STUDIO ARIENTI-ABRUZZESE

CONSULENZA TRIBUTARIA E LEGALE

www.arienti-abruzzese.it
e-mail: aeaconsulting@arienti-abruzzese.it

Convegno: MIGRAZIONE A SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI E LORO FUNZIONAMENTO . Operatività, Deontologia, Statuti, Maggioranze, Responsabilità, Fiscalità, Previdenza, Modelli Organizzativi

Lunedì 13 aprile 2015 Ore 14:30-18:30

Presso SALA BIAGI ODCEC DI BOLOGNA 14,30 : 18,30, Bologna

Organizzato dalla: Commissione "Evoluzione della Professione, Società Professionali e Aggregazioni" dell'ODCEC di Bologna

Avvertenze

- Nella **parte prima**, un aggiornamento sulla base degli avvenimenti occorsi ad oggi in tema di fiscalità delle "STP", oltreché un'analisi sulle criticità fiscali della *trasmigrazione* verso la "STP", partendo da forme "singole" o aggregate di attività professionale regolamentata.
- Nella **parte seconda**, per comodità di consultazione, si riporta per esteso la relazione che fu presentata nel corso del convegno dell' 8 aprile 2014.

Parte prima: l'aggiornamento sulle STP; le criticità fiscali della trasmigrazione verso le STP

Nella mia relazione dell'8 aprile 2014[1], diedi notizia del disegno di legge che avrebbe dovuto comportare, per le STP, l'applicazione del "*regime fiscale* ***delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c)*** *del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*", a prescindere dalla struttura giuridica utilizzata.

Nella stessa mia relazione, illustrai per quali motivi ritenessi e ritengo tuttora che – attualmente - sia la struttura giuridica prescelta che regolamenta la – conseguente – disciplina fiscale; inoltre, esposi le mie fortissime perplessità riguardo l'annunciata modifica normativa,

[1] La relazione è stata poi oggetto di pubblicazione sulla Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale nel fascicolo di Giugno 2014, a "doppia firma", col Prof. Alessandro Ricci

segue

che a mio modo di vedere avrebbe creato un ibrido, dalle controindicazioni fortissime e non immaginate dal redattore della norma proposta.

Seguentemente, si sono avute conferme da parte dell'Amministrazione Finanziaria, semmai fossero state ritenute necessarie, della qualificazione di reddito d'impresa prodotto dalle STP commerciali strutturate in forma di società di persone "commerciali" o di società di capitali.

In altre parole, per il Fisco (in questo caso giustamente), "*è il vestito che fa il monaco*".

Su questo solco, si ha notizia della seguente prassi:

- Risposta ad interpello da parte dell'ADE come da pubblicazione sul Sole 24h del 24/5/2014 (dati specifici non a disposizione).
- Risposta dell'ADE ad interpello dell'Ordine Dottori Commercialisti di Trento, consulenza giuridica 954-55/2014.

Questa prassi è stata accolta a volte con sorpresa, a volte no, dalla dottrina[2].

A mio modo di vedere c'era poco da sorprendersi, per tutte le considerazioni svolte nella mia relazione dell'8/4/14.

Nel 2014, nel corso dell'iter di approvazione del decreto sulle **semplificazioni fiscali**[3], in forza della delega contenuta nella Legge 11 marzo 2014, n. 23 [c.d. "Delega fiscale"] Art. 7. *Semplificazione*. (Gazz. Uff. n. 59 del 12 marzo 2014 Serie Generale), la norma annunciata come da inserire in detto decreto delegato si è *persa per strada*.

Le motivazioni di questo *pentimento* si ritrovano nei pareri forniti dalla Commissione finanze della Camera e dalla Commissione Finanza e Tesoro del Senato.

Così si è espressa la prima Commissione:

la norma "*rischia … di non costituire una semplificazione per le STP in forma di società di capitale e società cooperative, le quali dovranno tenere una* ***duplice contabilità e redigere un doppio bilancio:*** *uno civilistico, basato sul principio di* ***competenza economica****, e uno* fiscale,

[2] "La STP produce reddito d'impresa", di Gavelli e Sirri in Sole 24h del 24/5/2014.
"Per le STP tassazione con l'IRES", di Dell'Oste e Odorizzi, in Sole 24h del 6 novembre 2014
"STP, conta il modello societario", di Cerato, in Italia Oggi del 3 novembre 2014.
"Il fisco, il Gattopardo e le società tra professionisti", in Sole 24h del 19 novembre 2014.

[3] **Poi approvato con D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 [c.d. "Semplificazione fiscale e dichiarazione precompilata"]. (Gazz. Uff. n. 277 del 28 novembre 2014 Serie Generale)***Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata.*

segue

ispirato al **criterio di cassa**".

Ancora … "*sia soppresso l'articolo 11… relativo al regime fiscale delle società tra professionisti, in quanto l'applicazione, a prescindere dalla forma giuridica, della disciplina fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite per l'esercizio associato di arti o professioni, di cui all'art. 5 del Tuir, renderebbe estremamente difficile la possibilità di adottare la società tra professionisti, soprattutto nella versione di società di capitali e cooperativa, considerato che applicare allo stesso soggetto regole fiscali (principio di cassa) difformi e antitetiche rispetto a quelle contabili (principio di competenza), disciplinate peraltro da direttive europee, provocherebbe la* ***proliferazione di adempimenti*** *tra loro scarsamente conciliabili, e determinerebbe oneri e complicazioni tali da rendere non economicamente conveniente, né concretamente attuabile, l'impiego di tali forme societarie per lo svolgimento delle attività*".

