarie commesse dal 2018 al 2022.

Effetti pregiudizievoli

Per contro, nei confronti dei soggetti che non aderiscono al CPB o vi decadono è invece espressamente programmata una **intensificazione dell'attività di controllo** (art. 34, D.lgs. 13/2024).

Ai sensi dell'art. 2-ter, DL 113/2024 (decreto Omnibus), inserito dalla Legge di conversione n. 143/2024, per i soggetti che non hanno aderito alla proposta di concordato preventivo biennale o ne sono decaduti in caso di irrogazione di una sanzione amministrativa per i tributi e i periodi d'imposta oggetto della proposta di concordato, sono **ridotte della metà le soglie per l'applicazione delle sanzioni accessorie** dell'interdizione da cariche societarie, da appalti pubblici, da autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese, e la sospensione dall'esercizio dell'attività.

Ai sensi dell'art. 2-quater del medesimo DL Omnibus, i soggetti ISA che hanno aderito al CPB e usufruito del ravvedimento per uno degli anni dal 2018 al 2021, sono soggetti ad una **proroga del termine decadenziale per gli accertamenti fino al 31/12/2027**, mentre per i soggetti ISA che hanno aderito al solo CPB il termine decadenziale per gli accertamenti in scadenza al 31/12/2024 è prorogato di un anno.

Con un ulteriore intervento normativo, l'art. 1, commi 112-115 della Legge di bilancio 2026 (L. 199/2025) ha introdotto una **ritenuta d'acconto** che è applicabile a chi **non ha aderito al concordato preventivo biennale**.

La ritenuta – pari allo 0,5% per l'anno 2028 e all'1% a decorrere dall'anno 2029 – è calcolata sui corrispettivi per le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate nell'esercizio di imprese che, al momento di ricevere il pagamento del corrispettivo stesso, non abbiano aderito alla proposta di CPB.

Si è in attesa dei relativi decreti attuativi che chiariscano le modalità di attuazione - e di deroga – di tale previsione.

Contemperare i vantaggi e i pregiudizi

Sempre con riferimento ai termini di decadenza per l'esercizio del potere accertativo dell'Agenzia Entrate, il dettato normativo di cui sopra dev'essere necessariamente posto in correlazione con il **diverso beneficio premiale** previsto a favore dei soggetti che hanno conseguito un **alto punteggio ISA** – con gradazione demandata a provvedimenti direttoriali dell'Agenzia Entrate - per i quali il termine di accertamento fiscale è **ridotto** di "almeno" un anno (art. 9-bis, co. 11, lett. e) D.L. 50/2017), salvo il caso in cui sia accertata in capo al contribuente una violazione penal-tributaria.

Con il Provvedimento Ag. Entrate 11/04/2025 è stata aggiornata la graduazione di tale beneficio premiale, che attualmente **riduce di un anno** i termini per l'accertamento nei confronti dei soggetti con **punteggio ISA almeno pari a 8**.

Tale "conflitto" tra riduzione e proroga è stato oggetto di **interrogazione parlamentare**, la cui risposta (n. 5-03163 del 27.11.2024) ha chiarito che <<per i soggetti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale e che aderiscono al concordato preventivo biennale, beneficiando della riduzione di un anno dei termini di accertamento, i termini di decadenza per l'accertamento relativo al periodo d'imposta **2018** sono scaduti il 31 dicembre 2023. Tali termini non sono, quindi, interessati da alcuna proroga. Diversamente, in relazione al periodo d'imposta **2019**, il cui termine di decadenza – per i medesimi contribuenti che, a seguito dell'applicazione degli ISA, hanno validamente ottenuto un punteggio di affidabilità fiscale adeguato (livello di affidabilità almeno pari a 8) – scadrebbe il 31 dicembre 2024, si applica, se aderenti al CPB, l'ultimo periodo del richiamato comma 14 dell'articolo 2-quater, in base al

quale i termini di decadenza sono prorogati al 31 dicembre 2025. Tale proroga opera indipendentemente dal fatto che il contribuente abbia scelto di ravvedersi ex articolo 2-quater in relazione al cennato periodo d'imposta 2019>>.

Rimane infine da chiarire quale sia l'impatto del prolungamento dei termini di accertamento di cui alla disciplina del CPB rispetto ad un **altro istituto premiale già esistente** nel nostro ordinamento: si tratta della previsione di cui all'art. 3, D.lgs. 127/2015 che, al fine di incentivare l'uso dei pagamenti tracciati, prevede la **riduzione di due anni** dei termini di accertamento fiscale in favore dei soggetti titolari di **reddito d'impresa o di lavoro autonomo (quindi sia società tra avvocati che professionisti individuali)** che, come precisato dal successivo Decreto Min Finanze 04/08/2016:

- effettuino e ricevano pagamenti superiori ad €. 500,00 **esclusivamente** attraverso bonifico bancario o postale, carta di debito o carta di credito, ovvero assegni bancari, circolari o postali non trasferibili (l'esclusività è tassativa: anche **un solo pagamento non tracciato fa decadere** il beneficio)
- contestualmente comunichino in dichiarazione dei redditi - attraverso un apposito "flag" - l'esistenza dei presupposti per la riduzione dei termini di decadenza.

Anche in questo caso, potrebbero verificarsi conflitti tra la riduzione dei termini per l'accertamento e la proroga prevista per coloro che aderiscono al concordato preventivo biennale, su cui sarà chiamata a pronunciarsi la giurisprudenza.

CAPITOLO SEI

OBBLIGHI PREVIDENZIALI E AVVOCATI DI PAESI UE ED EXTRA UE

Dott.ssa Paola Ilarioni (Cassa Forense)
in collaborazione con la Commissione Studi Cassa Forense e UNCAT

OBBLIGHI PREVIDENZIALI

Gli Avvocati iscritti in un Albo professionale sono obbligatoriamente iscritti alla Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza Forense ai sensi dell'art 21, comma 8, della legge 31 dicembre 2012 n. 247.

