

La deroga sulla determinazione a posteriori delle quote di partecipazione agli utili ex art. 5, comma 3, lettera c), del TUIR si estende alle STP e STA in forma di società semplice, ma solo per i soci professionisti

Il principio di diritto n. 3/2026 chiarisce che la deroga prevista dall'articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR — la quale consente alle associazioni professionali di fissare le quote di partecipazione agli utili fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi — si applica anche alle società tra professionisti e alle società tra avvocati costituite in forma di società semplice, limitatamente alle quote dei soci professionisti. Per i soci non professionisti o finanziatori resta ferma la regola ordinaria del comma 2, con obbligo di predeterminazione anteriore all'inizio del periodo d'imposta. Il documento richiama le risposte a interpello n. 116/2020 e n. 486/2022 per inquadrare le finalità contrapposte della disciplina. Le pronunce del corpus sull'articolo 5 del TUIR riguardano profili diversi da quello qui affrontato.

DOCUMENTO	Agenzia delle entrate · principio di diritto 23 settembre 2026, n. 3
TEMA	Imputazione per trasparenza dei redditi delle società tra professionisti e delle società tra avvocati in forma di società semplice · IRPEF
NORME	Art. 5, commi 1, 2 e 3, lett. c), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) · Art. 10, legge 12 novembre 2011, n. 183 · Art. 4-bis, legge 31 dicembre 2012, n. 247

1. MASSIMA

La deroga prevista dall'articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR — che consente alle associazioni professionali tra persone fisiche di redigere l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata recante le quote di partecipazione agli utili fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi — si applica anche alle società tra professionisti e alle società tra avvocati costituite in forma di società semplice, in virtù dell'equiparazione che la medesima norma opera tra associazioni professionali e società semplici. L'estensione riguarda esclusivamente le quote di partecipazione agli utili riferibili ai soci professionisti, la cui remunerazione è correlata all'apporto personale effettivamente reso e può essere compiutamente determinata solo al termine del periodo d'imposta.

Per i soci non professionisti o finanziatori continua a trovare applicazione la regola ordinaria di cui all'articolo 5, comma 2, del TUIR: la relativa quota di partecipazione agli utili deve risultare dall'atto di costituzione, ovvero da altro atto pubblico o scrittura privata autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta. In presenza di soci non professionisti, la determinazione a consuntivo delle quote dei soci professionisti può riguardare soltanto la parte di utile residua dopo aver previamente individuato, secondo le regole ordinarie, la quota spettante ai soci non professionisti.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

Il principio di diritto interpreta l'articolo 5 del TUIR, nei suoi commi 1, 2 e 3, lettera c). Il comma 1 fissa il principio di imputazione per trasparenza dei redditi delle società di persone in proporzione alla quota di partecipazione agli utili di ciascun socio. Il comma 2 stabilisce che le quote si presumono proporzionate al valore dei conferimenti, salvo diversa determinazione risultante da atto pubblico o scrittura privata autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta. Il comma 3, lettera c), equipara le associazioni professionali tra persone fisiche alle società semplici, concedendo però che l'atto o la scrittura di cui al comma 2 possa essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione. Il documento richiama inoltre l'articolo 10 della legge 12 novembre 2011,

n. 183, che ha consentito la costituzione delle società tra professionisti, e l'articolo 4-bis della legge 31 dicembre 2012, n. 247, che ha introdotto le società tra avvocati.

3. IL QUESITO E IL CHIARIMENTO

Il principio di diritto n. 3/2026 nasce dall'attività di monitoraggio delle risposte rese in sede di interpello, finalizzata a garantire l'uniformità interpretativa all'interno dell'Agenzia delle entrate. L'esigenza di chiarimento riguarda l'applicabilità della deroga dell'articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR — testualmente riferita alle sole associazioni professionali tra persone fisiche — anche alle STP e alle STA costituite nella forma della società semplice, modelli societari introdotti dalla legislazione del 2011 e del 2012, dunque successivi all'entrata in vigore del TUIR.