Fortemente critica rispetto alla annunciata e mai nata norma la seconda Commissione, quella del Senato.

Ho salutato con favore questi orientamenti, che confermano quanto – *fuori dal coro* – avevo scritto l'8/4/14, controcorrente anche rispetto a quanto scritto dall'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nella sua Circolare n. 34/IR del 19 settembre 2013.

Possibili novità potrebbero derivare dalla introduzione dell'IRI (*Imposta sul reddito imprenditoriale*), in attuazione della legge delega fiscale[4], come evidenziato in dottrina[5].

***

Esaurito questo aggiornamento, e consolidata la classificazione di reddito d'impresa, così come prodotto dalla STP in forma di società di capitali o di persone "commerciali", rimane da affrontare la disciplina fiscale della trasmigrazione "dello studio professionale" verso la STP "societaria".

La prassi conosciuta, al momento, si riferisce a trasmigrazioni verso **associazioni professionali**, ed è antecedente rispetto all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183.

[4] L. 11/3/2014, n. 23.
[5] Ferranti: "Società tra professionisti: rinviata la disciplina normativa per la qualificazione del reddito", in Il Fisco, n. 39 del 20/10/2014, pag. 3814.

segue

Riporto tale prassi in nota, per comodità di consultazione[6]. Essa sostanzialmente afferma che in caso di costituzione di associazione professionale, non vi è tassazione per il professionista

[6] *Circ. n. 8/E del 13 marzo 2009*

Agenzia delle entrate – Dir. normativa e contenzioso Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata

1.3. Redditi di lavoro autonomo. Cessione della clientela

D. *Un professionista che opera in forma individuale e intende associare alcuni collaboratori,* ***creando un'associazione professionale ai sensi della legge 23 novembre 1939, n. 1815 e dell'articolo 5, comma 2, lettera c) del Testo unico delle imposte sui redditi,*** *è soggetto all'articolo 54, comma 1 quater del Testo unico?*

Si precisa che, nella prassi, in questi casi agli associati non viene chiesto, all'atto della costituzione dell'associazione, il pagamento di alcun corrispettivo in denaro o in natura, né dal professionista, né dalla neocostituita associazione. Il fondo di dotazione dell'associazione è rappresentato solo da apporti di denaro o beni materiali,necessari al funzionamento dell'associazione, effettuati dagli associati, senza comprendervi la clientela. Le quote di partecipazione agli utili dell'associazione sono determinate, di norma annualmente (con la procedura di cui all'articolo 5, comma 2, lettera c) del Testo unico), dagli associati in funzione del contributo lavorativo di ciascuno di essi. All'atto dell'estinzione del rapporto associativo, all'associato o suoi eredi non spetta altro corrispettivo se non la quota di reddito del periodo d'imposta maturata alla data della cessazione del rapporto.

Si ritiene che, in assenza di corrispettivo (né in denaro, né in forma di incremento del fondo di dotazione) per la "cessione della clientela", non sussista alcun reddito imponibile in capo al professionista e quindi alcun costo deducibile per lo studio associato.

R. Il comma 1-quater dell'articolo 54 del TUIR è stato introdotto dall'articolo 36, comma 29, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248. Sulla base della predetta disposizione normativa, a far data dal 4 luglio 2006, alla formazione del reddito di lavoro autonomo concorrono anche i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

Inoltre, è prevista la possibilità per il contribuente di assoggettare tali importi a tassazione separata, nell'ipotesi in cui siano riscossi in un'unica soluzione, ai sensi della "nuova" lettera g-ter, del comma 1 dell'articolo 17 del TUIR. In proposito, nella circolare 16 febbraio 2007, 11/E, è stato precisato che il regime di tassazione separata deve ritenersi applicabile anche nel caso in cui il corrispettivo sia percepito in più rate ma nello stesso periodo di imposta.

Ciò premesso, avuto riguardo al caso di specie, per il quale non è prevista alcuna remunerazione per l'apporto della clientela, né al momento dell'adesione all'associazione né al momento dell'eventuale recesso, si ritiene che non sussista materia imponibile da assoggettare a tassazione ai sensi del citato articolo 54, comma 1-quater, del TUIR.

Ris. n. 177/E del 9 luglio 2009

Agenzia delle entrate – Dir. normativa e contenzioso

Imposte sui redditi - Costituzione di un'associazione professionale – Reddito di lavoro autonomo - Art. 54 del TUIR - Istanza di interpello

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 54 del TUIR è stato esposto il seguente

QUESITO

Il signor TIZIO ed altri quattro colleghi hanno intenzione di costituire un'associazione professionale, per l'esercizio in forma associata delle libere professioni di dottore commercialista ed esperto contabile e di avvocato.