Cassa Forense ha emanato un successivo e apposito Regolamento entrato in vigore il 21 agosto 2014, oggi confluito nel Regolamento Unico della Previdenza, in vigore dal 1° gennaio 2025.

ISCRIZIONE

L'iscrizione alla Cassa è obbligatoria:

- per tutti gli avvocati iscritti in un Albo professionale;
- per gli iscritti agli Albi forensi anche se iscritti contemporaneamente in altri Albi professionali;
- per gli iscritti ad un Albo forense che esercitano l'attività professionale in modo concorrente o esclusivo in un altro Stato Membro della Unione Europea, a cui si applicano i Regolamenti comunitari nr. 883 del 29.04.2004 e nr. 987 del 16.06.2009 per la determinazione della legislazione previdenziale applicabile;
- per gli iscritti agli Albi forensi che svolgano funzioni di Magistrato Onorario, secondo il decreto legislativo 13 luglio 2017 n. 116 e successive modificazioni e integrazioni.

L'iscrizione è deliberata d'ufficio dalla Giunta Esecutiva non appena pervenuta comunicazione da parte del competente COA o CNF dell'avvenuta iscrizione ad un Albo e decorre dalla data di iscrizione all'Albo Forense calcolando l'intero anno solare, stante il principio di **infrazionabilità dell'anno previdenziale**.

L'Avvocato non è tenuto ad inviare a Cassa la domanda di iscrizione ma, nel caso in cui la comunicazione del COA non sia ancora perfezionata, l'Avvocato deve registrarsi con apposita procedura telematica sull'*home page* del sito "*Autodichiarazione Albo*", che consente di registrarsi e ottenere le credenziali (codice meccanografico e PIN) per accedere all'area personale del sito Internet.

Il Dottore Praticante, invece, può iscriversi a Cassa Forense.

La domanda di iscrizione facoltativa potrà essere inoltrata telematicamente collegandosi al sito nella sezione Accessi Riservati - posizione personale - istanze Online.

Il Praticante può procedere alla **Autodichiarazione anagrafica** per l'iscrizione facoltativa. La procedura consente di acquisire i **codici di accesso** all'area riservata dove poter perfezionare la domanda di iscrizione facoltativa a Cassa Forense che necessita del Codice meccanografico e del PIN.

OBBLIGHI DICHIARATIVI

L'art. 7 del Regolamento Unico pone l'obbligo agli Iscritti agli Albi di comunicare all'Ente il reddito netto professionale e il volume d'affari dichiarato ai fini dell'IVA nell'anno.

La comunicazione è effettuata con il Modello 5 e deve essere trasmessa in via telematica entro il 30 settembre di ogni anno, con riferimento ai redditi prodotti nell'anno precedente.

Il Modello 5 deve essere inviato anche nei casi in cui:

- non sia stata presentata alcuna dichiarazione dei redditi
- i dati reddituali IRPEF/IVA siano pari a zero o negativi
- non sia stata ancora aperta la Partita IVA
- sia intervenuta la cancellazione dalla Cassa Forense, per comunicare i redditi relativi l'anno di cancellazione

Il **ritardato o l'omesso invio** del Modello 5 determina l'applicazione di sanzioni amministrative.

Se l'omissione perdura la Cassa provvede alla comunicazione al competente COA del mancato invio del Mod. 5 da parte dell'iscritto con conseguente avvio dei procedimenti amministrativi e disciplinari.

OBBLIGHI CONTRIBUTIVI

Gli avvocati e i praticanti iscritti volontariamente alla Cassa sono tenuti alla seguente contribuzione:

- Contributo MINIMO soggettivo **€ 2.750,00** per l'anno **2025**
- Contributo MINIMO integrativo **€ 350,00** per l'anno **2025**
- Contributo MINIMO soggettivo **€ 2.790,00** per l'anno **2026**
- Contributo MINIMO integrativo **€ 355,00** per l'anno **2026**
- Contributo di maternità determinato annualmente in misura fissa in ragione degli iscritti alla Cassa e delle indennità erogate (mantenimento dell'equilibrio finanziario fra entrate e uscite)
- Contributo integrativo in AUTOLIQUIDAZIONE Mod.5 (eccedenza IVA):
aliquota 4% sulla parte eccedente il volume d'affari di **€ 8.750,00** per il **2025** (mod. 5/2026) e **€ 8.875,00** per il **2026** (mod. 5/2027)
- Contributo soggettivo in AUTOLIQUIDAZIONE Mod.5 (eccedenza IRPEF):
aliquota del 16% per il 2025 sulla parte eccedente il reddito netto professionale di € 17.188,00 fino al tetto reddituale di € 130.000,00 (mod. 5/2026), + 3% oltre il tetto reddituale

aliquota del 17% per il 2026 sulla parte eccedente il reddito netto professionale di € 16.412,00 fino al tetto reddituale di € 131.800,00 (mod. 5/2026) + 3% oltre il tetto reddituale

aliquota del 18% dal 2027 (Mod. 5/2028) + 3% oltre il tetto reddituale

Per gli **Avvocati pensionati di vecchiaia** che proseguono l'esercizio della Professione è previsto un nuovo regime contributivo:

- Contributo MINIMO soggettivo
Non dovuto dall'anno successivo la decorrenza della pensione di vecchiaia.
- Contributo MINIMO integrativo **€ 350,00** per l'anno **2025 (mod. 5/2026)** ed **€ 355,00** per l'anno **2026 (mod. 5/2027)**.
- Contributo integrativo in AUTOLIQUIDAZIONE Mod.5 (eccedenza IVA):
aliquota 4% sulla parte eccedente il volume d'affari di **€ 8.750,00** per il **2025 (mod. 5/2026)** e **€ 8.875,00** per il **2026 (mod. 5/2027)**.
- Contributo soggettivo in AUTOLIQUIDAZIONE Mod.5 (eccedenza IRPEF):
aliquota del 12% a decorrere dal 2025 fino al tetto reddituale stabilito anno per anno (**€ 130.000,00 per il 2025 ed € 131.800,00 per il 2026**)
+ il 3% oltre il tetto reddituale e il contributo di maternità