L'Agenzia muove dalla ricostruzione delle due finalità contrapposte che convivono nel sistema dell'articolo 5: da un lato, la regola del comma 2 mira a impedire arbitraggi distributivi, ossia modifiche a consuntivo delle quote volte a trasferire l'imponibile su soggetti fiscalmente più convenienti; dall'altro, la deroga del comma 3, lettera c), intende valorizzare la natura personale della prestazione professionale, il cui apporto effettivo è determinabile solo al termine del periodo d'imposta. Secondo il documento, quest'ultima esigenza si manifesta anche quando l'attività professionale è esercitata tramite una STP o una STA in forma di società semplice, poiché l'utile dell'esercizio può dipendere in misura prevalente dall'attività personale dei soci professionisti. Il mancato richiamo testuale delle STP e delle STA nell'articolo 5 del TUIR si spiega, a giudizio dell'Agenzia, con la circostanza che tali modelli organizzativi non esistevano al momento dell'entrata in vigore del testo unico; l'estensione della deroga costituirebbe pertanto un adeguamento del sistema all'evoluzione dell'ordinamento professionale.

La soluzione distingue tuttavia tra soci professionisti e soci non professionisti o finanziatori. Per i primi, la deroga opera pienamente: l'atto che determina le quote di partecipazione agli utili può essere formato fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi. Per i secondi, la cui partecipazione agli utili non è correlata a una prestazione professionale personale, resta ferma la regola del comma 2, con obbligo di predeterminazione anteriore all'inizio del periodo d'imposta. L'Agenzia precisa che, in una STP o STA con compresenza di soci professionisti e non professionisti, la ripartizione a consuntivo può riguardare soltanto la quota di utile residua, dopo aver individuato — con atto di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta — la parte spettante ai soci non professionisti. L'equiparazione, inoltre, non comporta un'assimilazione generale delle società semplici alle associazioni professionali e non si estende alle STP e STA costituite secondo modelli societari diversi dalla società semplice.

4. LA PRASSI PRECEDENTE

Il principio di diritto richiama due risposte a interpello per illustrare rationes contrapposte dell'articolo 5 del TUIR. La risposta a interpello n. 116 del 23 aprile 2020 è citata a sostegno della finalità antielusiva del comma 2: quella risposta aveva chiarito che la modifica delle quote di partecipazione agli utili intervenuta nel corso del periodo d'imposta non rileva per quell'anno, dovendosi applicare l'atto anteriore. La risposta a interpello n. 486 del 4 ottobre 2022 è richiamata per la finalità opposta, sottesa alla deroga del comma 3, lettera c): quella risposta, nell'estendere alle associazioni professionali il regime dell'articolo 32-quater del decreto-legge n. 124 del 2019, aveva valorizzato l'equiparazione tra associazioni professionali e società semplici operata dalla medesima lettera c), riconoscendo che la quota tassabile in capo a ciascun associato si determina alla data del pagamento in base alla più recente scrittura notarile. La redazione rileva che il principio di diritto n. 3/2026 percorre la medesima linea di equiparazione funzionale fra associazioni professionali e società semplici già seguita dalla risposta n. 486/2022, portandola a conseguenze ulteriori: se la risposta del 2022 applicava l'equiparazione per estendere alle associazioni professionali un regime tributario riferito alle società, il principio di diritto compie il percorso inverso, estendendo alle società tra profes-

sionisti in forma di società semplice una deroga testualmente prevista per le sole associazioni.

5. LA PRASSI IN GIUDIZIO

Nelle pronunce del corpus l'articolo 5 del TUIR, nei commi 1, 2 e 3, e le risposte a interpello richiamate dal documento ricorrono soltanto per profili diversi da quello affrontato dal principio di diritto, sul quale non risultano decisioni. Le pronunce rinvenute — di legittimità e di merito — si occupano del principio generale di imputazione per trasparenza e della sua operatività nei confronti dei singoli soci, ivi compresi i soci accomandanti, dei requisiti di composizione soggettiva delle associazioni professionali, oppure di questioni processuali o di accertamento bancario relative a studi associati: nessuna di esse affronta la specifica questione dell'estensione della deroga temporale del comma 3, lettera c), alle STP e alle STA in forma di società semplice, né la distinzione fra soci professionisti e soci non professionisti ai fini della determinazione a consuntivo delle quote di partecipazione agli utili. La risposta n. 116/2020 risulta citata conformemente da una decisione di primo grado, la quale tuttavia riguardava l'imputazione del reddito di partecipazione in regime di trasparenza fiscale ex articolo 116 del TUIR e non il profilo della deroga temporale qui in esame. La risposta n. 486/2022 non risulta citata in alcuna pronuncia del corpus.

Pubblicato il 24 settembre 2026 · Redazione MassimarIA

Il commento espone la decisione e il relativo contesto giurisprudenziale a fini informativi; non costituisce parere professionale né sostituisce la valutazione della fattispecie concreta.