Al riguardo, l'istante precisa che:

1.nessun compenso sarà percepito dai professionisti per l'ingresso nella costituenda associazione;

2. nessun apporto in senso tecnico (beni immobili e/o mobili) è previsto a carico dei singoli professionisti a favore dell'associazione;

3. ogni singolo associato apporterà al nuovo organismo le proprie capacità intellettuali e la propria clientela. A fronte di tali apporti non sarà corrisposto alcun compenso bensì sarà prevista una differenziazione nella determinazione delle quote di partecipazione agli utili dell'associazione medesima.

Ciò premesso, l'istante chiede di sapere quali implicazioni fiscali, ai fini delle imposte sui redditi, comporti la costituzione dell'associazione professionale in capo ai soggetti coinvolti ed, in particolare, se la cessione di clientela operata dai singoli professionisti sia tassabile ai sensi dell'art. 54, comma 1-quater del Tuir.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che l'operazione di costituzione dell'associazione professionale non abbia alcuna rilevanza fiscale in capo ai singoli associati.

La cessione della clientela da parte del singolo professionista alla costituenda associazione non integra l'ipotesi di cui all'articolo 54, comma 1-quater, del TUIR, in quanto nessun compenso è percepito dal futuro associato a tale titolo.

Inoltre, l'operazione non è qualificabile come conferimento ai sensi dell'articolo 9, comma 5, del TUIR in quanto non è tecnicamente configurabile un'operazione di conferimento in sede di costituzione di un'associazione professionale tra singoli professionisti.

segue

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La cessione della clientela da parte di un professionista si concretizza in un rapporto contrattuale di tipo obbligatorio nel quale il cedente, a fronte di un corrispettivo, si obbliga a favorire il subentro dell'acquirente nei rapporti professionali con i suoi clienti e a rinunciare ad esercitare l'attività nei confronti di questi.
L'inquadramento fiscale del corrispettivo percepito, a fronte della cessione della clientela, è stato, di recente, disciplinato dal legislatore che ha espressamente ricondotto la fattispecie nell'ambito reddituale del lavoro autonomo.
In particolare, l'articolo 36, comma 29, lettera a), n. 1, del D.L. n. 223 del 2006, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha introdotto, nell'articolo 54 del Tuir, il comma 1-quater, in base al quale "*i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica e professionale*" concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo.
L'Agenzia delle Entrate ha precisato, con la circolare n. 8 del 13 marzo 2009 (parag. 1.3), che non emerge alcuna materia imponibile da assoggettare a tassazione, in ossequio al citato comma 1-quater dell'art. 54 del TUIR, quando non è prevista alcuna remunerazione per l'apporto della clientela, né al momento dell'adesione all'associazione né al momento dell'eventuale recesso da parte del singolo professionista.
In merito alla fattispecie oggetto d'interpello, dubbi interpretativi potrebbero sorgere in virtù del fatto che l'apporto della clientela personale del professionista all'associazione, anche se previsto a titolo gratuito, è elemento considerato ai fini della diversa modulazione nella ripartizione delle quote di partecipazione agli utili.
Anche sotto tale profilo, tuttavia, si ritiene che la fattispecie in esame non configuri l'ipotesi prevista dall'articolo 54, comma 1-quater del TUIR.
Al riguardo, è opportuno rammentare che lo studio associato costituisce un'organizzazione unitaria composta da più persone realizzata al fine di ridurre l'incidenza dei costi per ciascun professionista e di incrementare l'efficienza nello svolgimento dell'attività. La costituzione dell'associazione professionale non comporta cambiamenti nella natura del contratto d'opera intellettuale che conserva carattere personale e vincola il professionista rispetto al suo cliente.
Il singolo professionista, in seguito all'adesione all'associazione, in sostanza, prosegue l'attività professionale in corso con i propri clienti, seppur con modalità organizzative diverse (ovvero in forma associata).
Per quanto concerne la possibilità di considerare come corrispettivo dell'apporto della clientela la maggiore partecipazione alle quote di utili derivanti dalla partecipazione all'associazione si rileva che detta ripartizione assume come parametri diversi elementi quali l'esperienza e l'attività professionale, il bagaglio di conoscenze ed esperienze del singolo professionista oltre la clientela. La ripartizione degli utili è

segue

che, detta in senso atecnico, "*conferisca*" la propria clientela, nel necessario presupposto che lo stesso professionista non percepisca, per tale "*conferimento*", alcun corrispettivo dalla costituenda associazione.

Lapalisse …

Ovviamente la citata prassi aveva a riguardo il **comma 1-quater dell'art. 54 del TUIR**, così come introdotto dal comma 29 dell'art. 36 del D.L. 4/7/2006, n. 223, conv. in L. 4/8/2006, n. 248, per effetto del quale **alla formazione del reddito di lavoro autonomo concorrono anche i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale**.

Lo stesso (intassabilità in mancanza di corrispettivo) dovrebbe valere ove de facto "la clientela" sia trasferita, senza corrispettivo alcuno, in una "STP".

Però l'analisi non la si può così semplificare.

La corretta base di partenza deve essere costituita da un corretto perimetro di ciò che – usualmente – può essere oggetto di trasferimento in una STP.

Essenzialmente, **beni materiali** ed un **avviamento** costituito dalla clientela e dal nome che lo studio può avere assunto.

---

determinata, in sostanza, dal diverso peso professionale rivestito da ogni associato nel nuovo organismo associativo, il che impedisce di intravedere un rapporto diretto di tipo sinallagmatico tra l'apporto della clientela e la quota di utile attribuito.