STA OBBLIGO DICHIARATIVO/CONTRIBUTIVO

Ai sensi dell'art. 4 bis **"Esercizio della professione forense in forma societaria"** della legge n. 247/2012, introdotto dall' art. 1, comma 141, lett. b), della legge 4 agosto 2017, n. 124, *"L'esercizio della professione forense in forma societaria è consentito a società di persone, a società di capitali o a società cooperative iscritte in un'apposita sezione speciale dell'albo tenuto dall'ordine territoriale nella cui circoscrizione ha sede la stessa società...."*.

Tali società che possono costituirsi in qualunque forma devono, tuttavia, prevedere nella denominazione sociale l'indicazione **"società tra avvocati"** e applicare la maggiorazione percentuale del contributo integrativo 4% (di cui all'articolo 11 della legge 20 settembre 1980, n. 576), su tutti i corrispettivi rientranti nel volume di affari ai fini dell'IVA, con obbligo di versamento annuale alla Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza Forense.

Il 1° gennaio 2022 (con riferimento all'anno di produzione reddito 2021), in attuazione della predetta normativa è entrato in vigore il Regolamento Società tra Avvocati, approvato con ministeriale del 29 ottobre 2021, il cui art. 3 **"Comunicazione per le Società Tra Avvocati – mod 5ter"** ha previsto l'obbligo per le Società tra Avvocati, che risultano iscritte, anche per frazione di anno, nella Sezione Speciale dell'Albo, di comunicare alla Cassa Forense, entro il 30 settembre di ogni anno, con il **modello 5 ter** (primo modello 5ter/2022) il volume complessivo d'affari conseguito ai fini dell'IVA, norma trasfusa nell'art. 16 del nuovo Regolamento Unico della Previdenza, in vigore dal 1 gennaio 2025 e che ha abrogato il *Regolamento Società tra Avvocati*.

Le STA devono, inoltre, comunicare l'ammontare del reddito complessivo prodotto, anche se negativo, l'ammontare degli utili, anche non distribuiti, nonché i compensi spettanti a ciascun socio per l'anno precedente. L'art. 23 del nuovo Regolamento Unico prevede, ancora, che il reddito prodotto dalla Società tra Avvocati attribuibile al socio iscritto a Cassa Forense, nonché ogni altro provento da lui percepito, ivi compreso il compenso e le indennità ricevuti quale componente dell'organo amministrativo di gestione della Società tra Avvocati, sono equiparati ai fini previdenziali al reddito netto professionale, a prescindere dalla loro qualificazione fiscale con conseguente obbligo contributivo (sommatoria del reddito professionale personale con quello che deriva dalla STA).

SIMULATORE PRESTAZIONI PREVIDENZIALI e ONERE RISCATTO

È utile anche qui segnalare che ogni iscritto a Cassa può effettuare la simulazione del proprio trattamento previdenziale e di eventuali oneri di riscatto accedendo al sito di Cassa Forense nella sezione "Accessi riservati - posizione personale".

AVVOCATI DI PAESI UE ED EXTRA UE

AVVOCATI ESERCENTI LA PROFESSIONE IN AMBITO DELL'UNIONE EUROPEA

L'art. 1 del Regolamento Unico della Previdenza Forense, al primo comma, prevede l'obbligo di iscrizione alla Cassa per tutti gli Avvocati iscritti agli Albi professionali forensi. Nel caso in cui l'attività professionale sia svolta in modo concorrente o esclusivo in un altro Stato membro della Unione Europea, ai sensi del successivo comma 6, è necessario fare riferimento ai Regolamenti (CE) del Parlamento Europeo e del Consiglio del 29 aprile 2004, n. 883 e del 16 settembre 2009 n. 987.

L'art. 13, paragrafo 2, del Regolamento n. 883/2004 dispone che alla persona che esercita abitualmente un'attività autonoma in due o più Stati membri si applica la legislazione dello Stato membro di residenza se *esercita una parte sostanziale della sua attività in tale Stato*.

L'art. 14, paragrafo 8, del Regolamento n. 987/2009, ai fini delle precisazioni relative agli articoli 12 e 13 del Regolamento n. 883/2004, stabilisce che per *"parte sostanziale di una attività subordinata o autonoma"* esercitata in uno Stato membro, si intende che in esso è

esercitata una parte quantitativamente sostanziale dell'insieme delle attività del lavoratore subordinato o autonomo, senza che si tratti necessariamente della parte principale di tali attività.

Per stabilire se una parte sostanziale dell'attività sia svolta in un dato Stato membro, valgono i seguenti criteri indicativi:

- a) per l'attività subordinata l'orario di lavoro e/o la retribuzione;
- b) per l'attività autonoma, il fatturato, l'orario di lavoro, il numero dei servizi prestati e/o il reddito.

Nel quadro di una valutazione globale, una quota inferiore al 25% di detti criteri è indicativa del fatto che una parte sostanziale delle attività non è svolta nello Stato membro in questione.

Cassa Forense esonera, pertanto, dall'iscrizione all'Ente, anche in costanza di iscrizione all'Albo, gli avvocati che documentano la propria residenza in uno Stato membro dell'Unione Europea, e dimostrano che il centro di interessi della attività e la prevalenza della stessa è svolta nel territorio ove risultano essere residenti. La produzione di documenti relativi al reddito prodotto nello Stato membro e la certificazione attestante il versamento dei contributi presso la gestione previdenziale estera concretizzano il concetto di "parte sostanziale di una attività autonoma".

AVVOCATI ESERCENTI LA PROFESSIONE OLTRE L'AMBITO EUROPEO

Per quanto riguarda i professionisti che esercitano l'attività professionale in uno Stato non appartenente all'Unione Europea, si rammenta che al fine di evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, sono stipulati degli Accordi tra il governo italiano e i diversi Stati che, seppure nella loro diversità stabiliscono che i redditi che una persona fisica, residente in uno degli Stati contraenti, ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività indipendenti, sono assoggettati alla normativa dello Stato ove abitualmente stabiliscono la base fissa per l'esercizio dell'attività.

Per quanto riguarda il **Regno Unito** per la determinazione della legislazione previdenziale applicabile, Cassa Forense continua a fare riferimento ai Regolamenti comunitari nr. 883 del 29.04.2004 e nr. 987 del 16.06.2009.

Ne segue che, nel rispetto del divieto della doppia imposizione, Cassa Forense esonera dal pagamento dei contributi obbligatori i professionisti che restano iscritti in un Albo professionale italiano.

CAPITOLO SETTE

SPUNTI DI DIRITTO COMPARATO SULLA FISCALITÀ DELL'AVVOCATO

Avv. Barbara Benazzi (UNCAT)
in collaborazione con la Commissione Studi Cassa Forense

Libero professionista è colui che svolge una attività economica a favore di terzi, attraverso una prestazione di servizi "intellettuali", cioè mediante un lavoro intellettuale.

Ma questa definizione è ancora attuale nella complessa società dell'AI, delle immagini di avvocati rappresentati da personaggi come Harvey Specter e Jessica Pearson nella nota serie TV americana *Suits*?

Veramente oggi essere Avvocati significa prestare solo una "attività intellettuale"? La domanda è lecita se si pensa che il criterio di tassazione poggia le sue fondamenta proprio sul tipo di attività svolta (benefica, commerciale pubblica, privata, a fine lucrativo, ecc.) sulle modalità di esercizio della stessa (in forma individuale o collettiva ecc.).

Ebbene, l'Avvocato in Italia esercita una attività economica mediante lavoro intellettuale, conseguentemente il suo reddito viene definito di lavoro autonomo, distinguendolo dal reddito d'impresa sia nelle modalità di tassazione sia nella sua determinazione di componenti attive o passive sia nei suoi obblighi contributivi.

La disamina di questo capitolo, posto al finale del breviario sulla fiscalità dell'avvocato, vuole portare una riflessione sulle prestazioni intellettuali fornite dagli avvocati in Italia, rispetto a quelle fornite da colleghi di altri paesi.

Infatti, la corretta pressione fiscale costituisce elemento di fondamentale importanza per consentire la giusta collaborazione e concorrenza in una economia internazionale dei servizi legali.

Le imprese si devono avvalere di servizi legali competitivi, in grado di essere utili alla rapidità di mutamento dei tempi, non fermi a modalità ormai superate di approccio alla professione.

L'avvento della AI allora sarà uno dei mezzi della sfida non lo spauracchio di un avvocato *demodé*!

Ed ora, senza ulteriori indugi, andiamo ad esaminare il sistema fiscale degli Avvocati in Francia e in Svizzera (Canton Ticino).

FISCALITÀ DELL'AVVOCATO IN FRANCIA

La fiscalità dell'Avvocato in Francia è regolata secondo le norme fiscali generali francesi, ma ci sono specificità che riguardano la professione legale, tra cui imposte dirette, IVA, contributi previdenziali e regimi fiscali speciali previsti per gli studi legali.

Imposta sul reddito (*Impôt sur le Revenu - IR*)

L'Avvocato indipendente in Francia è tassato sul reddito derivante dalla sua attività professionale. Gli avvocati dichiarano i propri redditi nel quadro del Bénéfices Non Commerciaux (BNC), un regime specifico per i professionisti che esercitano attività non commerciali, come gli avvocati.

Ci sono due regimi principali per calcolare il reddito:

- Regime de la déclaration contrôlée: è il regime reale, che obbliga l'avvocato a tenere una contabilità regolare e dettagliata. In questo regime, le spese sostenute per l'attività possono essere dedotte dal reddito, riducendo l'imponibile.
- Micro-BNC: per avvocati con un fatturato inferiore a 77.700 euro (2023). In questo regime, è prevista una deduzione forfettaria del 34% sui ricavi da imputare a spese

professionali, senza bisogno di fornire documentazione al riguardo.

Imposta sul valore aggiunto (TVA)

Gli Avvocati francesi sono soggetti all'IVA (TVA in francese) sulle loro prestazioni professionali. Attualmente, l'aliquota ordinaria applicabile è del 20%, è, pertanto, necessario applicare l'IVA alle prestazioni e presentare le relative dichiarazioni periodiche.

Per gli avvocati che fatturano meno di 44.500 euro la TVA non si applica alle loro prestazioni e possono beneficiare della franchise en base de TVA, ossia dell'esenzione dall'applicazione dell'IVA.

Tassazione delle società di avvocati

Nel caso in cui un avvocato eserciti tramite una SELARL (Société d'exercice libéral à responsabilité limitée) o un'altra forma di società, il reddito della società è soggetto all'imposta sulle società (Impôt sur les Sociétés - IS), con aliquote del 25% (dal 2022). Naturalmente, la distribuzione ai soci-avvocati dei dividendi, sosterà l'ulteriore tassazione come redditi da capitale.

Tasse professionali locali

In Francia, gli Avvocati, come altre professioni liberali, sono generalmente soggetti alla *Cotisation Foncière des Entreprises (CFE)* e in rare eccezioni alla *Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises (CVAE)*.

Cotisation Foncière des Entreprises (CFE)

Questa imposta è calcolata in base al valore locativo degli immobili che l'avvocato utilizza per la sua attività professionale (ad esempio lo studio legale). Tuttavia, sono previste esenzioni o riduzioni per alcuni casi ad es.:

- nuovi avvocati: esenzione totale durante il primo anno di attività.
- altri casi specifici: ad es. in alcuni Comuni, potrebbero esserci esenzioni parziali o totali, ciò per consentire l'insediamento degli studi legali anche in Comuni minori o più disagiati.

Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises (CVAE)

La CVAE è una imposizione che riguarda le imprese con un fatturato superiore a 500.000 euro calcolata sul valore aggiunto prodotto dall'impresa stessa. Va precisato che qualora tale soglia di fatturato venga superata dal professionista, egli è tenuto al pagamento della CVAE, inoltre se il fatturato è compreso tra 152.500 e 500.000 euro, l'avvocato non è tenuto al pagamento, ma deve comunque presentare la dichiarazione.

Deduzioni e agevolazioni

Come per altre professioni liberali, anche gli avvocati possono beneficiare di diverse deduzioni fiscali per spese sostenute nell'esercizio dell'attività, tra cui:

- Spese per affitto e gestione dello studio legale
- Costi per la formazione professionale continua
- Spese di trasferta e rappresentanza professionale
- Acquisto di materiali e strumenti necessari all'attività

FISCALITA' DELL'AVVOCATO IN SVIZZERA

L'imposizione fiscale di un avvocato in Svizzera (canton Ticino), fa riferimento al sistema fiscale svizzero caratterizzato da una tassazione multilivello (comunale, cantonale e federale).

Imposizione fiscale sull'avvocato

L'imposizione fiscale per un avvocato, come per altre professioni indipendenti, riguarda principalmente l'imposta sul reddito e l'imposta sulla sostanza, le quali hanno una variazione a

seconda del reddito e del patrimonio dell'individuo.

Le aliquote fiscali in Svizzera variano in ragione dei diversi livelli comunale, cantonale e federale.

Imposta federale diretta

Reddito: L'imposta federale diretta sul reddito delle persone fisiche è progressiva. Le aliquote variano dallo 0% al 11.5%, a seconda del reddito annuo complessivo.

L'avvocato che esercita in proprio deve dichiarare il proprio reddito netto, cioè il reddito dopo la deduzione delle spese professionali.

Imposta cantonale e comunale

sul Reddito: Il Cantone Ticino e i suoi Comuni applicano le loro imposte sul reddito, anche in questo caso su base progressiva. Le aliquote variano significativamente da comune a comune. Per esempio, l'aliquota massima nel Cantone Ticino può superare il 20% nelle fasce più alte di reddito, oltre all'imposta federale.

sulla Sostanza: È prevista anche l'imposta sulla sostanza (patrimonio netto), applicata a livello cantonale e comunale. Le aliquote sono relativamente basse e variano a seconda della fascia patrimoniale.

Imposte indirette

IVA (Imposta sul Valore Aggiunto): Gli avvocati che fatturano più di CHF 100'000 all'anno devono registrarsi come soggetti IVA e addebitare un'aliquota del 8.1% sui servizi forniti. Gli avvocati possono inoltre detrarre l'IVA sugli acquisti professionali.

CAPITOLO OTTO

LA ROTTAMAZIONE-QUINQUIES

DISCIPLINA GENERALE E RAPPORTI CON CASSA FORENSE

(art. 1, commi 82-101, L. 30 dicembre 2025, n. 199)

Avv. Raffaella d'Anna – Avv. Anita Russo (UNCAT)
in collaborazione con la Commissione Studi Cassa Forense

La c.d. Rottamazione-*quinquies* è la procedura di definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della riscossione introdotta dall'art. 1, commi 82-101, della L. 30 dicembre 2025, n. 199 (Legge di Bilancio 2026).

La misura si colloca nella linea evolutiva delle precedenti definizioni dei debiti iscritti a ruolo: dalla prima Rottamazione (art. 6 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193), alla Rottamazione-*bis* (art. 1 del D.L. 16 ottobre 2017, n. 148), alla Rottamazione-*ter* (art. 3 del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119), sino alla Rottamazione-*quater* (art. 1, commi 231-252, della L. 29 dicembre 2022, n. 197).

La novità del 2026, tuttavia, non si esaurisce nel dato temporale o procedurale. Per l'Avvocato, la disciplina deve essere letta alla luce di un principio ordinamentale di fondo: l'autonomia normativa, gestionale e finanziaria delle Casse previdenziali privatizzate, riconosciuta dal D.lgs. 30 giugno 1994, n. 509: l'autonomia normativa, gestionale e finanziaria delle Casse previdenziali privatizzate, riconosciuta dal D.lgs. 30 giugno 1994, n. 509.

Le Casse professionali, pur esercitando una funzione pubblicistica in regime obbligatorio, non costituiscono articolazioni dell'INPS né rientrano nel perimetro della finanza statale in senso stretto. Si tratta di enti dotati di autonomia organizzativa, regolamentare e contabile, con correlata responsabilità nella gestione delle risorse e nel mantenimento degli equilibri attuariali.

Questa autonomia - vera e propria clausola di sistema - comporta che l'estensione ai crediti delle Casse delle misure di definizione agevolata previste dal legislatore statale non sia automatica, ma richieda un'espressa previsione normativa ovvero, ove consentito, una specifica deliberazione dell'Ente interessato.

La differenza tra Rottamazione-*quater* e Rottamazione-*quinquies* si comprende in questo quadro.

La Rottamazione-*quater* consentiva l'inclusione dei crediti delle Casse privatizzate, subordinandola a un'autonoma deliberazione dell'Ente. In attuazione di tale previsione, Cassa Forense aveva deliberato l'adesione alla misura con decisione del Comitato dei Delegati del 27 gennaio 2023. Il modello era strutturalmente compatibile con l'autonomia finanziaria dell'Ente.