Alla luce di tali considerazioni, la scrivente ritiene, conformemente al parere espresso dalla Direzione regionale, che l'apporto della clientela in occasione dell'ingresso in uno studio associato, senza corresponsione di compenso, configura un'operazione fiscalmente irrilevante in capo ai singolo associati, indipendentemente dalla circostanza che tale apporto rientri tra i parametri considerati per la fissazione delle quote di partecipazione agli utili.

Naturalmente la mancata valorizzazione di tale componente al momento dell'ingresso nell'associazione comporta come logica conseguenza che nessuna rilevanza può essere attribuita all'apporto in sede di recesso dell'associato.

***

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

segue

Per quanto riguarda i **beni materiali**, precedentemente acquisiti nell'esercizio della professione, vale quanto disposto dal **comma 1-bis dell'art. 54 del TUIR**, ritengo essenzialmente soprattutto alle lettere a) e c)

La lettera a) prevede il concorso alla formazione del reddito (professionale) delle plus e delle minus "***realizzate mediante la cessione a titolo oneroso***".

Per effetto di quanto previsto dall'u.c. dell'art. 9 del TUIR, i conferimenti in società sono assimilati alle cessioni.

Quindi, conferimenti = cessioni a titolo oneroso.

La lettera c) prevede ugualmente il concorso alla formazione del reddito in caso di **destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione, o a finalità estranee all'arte o alla professione.**

Da ciò ne dovrebbe conseguire che nel caso – si immagina – non frequente, di realizzo ex lettera a) o di "destinazione" ex lettera c), che abbiano per oggetto **beni** con valore normale superiore al costo fiscalmente riconosciuto, per effetto di cessioni a titolo oneroso (conferimento compreso) o di utilizzo improprio di beni da parte di una STP, beni già di proprietà del professionista, si abbia la tassazione delle relative plusvalenze.

I numeri ovviamente più rilevanti riguardano il *passaggio* della ***clientela*** ed il "nome"alla STP.

Per tali beni **immateriali**, non *si parte* da un valore fiscalmente riconosciuto.

Iniziamo, per ora, col caso – si spera – più semplice, della cessione di clientela ad una STP.

Per il cedente, vale l'art. 54, comma 1 quater, TUIR.

Se il cessionario è un professionista oppure un'associazione professionale, il trattamento è speculare: tassazione del corrispettivo da un lato, deducibilità nell'anno del pagamento, dall'altro. Tutto secondo il principio di cassa, senza alcuna possibilità per il cedente di avere una tassazione frazionata delle plusvalenze.

Per il cedente, c'è temperamento della tassazione, per la possibilità concessa di fruire della **tassazione separata** per i corrispettivi, se percepiti in unica soluzione, "*percepiti per la cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.*"

segue

In materia di **IRAP**, il cedente non potrà far valere l'eccezionalità dell'operazione così come invece accade per i soggetti in regime di reddito d'impresa.

Ma se chi compra è una STP in forma di società "commerciale"?

Nell'assunto che – per ora – le STP trovano la disciplina del reddito d'impresa, se costituite in forma di società di capitali o enti equiparati, la disciplina non sarebbe più speculare fra cedente e cessionaria, perché presumibilmente dovrebbe valere quanto previsto **dal 3° comma dell'art. 103 del TUIR, con deducibilità ripartita per diciottesimi (avviamento). Ciò, a meno che per *cessione* non si intenda tanto la cessione della clientela, quanto un corrispettivo pattuito per la collaborazione del professionista cedente alla "trasmigrazione"[7] della clientela da sé stesso.**

Se così fosse, potrebbe sostenersi la deducibilità per la cessionaria in base a quanto previsto ordinariamente dalla **lettera b) del 2° comma dell'art. 109 del TUIR.**

Le cose a mio avviso si complicano oltremodo quando si inizia ad immaginare un **conferimento** (non di beni materiali, prima invece trattati), **bensì di immateriali**.

La notissima sentenza di Cassazione (Sez. II civ) n. 2860 del 9 febbraio 2010 *sdoganò* il concetto di ***avviamento professionale***, dando torto ad un professionista che, avendo sottoscritto un preliminare che prevedeva il pagamento di un corrispettivo per l'acquisizione di un "pacchetto clientela", pretendeva ex post di considerarlo nullo, per la (sopraggiunta) pretesa di contestarne la legittimità.

La Cassazione, pur nella consapevolezza che *l'azienda* è altra cosa, visto che l'art. 2555 c.c. la definisce come il complesso dei beni organizzati **dall'imprenditore** per l'esercizio **dell'impresa,** ammette che vi possa essere un "***avviamento professionale***", come ricordato nella bella Circolare della Fondazione Nazionale dei Dottori Commercialisti del 15 gennaio 2015 ("Evoluzione dello studio professionale in STP") ("Circolare FNC").

Per le **S.p.A.** vige il noto divieto ex u.c. art. 2342 c.c.: "*Non possono formare oggetto di conferimento le prestazioni di opera o di servizi*".