La Rottamazione-*quinquies*, invece, adotta un'impostazione diversa. L'art. 1, comma 82, della L. n. 199/2025 delimita in modo tassativo l'ambito soggettivo della definizione, circoscrivendolo - per quanto concerne i debiti previdenziali - esclusivamente ai contributi dovuti all'INPS. Non è previsto alcun meccanismo di *opt-in*. L'esclusione discende direttamente dalla formulazione legislativa.

La differenza non è meramente temporale, ma strutturale: nella Rottamazione-*quater* l'estensione alle Casse era possibile; nella Rottamazione-*quinquies* essa è normativamente preclusa.

AMBITO OGGETTIVO DELLA MISURA

Ai sensi del comma 82, possono essere oggetto di definizione i carichi affidati all'Agente della riscossione nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2023.

Rientrano nell'ambito applicativo:

- i debiti derivanti dall'omesso versamento di imposte risultanti dai controlli automatizzati e formali di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e agli artt. 54-*bis* e 54-*ter* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- i contributi previdenziali dovuti all'INPS, con esclusione di quelli richiesti a seguito di accertamento;
- le sanzioni amministrative per violazioni del Codice della strada (D.lgs. 30 aprile 1992, n. 285) irrogate dalle Prefetture.

La misura si estende ai carichi già oggetto di precedenti definizioni agevolate divenute inefficaci per mancato pagamento, nonché ai carichi inseriti nella Rottamazione-*quater* o nella riammissione alla stessa qualora, alla data del 30 settembre 2025, risultino perduti i relativi benefici.

Restano esclusi:

- i debiti derivanti da attività di accertamento non riconducibili ai controlli automatizzati o formali;
- i tributi e le sanzioni di competenza degli enti territoriali;
- le sanzioni per violazioni del Codice della strada irrogate da organi diversi dalle Prefetture;
- i carichi già inclusi in piani di Rottamazione-*quater* per i quali, al 30 settembre 2025, risultino regolarmente versate tutte le rate scadute;
- i crediti derivanti da pronunce della Corte dei conti, dal recupero di aiuti di Stato e da sanzioni penali.

Ne consegue che i contributi soggettivi, integrativi, di maternità e la contribuzione modulare volontaria dovuti a Cassa Forense, anche se iscritti a ruolo nel periodo 2000-2023, non sono suscettibili di definizione.

CONTENUTO DELLA DEFINIZIONE

La definizione si perfeziona mediante il versamento integrale delle somme dovute a titolo di capitale e delle spese per procedure esecutive e diritti di notifica.

Non sono dovute sanzioni, interessi iscritti a ruolo, interessi di mora di cui all'art. 30 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, né aggio di riscossione.

Per le sanzioni amministrative relative a violazioni del Codice della strada irrogate dalle Prefetture, l'abbattimento riguarda esclusivamente gli interessi e l'aggio, restando integralmente dovuta la sanzione principale.

PROCEDURA, EFFETTI E DECADENZA

La domanda di adesione deve essere presentata esclusivamente in via telematica entro il 30 aprile 2026.

Il pagamento può avvenire in unica soluzione entro il 31 luglio 2026 oppure in forma rateale fino a un massimo di 54 rate bimestrali, con applicazione di interessi nella misura del 3 per cento annuo sulle rate successive alla prima.

La presentazione dell'istanza comporta la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza, il divieto di avvio di nuove procedure cautelari ed esecutive e la non prosecuzione delle esecuzioni già avviate, salvo che si sia già tenuto il primo incanto con esito positivo.

Occorre distinguere, in tale contesto, tra procedure esecutive e misure cautelari: le prime (pignoramenti) sono sospese e, a seguito del pagamento della prima o unica rata, non possono essere ulteriormente proseguite, con conseguente estinzione della procedura esecutiva; le seconde (fermi amministrativi e ipoteche), ove già iscritte alla data di presentazione della

domanda, restano efficaci sino all'integrale pagamento del debito definito.

Il contribuente non è considerato inadempiente ai fini degli artt. 28-ter e 48-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

La decadenza interviene in caso di omesso o insufficiente versamento della rata unica, di due rate, anche non consecutive, o dell'ultima rata, con perdita dei benefici e ripresa della riscossione ordinaria.

RILIEVO SISTEMATICO PER L'AVVOCATO

Per l'Avvocato, la Rottamazione-*quinquies* cristallizza una distinzione netta nella gestione della posizione contributiva: i debiti verso l'INPS possono rientrare nella definizione nei limiti di legge; i debiti verso Cassa Forense restano integralmente disciplinati dall'ordinamento interno dell'Ente.

Ne discende un principio metodologico chiaro: le misure di definizione agevolata statali incidono sui crediti delle Casse privatizzate soltanto in presenza di una previsione legislativa espressa. In assenza di tale previsione, prevale l'autonomia finanziaria dell'Ente.

OSSERVAZIONE IN CHIAVE COSTITUZIONALE

La scelta del legislatore di circoscrivere l'ambito applicativo della Rottamazione-*quinquies* ai soli contributi previdenziali dovuti all'INPS, escludendo quelli dovuti alle Casse previdenziali privatizzate, potrebbe porre - almeno in astratto - una questione di compatibilità con l'art. 3 Cost., sotto il profilo dell'uguaglianza tra soggetti obbligati a contribuzione previdenziale.

Una lettura sistematica consente tuttavia di ritenere che la differenziazione sia sorretta da una non irragionevole diversità delle situazioni poste a confronto.

L'INPS è ente pubblico inserito nel sistema della finanza statale e ricompreso nel perimetro della finanza pubblica; le Casse privatizzate di cui al D.lgs. 30 giugno 1994, n. 509, pur esercitando una funzione previdenziale obbligatoria, operano in regime di autonomia gestionale e finanziaria, secondo un modello dichiaratamente autofinanziato e fondato sulla responsabilità diretta nella gestione delle risorse.