L'u.c. dell'art. **2346** c.c. consente però di emettere strumenti finanziari con diritti patrimoniali

[7] O "auspicata" trasmigrazione, se il cliente non fosse d'accordo ….

segue

e partecipativi a fronte di opere e servizi da parte di soci e di terzi che, come interpretato dall'Agenzia delle Entrate [8] "*non sottendano una partecipazione al capitale o al patrimonio della società partecipata…".*

In ambito **SRL**, invece, è previsto ***il conferimento di prestazione d'opera o di servizi***, per effetto dell'art. **2464 c.c.**, che lo subordina alla produzione di una polizza assicurativa o di una fideiussione bancaria a garanzia.

Ovviamente questa non è la sede per approfondire il substrato civilistico di tale previsione.

In dottrina [9] si è giustamente ricordato che **oggetto del conferimento non è la garanzia ma la prestazione dell'opera o del servizio:** "*Gli strumenti della fideiussione e della polizza non prendono il posto del conferimento, ma ne assicurano l'adempimento …*".

Al proposito, sul fronte tributario si rammenta la risposta ad interpello (**Risoluzione n. 35/E del 16/3/2005**) **in tema di conferimento di opere e servizi.**

In tale risoluzione l'Agenzia affermò la **piena rilevanza fiscale per il conferente e la conferitaria**, con regimi differenziati di concorso alla formazione del reddito, per il conferente, solo con riguardo all'applicazione del regime di cassa o di competenza, a seconda del suo essere professionista o imprenditore.

Sul fronte della conferitaria, fu affermata la piena applicazione del regime di competenza ex art. 109 del TUIR.

Fatte queste premesse, e per tornare al tema specifico della trasmigrazione da "studio professionale" a STP "società commerciale", e allo specifico della conferitaria S.r.l., vi possono essere due scenari:

i) **Quello del conferimento d'opere e servizi**, dove il soggetto che di fatto conferisce la propria attività professionale riceve una partecipazione "in cambio" delle prestazioni effettuate post costituzione, che fanno sì che si realizzi la transizione dal vecchio al nuovo.

ii) Quello – tutto da esplorare e verificare civilisticamente – dove l'oggetto del conferimento non sia costituito da attività da realizzarsi ex post, bensì sia

[8] Circolare n. 26/E del 16 giugno 2004

[9] Salvatore Albanese: "*Conferimenti di opere e servizi nelle s.r.l. in ambito civilistico e tributario: possibili soluzioni per superare le lacune legislative*", in Il Fisco", n. 29 del 18/7/2005, pag. 1-4512

segue

costituito dalla valorizzazione all'avviamento professionale insito nell'auspicato "automatico" passaggio di clientela.

Per quanto attiene il **primo scenario**, le risposte stanno nella Risoluzione appena ricordata.

Nel **secondo scenario**, quello sub ii), **nel presupposto che civilisticamente possa essere data una valorizzazione, di per sé, *all'avviamento professionale* che si vuole conferire in una STP**,[10] le cose a mio avviso si complicano quando si deve determinare la fiscalità del conferimento per conferente (lavoratore autonomo) e conferitaria STP "società commerciale".

Se è pacifico che nel caso sub i) la rilevanza fiscale per il professionista che conferisce i servizi si ha quando il servizio viene fornito e si ha la trasformazione del credito per il servizio fornito in capitale sociale versato, di contro, nel caso sub ii), sempre che civilisticamente sia data rilevanza all'avviamento professionale senza che sia richiesta un'ultrattività del professionista, le cose possono non essere così *scontate*.

Se è vero, come è vero, che:

i) la cessione di clientela è tassata ex art. 54, comma 1 quater, TUIR,

ii) e se è vero, come è vero, che in base all'art. 9 del TUIR il conferimento in società è equiparato alla cessione a titolo oneroso …

… ne dovrebbe discendere che il conferimento che "automaticamente" dovesse comportare l'attribuzione di quote (senza obblighi di successive prestazioni di servizi), **dovrebbe avere effetti fiscalmente rilevanti in capo al soggetto conferente.**[11]

Fra l'altro, che il conferimento d'azienda sia operazione fiscalmente neutra **ex art. 176** del TUIR qui poco rileva, per un duplice ordine di motivi:

a) La neutralità ex art. 176 del TUIR presuppone la qualifica di imprenditore in conferente e conferitaria;

b) a rigore, quel che viene trasferito non è "azienda".

Di contro, se tale ipotesi fosse corretta, un eventuale avviamento professionale iscritto nell'attivo della conferitaria sarebbe fiscalmente rilevante e quindi le quote del suo

[10] In tale "scenario", se fosse quindi ammessa civilisticamente una valorizzazione dell'avviamento professionale conferito, non trattandosi di conferimento di opere o servizi, teoricamente non sussisterebbero le preclusioni previste per le S.p.a.

[11] ….il condizionale è d'obbligo…

segue

ammortamento dovrebbero essere fiscalmente rilevanti e perciò deducibili, diversamente da quanto accade nei conferimenti d'azienda da impresa a impresa.[12]

Altra fattispecie anch'essa tutta da esplorare è quella **della *trasformazione eterogenea progressiva ex art. 2500-octies c.c.*** e della conseguente applicazione del **2° comma dell'art. 171 del TUIR.**

Fermi restando tutti gli aspetti da approfondire in campo civilistico, l'eventuale trasformazione da "studio associato" a STP in forma di società di capitali o di società di persone "commerciali", fa sì che si consideri **conferimento** "*limitatamente ai beni **diversi** da quelli già compresi **nell'azienda** o **complesso aziendale** dell'ente stesso*".