La Corte costituzionale, con la sentenza 18 gennaio 2017, n. 7, ha affermato che la tutela degli equilibri finanziari di un ente previdenziale privatizzato è *"intrinsecamente funzionale alla garanzia delle posizioni previdenziali degli associati, a sua volta riconducibile all'art. 38 Cost."*. L'autonomia finanziaria non costituisce un fine in sé, ma lo strumento necessario per garantire nel tempo l'effettività del diritto alla previdenza.

La medesima pronuncia ha inoltre sottolineato che i contributi degli iscritti devono assicurare l'autosufficienza della gestione e la resa delle future prestazioni, in presenza di un chiaro divieto normativo di intervento riequilibratore dello Stato. Ne deriva una netta separazione rispetto al sistema facente capo all'INPS, il quale opera entro una diversa cornice finanziaria e istituzionale.

In tale prospettiva, l'eventuale estensione automatica di una misura di definizione agevolata ai crediti delle Casse privatizzate, incidendo sulle entrate contributive e sulla capacità di riscossione, potrebbe riflettersi sugli equilibri attuariali che costituiscono il presupposto della tutela delle posizioni previdenziali degli iscritti.

La scelta legislativa operata con la L. n. 199/2025 può pertanto essere letta come espressione della discrezionalità del legislatore in materia di politica fiscale e previdenziale, esercitata nel rispetto del canone di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. La differenziazione tra INPS e Casse privatizzate non appare manifestamente arbitraria, poiché fondata su un elemento strutturale - l'autonomia finanziaria e la separazione dal bilancio statale - idoneo a giustificare un trattamento normativo non omogeneo.

Resta fermo che eventuali future estensioni di misure di definizione agevolata ai crediti delle Casse previdenziali privatizzate richiederebbero un'espressa previsione legislativa e una

preventiva valutazione dell'impatto finanziario e attuariale sul sistema previdenziale forense.

CAPITOLO NOVE

MALATTIA DEL PROFESSIONISTA E SOSPENSIONE DEGLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI

(articolo 1, commi dal 927 al 944, della legge n. 234 del 2021)

Avv. Raffaella d'Anna – Avv. Anita Russo (UNCAT)
in collaborazione con la Commissione Studi Cassa Forense

L'articolo 1, commi dal 927 al 944, della L. n. 234/2021 (Legge di bilancio 2022, pubblicata sulla G.U. 31.12.2021, n. 310, Suppl. Ord. n. 49 ed in vigore dal 01.01.2022), ha introdotto e disciplinato **la sospensione della decorrenza dei termini relativi agli adempimenti tributari a carico del libero professionista in favore del proprio assistito nei casi di impossibilità al loro adempimento per gravi motivi di salute.**

Per effetto della norma **nessuna responsabilità è imputata al libero professionista o al suo cliente a causa della scadenza di un termine tributario perentorio stabilito in favore della pubblica amministrazione e per il cui inadempimento è prevista una sanzione pecuniaria o penale.**

SOGGETTI CHE POSSONO BENEFICIARE DELLA SOSPENSIONE

Può beneficiare della sospensione il **«libero professionista»** (comma 933), vale a dire la persona fisica che esercita come attività principale una delle attività di lavoro autonomo per le quali è previsto l'obbligo di iscrizione ai relativi albi professionali.

Le scadenze sono sospese anche in caso di **esercizio della libera professione in forma associata** o societaria, ai sensi delle disposizioni vigenti in materia, **qualora il numero complessivo dei professionisti associati o dei soci sia inferiore a tre, ovvero il professionista infortunato o malato sia nominativamente responsabile dello svolgimento dell'incarico professionale** (comma 940).

AMBITO APPLICATIVO

Gli eventi il cui accadimento determina la possibilità di usufruire della sospensione sono:

- l'«**infortunio**», ossia l'evento dovuto a causa fortuita, violenta ed esterna, che produce lesioni corporali obiettivamente constatabili e questo sia che l'infortunio sia avvenuto;
- la «**grave malattia**» ossia uno stato patologico di salute, non derivante da infortunio, la cui gravità sia tale da determinare il temporaneo mancato svolgimento dell'attività professionale, a causa della necessità di provvedere ad immediate cure ospedaliere o domiciliari superiori a tre giorni, ovvero a indagini e analisi finalizzate alla salvaguardia dello stato di salute;
- l'«**intervento chirurgico**», ossia l'intervento svolto presso una struttura sanitaria e necessario per la salvaguardia dello stato di salute del libero professionista;
- il «**parto prematuro**» della libera professionista;
- il «**parto o l'interruzione della gravidanza avvenuta oltre il terzo mese dall'inizio della stessa**»;
- il «**ricovero** ospedaliero d'urgenza per infortunio o malattia grave del **figlio minorenn** del professionista ovvero intervento chirurgico dello stesso».

SCADENZE SOSPENSE

Sono sospesi i termini tributari per l'adempimento di una prestazione a carico del cliente da

eseguirsi da parte del professionista nei **sessanta giorni** successivi al verificarsi dell'evento, qualora **sia stato conferito specifico mandato da parte del cliente** avente data antecedente all'inabilità temporanea all'esercizio dell'attività professionale.

Dunque, non possono beneficiare della sospensione gli adempimenti con scadenza successiva ai sessanta giorni decorrenti dall'evento, anche se non è terminato il periodo di riabilitazione presso il domicilio. Ciò nel presupposto, il professionista che non è in grado di sostenere l'incarico ricevuto, deve informare tempestivamente il cliente e chiedere di essere sostituito o affiancato da altro professionista e che il cliente abbia provveduto a sostituire il professionista inabilitato

L'Agenzia delle Entrate con la risposta n. 248/2023 all'interpello ha specificato che l'indicazione dei sessanta giorni rappresenta un "limite massimo", sicché, nell'opposta ipotesi di degenza ospedaliera/cure domiciliari per un periodo inferiore, la sospensione opera solo limitatamente agli adempimenti con scadenza in detto periodo.