Va da sé che nulla – a rigore – potrebbe essere prima compreso in un'azienda o complesso aziendale, visto che – come prima precisato – il professionista per definizione non è imprenditore.

Quid juris quindi del cosiddetto "***avviamento professionale***" così come sopra definito dalla citata sentenza di Cassazione[13], visto che si avrebbe un **conferimento** (= cessione, ai sensi dell'art. 9 del TUIR) di "un qualcosa" non compreso in un'azienda che per definizione non può esistere?

Bologna, 13 aprile 2015
Emilio Abruzzese

Precisazioni

Il presente elaborato è frutto del mio lavoro e della mia interpretazione e non impegna in alcun modo il pensiero e l'orientamento dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna. Allo stesso modo, non costituisce parere professionale. Mi scuso anticipatamente per eventuali refusi ed inesattezze che dovessero risultare; sarò grato a chi avrà la bontà di leggere il presente elaborato ed eventualmente segnalarmeli.

E.A.

[12] Ovviamente, salva la possibilità di ottenere la rilevanza fiscale mediante pagamento dell'imposta sostitutiva.
[13] (Sez. II civ) n. 2860 del 9 febbraio 2010.

segue

Parte seconda: la relazione dell'8/4/14

Relazione a cura di Emilio Abruzzese

Società tra professionisti ex art. 10, 3° comma, Legge 12 novembre 2011, n. 183: la disciplina tributaria [14]

1) premesse

Con l'art. 10 della legge 12 novembre 2011, n.183 ("Legge di Stabilità 2012"), è stata introdotta la possibilità di costituire società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico ("STP"), secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile. Con tale richiamo, si è dunque consentito l'utilizzo, come strumento operativo per svolgere un'attività soggetta ad iscrizione ad albo professionale, della struttura societaria della società semplice, o in nome collettivo, o in accomandita semplice, o per azioni o a responsabilità limitata, oltreché, disciplinata al predetto titolo VI, della società cooperativa.

Tale laconica previsione non è assolutamente accompagnata da precisazioni sul regime fiscale da adottare, nell'utilizzo alternativo di tali strutture societarie, così come la norma non prevede alcuna presunzione o assimilazione che consenta di individuare le conseguenze fiscali che possono derivare dalla scelta di una forma di esercizio dell'attività professionale, che si distacchi dalle formule usualmente utilizzate prima che detta norma fosse introdotta.

Nemmeno il Decreto 8 febbraio 2013, n. 34, recante il "*Regolamento in materia di società per l'esercizio di attività professionali…*", ha portato contributi interpretativi sul tema, anche per il motivo che il suo scopo esulava certo dalle problematiche interpretative da affrontare in questa sede.

[14] Relazione presentata in occasione del ***Convegno:*** **LE NUOVE SOCIETÀ PROFESSIONALI**
Lunedì 8 aprile 2014 Ore 14:30-18:30 presso Sala Bolognini – Convento S. Domenico
Piazza S. Domenico 13, Bologna **Organizzato dalla:**Commissione "Evoluzione della Professione, Società Professionali e Aggregazioni" dell'ODCEC di Bologna

segue

2) le presunzioni di qualificazione e determinazione

In un paese che usualmente abbia regole certe o accertabili in tempi brevi ed inequivoci, il presente contributo potrebbe concludersi già a questo punto, in considerazione del fatto che sarebbe lecito attendersi che in una legislazione che – di base – attribuisce il regime fiscale proprio della struttura soggettiva che si è scelta, il regime fiscale proprio della STP necessariamente dovrebbe dipendere dal "capo" del titolo V o VI nel quale è collocata la struttura stessa.

Senza anticipare conclusioni, che si cercherà di trarre alla fine di questo excursus interpretativo, sarebbe stata, quella della interpretazione "soggettiva", forse la più opportuna e logica.

Ma andiamo oltre…

Tralasciando la società semplice[15], di cui al Capo II del Titolo V, i grattacapi cominciano con quelle strutture societarie che presuppongono, per definizione, l'esercizio di attività d'impresa, ovviamente incompatibile con l'esercizio di attività professionale.

Cominciando l'analisi con le c.d. "società commerciali di persone"[16], soccorre l'ultimo comma dell'art. 6 del TUIR, che prevede ben due presunzioni, palesemente "assolute":

a) Sotto il profilo della "*qualificazione*" del reddito

b) …e sotto quello della sua "*determinazione*".

Qualificazione e *determinazione* sono necessari passaggi logici che portano a far rientrare nell'alveo del reddito d'impresa i redditi prodotti da tali società, a prescindere dalla natura della loro fonte e dall'oggetto sociale formalmente e sostanzialmente adottato ("*…da qualsiasi fonte provengano…e quale che sia l'oggetto sociale ….<u>sono</u> considerati redditi d'impresa e <u>sono</u> determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi*").

[15] Poiché detta struttura non presuppone ex lege la produzione di reddito d'impresa.
[16] S.n.c. e s.a.s.

segue

Tale presunzione-assunzione è un caposaldo che mai è stato fatto dipendere dal capriccio interpretativo di un interprete, voglioso di distinguere il regime fiscale applicabile a seconda della specifica attività esercitata dalla società.