DECORRENZA E TERMINE DELLA SOSPENSIONE

La sospensione ha effetto a seconda dei casi a decorrere dal giorno del ricovero in ospedale (anche nel caso di parto prematuro comma 936) o dal giorno d'inizio delle cure domiciliari fino a trenta giorni dopo la dimissione dalla struttura sanitaria o la conclusione delle cure domiciliari (comma 931).

In caso di parto o di interruzione della gravidanza avvenuta oltre il terzo mese dall'inizio della stessa, i termini sono sospesi, rispettivamente, a decorrere dall'ottavo mese di gestazione fino al trentesimo giorno successivo al parto ovvero fino al trentesimo giorno successivo all'interruzione della gravidanza (comma 937).

Gli adempimenti sospesi devono essere eseguiti entro il giorno successivo a quello di scadenza del termine del periodo di sospensione (comma 932).

Va precisato, tuttavia, che la disciplina contemplata dall'articolo 1, commi dal 927 al 944 non comporta la fissazione di nuovi termini di scadenza che si sostituiscono a quelli originari, che, invece, rimangono invariati, non beneficiando il professionista che invoca l'impedimento di alcuna proroga, bensì della mera facoltà di adempiere nel più ampio periodo di sospensione così come delineato. Conseguentemente, ogni termine collegato a quello ordinario per l'adempimento rimane ad esso ancorato, anche con riferimento all'eventuale rateizzazione dei versamenti dovuti.

ONERI COMUNICATIVI

Il professionista deve notificare, tramite raccomandata con avviso di ricevimento ovvero con PEC, gli uffici competenti (ad esempio presso l'Agenzia delle Entrate) dell'accaduto. La comunicazione da inoltrare ai competenti uffici della pubblica amministrazione deve accludere copia dei mandati professionali, di cui va dimostrata la data certa, unitamente alla documentazione medica che attesta la data di inizio e conclusione del periodo di degenza ospedaliera/cure domiciliari. L'obbligo di far conoscere i nominativi dei clienti i cui adempimenti beneficiano di sospensione rappresenta, quindi, per espressa disposizione di legge, la necessaria condizione che rende operativo l'istituto.

CONTROLLI E SANZIONI

La pubblica amministrazione può richiedere alle aziende sanitarie locali l'effettuazione di visite di controllo nei confronti di coloro che richiedano l'applicazione delle fattispecie di sospensione già menzionate (comma 942).

Per i soggetti che beneficino di queste ultime sulla base di una falsa dichiarazione o attestazione sono previsti l'arresto da sei mesi a due anni ed una sanzione pecuniaria da 2.500 a 7.750 euro (comma 943). Per ogni altra violazione delle norme di cui ai commi in esame è

prevista una sanzione pecuniaria da 250 a 2.500 euro.

Ai soggetti che favoriscano le violazioni in oggetto, si applicano le corrispondenti sanzioni, sopra menzionate (comma 944).

CASI PRATICI DI INTERESSE

Per quanto la norma sembra di stretto interesse dei dottori commercialisti, anche l'Avvocato può essere tenuto per mandato a svolgere degli adempimenti fiscali per conto del proprio cliente nell'ambito dell'assistenza legale e della rappresentanza.

Senza pretendere di stilare un elenco esaustivo di adempimenti fiscali a cui può essere tenuto l'Avvocato nello svolgimento del proprio mandato, si può dire che vi rientrano: la registrazione di atti e contratti con il pagamento delle relative imposte di registro, bolli etc., la gestione degli adempimenti per le successioni, gli adempimenti legati a procedure esecutive e fallimentari.

Di qui l'interesse ad una norma decisamente poco conosciuta.

CONSIDERAZIONI FINALI

*della Commissione Studi
Comitato dei Delegati 2023 - 2026*

Alla luce delle significative ultime novità fiscali e tributarie, anche per l'anno 2026, la Commissione Studi di Cassa Forense, in collaborazione con UNCAT, ha inteso realizzare la II edizione del 'Vademecum fiscale per gli Avvocati', quale utile guida di riferimento, di agevole lettura, per aiutare i Colleghi nel non sempre facile compito di comprendere gli interventi legislativi di interesse che impattano sulla loro attività professionale.

La scelta di aderire o meno a regimi agevolati, al concordato, alla rottamazione *quinquies*, la valutazione della pace fiscale e la conoscenza dei modelli di società tra Avvocati riguardano aspetti chiave della fiscalità che vengono trattati nel testo e che meritano un approfondimento che consenta agli Avvocati di compiere scelte strategiche ragionate.

Conoscere la fiscalità consente di gestire in modo consapevole l'attività professionale, ottimizzare il carico fiscale, ridurre il carico tributario, evitare sanzioni, sfruttare agevolazioni, deduzioni, detrazioni, per meglio incidere sulla produzione del reddito, tutti sforzi che vanno opportunamente sostenuti anche per il futuro previdenziale che ciascun Avvocato deve opportunamente pianificare, sin dall'avvio dell'attività forense.

Un'azione tempestiva per proteggere la fiscalità richiede l'adozione di misure preventive e di pianificazione con una compliance rigorosa.

Con la pressione fiscale che ci attanaglia e l'aumento dei controlli, intervenire per ridurre il carico fiscale ed il rischio di accertamenti e di contenzioso tributario è di importanza fondamentale per gli Avvocati.

La Commissione Studi, con il lavoro proposto, intende quindi facilitare i Colleghi aiutandoli nello svolgimento della professione forense nel difficile ma necessario approccio preventivo strategico alla pianificazione fiscale utile per ottimizzare, sulla base della normativa vigente, il carico tributario.

Seconda edizione

A cura della Commissione Studi di Cassa Forense - Comitato dei Delegati 2023/2026 - in collaborazione con UNCAT - Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi

(Testo aggiornato al 31 gennaio 2026)



GE CASSA
T FORENSE

UNCAT
UNIONE NAZIONALE CAMERE AVVOCATI TRIBUTARISTI