Le conseguenze sono note ed ovvie, come ad esempio, ma è uno fra i tanti, è la inapplicabilità delle ritenute da operarsi ex **art. 26, 5° comma, DPR 600/1973**, sui "*redditi di capitale*" da corrispondersi a società che – per presunzione – possono solo produrre redditi d'impresa.

È il caso degli interessi corrisposti – ad esempio – da società commerciale a società commerciale, interessi diversi da quelli derivanti da prestito obbligazionario o da deposito bancario, ove scrivere *"redditi di capitale da corrispondere a società commerciali"* diviene, di fatto, un'antinomia.

In tale specifico caso, le ritenute non si applicano, poiché la società commerciale, in quanto per presunzione produce solo reddito d'impresa, non può produrre reddito di capitale.

Sempre in tema di ritenute, quelle da operarsi ex **art. 25, DPR 600/1973**, non si devono effettuare nei pagamenti "per consulenze" da società residente a società residente, per il motivo che la norma presuppone la prestazione di attività di *lavoro autonomo* che, per la ribadita presunzione, non può aversi nell'ambito di una società commerciale.

Anche per quanto riguarda le società di capitali e gli enti "equiparati", di cui alle lettere a) e b) del comma 1° dell'art. 73 del TUIR, si ha una doppia e conseguente presunzione di qualificazione e determinazione del reddito come "d'impresa", "*…da qualsiasi fonte provenga…*"[17].

L'unica differenziazione, in ambito di soggetti IRES, rispetto alle società commerciali di persone, è l'inesistenza di un riferimento all'oggetto sociale, ma solo alla qualsivoglia fonte di reddito.

Altra presunzione derivante dalla struttura soggettiva è quella di necessaria relazione all'impresa, dei beni appartenenti alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, di cui al 2° comma dell'art. 65 del TUIR.

[17] 1° comma, art.81 TUIR

segue

Nella assoluta generalità dei casi, quindi, il regime fiscale dipende necessariamente dalla ***soggettività*** e non dalla ***oggettività***, con alcuni distinguo che necessariamente devono trovare collocazione in una precisa norma di legge.

Le conseguenze sono evidenti ed ovvie, non solo per quanto attiene la qualificazione del reddito e le modalità che sovraintendono la sua determinazione, ma anche per tutto il corollario di disposizioni che regolano la individuazione del periodo d'imposta, il regime di trasparenza o meno, l'aliquota proporzionale o meno, la possibilità di riportare le perdite "in avanti" e, ovviamente, così via…

La perplessità di fondo, nell'affrontare la problematica dell'inquadramento fiscale delle STP in forma di società commerciale, sia di persone che di capitale, sta nel domandarsi perché mai società commerciali formate da professionisti iscritti ad albo dovrebbero subire un trattamento fiscale diverso da quello previsto per società comunque esercenti attività di lavoro autonomo, che non prevedano l'iscrizione ad albo, che non sarebbero sottratte al regime di reddito d'impresa proprio della soggettività che loro compete.

Comunque sia, usualmente ci si interroga della sussistenza o meno di attività d'impresa di società di persone commerciali o di società di capitali, per tentare di affermarla, non certo per decidere quale strada intraprendere, al bivio fra reddito d'impresa o di lavoro autonomo, ma in casi estremi quali quello della voluta negazione di esistenza di società "non operativa", o – di contro – per affermare la sussistenza del requisito della commercialità ai fini PEX[18], ma non, certo, per decidere se trattare una s.n.c. o una s.r.l. come una società semplice che svolge attività diverse da quelle di impresa commerciale.

"È" quel che deve essere, in base alla veste giuridica assunta.

Al proposito, valga l'esempio delle società di capitali che svolgono prioritariamente **attività agricola,** palesemente non inquadrabile fra le attività previste dall'art. 2195 del Codice Civile.

Anche per tali società è previsto che la qualificazione soggettiva debba prevalere su quella oggettiva e che, quindi, dette società debbano soggiacere a tutte le disposizioni previste per la struttura societaria scelta nel codice civile.

[18] Participation exemption ex art. 87 TUIR

segue

Soltanto con norme derogatorie espresse è stato consentito[19] che il reddito, a determinate stringenti condizioni, possa essere determinato su base catastale. Ma anche in questo caso, ciò non determina il venir meno di tutte le altre disposizioni previste per la struttura societaria prescelta, tantoché sono soltanto le modalità di determinazione del reddito, e non la natura stessa del reddito – che rimane comunque d'impresa – ad essere oggetto di peculiare determinazione.

Il fatto stesso che il TUIR preveda le suddette presunzioni, dovrebbe essere sufficiente per rendersi conto che se esistono delle presunzioni di qualificazione e determinazione del reddito come d'impresa, anche se il reddito **non** proviene da attività d'impresa commerciale, ne dovrebbe derivare la logica conseguenza che il regime fiscale previsto per le società commerciali necessariamente presuppone la possibilità di svolgimento, da parte di questi soggetti, anche di attività "oggettivamente non commerciali".

Se no, che bisogno ci sarebbe stato di prevedere tale assimilazione?[20]

Quando una norma di legge prevede che una determinata fattispecie debba essere accomunata ad altre, vuol logicamente significare che in difetto di tale assimilazione le fattispecie non sarebbero, di per sé, assimilabili.

3) La circolare IRDCEC e la prassi

Tornando al tema delle STP di cui alla novella portata dell'art. 10, Legge 183/2011, l'unico contributo interpretativo, al momento, di "una qualche ufficialità", è quello dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, che ha licenziato la Circolare n. 34/IR del 19 settembre 2013 ("*circolare 34*").

Sul punto, al momento, l'Agenzia delle Entrate comprensibilmente tace.

[19] art. 1, comma 1093 della legge 27 dicembre 2006, n. 296

[20] Si pensi ad una s.p.a., la cui unica attività consista nella sottoscrizione di un prestito obbligazionario o nella concessione in locazione a terzi di un fabbricato.

Nel primo caso, il reddito prodotto sarebbe oggettivamente "di capitale". Nel secondo, oggettivamente "fondiario"

Le presunzioni assolute fanno sì, invece, che tali redditi siano in ogni caso considerati "d'impresa".

segue

Con intento encomiabile, la "*circolare 34*" affronta un *excursus* comparativo relativo ad altra casistica pregressa, segnatamente quella relativa alle "società di ingegneria" e alle "società tra avvocati".

Peraltro, queste comparazioni sono effettuate anche perché sollecitate dalla presenza di due risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate, nemmeno circolari, e quindi in primis destinate a risolvere specifici casi.

3/a) le "società di ingegneria e la risoluzione n.56/E del 4/5/2006

Cominciamo con l'analisi delle c.d. "*società di ingegneria*" di cui all'art. 17, comma 6, lettera b) della legge 11 febbraio 1994, n. 109, *ratione temporis*, la cui disciplina fiscale venne fuggevolmente tratteggiata dalla Ris. N. 56/E del 4 maggio 2006.

Detta risoluzione rammentava come dovessero sussistere contemporaneamente due presupposti, uno ***soggettivo***, di costituzione in forma di s.p.a., o s.r.l., o s.a.p.a., o cooperativa, ed uno ***oggettivo***, di avere nell'oggetto sociale lo svolgimento di una delle seguenti attività: esecuzione di studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi di impatto ambientale.

In realtà, il quesito specifico, posto dall'istante (un professionista potenziale sostituto d'imposta in quanto committente di prestazioni di servizi effettuati da una "*società di ingegneria",* appunto), evidenziava la necessità per il committente di operare la ritenuta d'acconto ex art. 25, DPR 600/1973.

Il potenziale sostituto d'imposta quindi – solo - chiedeva all'Agenzia se tale – prudenziale – richiesta fosse pertinente o meno.

La risposta dell'Agenzia, su detto specifico quesito fu negativa, nel senso che la ritenuta non dovesse operarsi, nel presupposto che la natura soggettiva del soggetto prestatore di servizi, una società di ingegneria in forma di società di capitali, non potesse produrre, per definizione,

segue

reddito di lavoro autonomo, bensì reddito d'impresa commerciale, ciò perché il chiaro dettato del 1° comma dell'art. 25 del DPR 600/1973, esclude che detto obbligo possa essere sussistente.

Detto questo, la Risoluzione n. 56 non estendeva certo la sua trattazione agli altri innumerevoli aspetti che avrebbero potuto essere trattati.

Quindi, non si "parlò" di scelta fra criterio di cassa o di competenza, né di imposta[21] da applicare, né di – eventuale – creativo criterio di trasparenza, o altro.

Sei società di capitali? Sì? Quindi, *produci* reddito d'impresa commerciale e, a tutti gli effetti, *sei* disciplinato ai fini IRES come la *tua* forma giuridica impone.

Ad avviso di chi scrive, la risposta dell'Agenzia era non solo corretta, ma anche forse pleonastica, quanto esasperatamente prudenziale era stata la scelta di porre quesito alla stessa Agenzia.

Nel commentare, a sua volta, detta Risoluzione, la "*circolare n. 34*" dell'IRDCEC sottolinea le differenziazioni esistenti fra il caso delle "società di ingegneria" e le STP di cui all'art. 10 della legge 183/2011.

Differenziazioni essenzialmente consistenti nella **inesistenza di un vincolo di esclusività**, nel caso delle società di ingegneria, in contrapposizione al caso delle STP, ove sussiste l'esclusività dell'esercizio di attività professionale. Inoltre, nel caso delle STP, a differenza della casistica delle "*società di ingegneria*", vi è anche la **possibilità di utilizzo della struttura delle società di tipo personale, anche non di natura commerciale**.[22]

Sempre a detta della circolare dell'IRDCEC, quindi, detta risoluzione sarebbe di non tanto aiuto, poiché "*la qualificazione commerciale della STP appare in contrasto con i tratti caratteristici della specifica tipologia societaria introdotta dall'art. 10 della legge n. 183 del 2011*".

Si ritiene, tuttavia, che i due distinguo non paiano risolutivi per rigettare le conclusioni della Risoluzione dell'Agenzia, calandole nella realtà delle STP.

[21] Ires o Irpef.

[22] La STP può assumere infatti la veste anche di società semplice.

segue

Sul primo punto, il vincolo di esclusività che caratterizza le STP non pare essere sufficiente, in difetto di norma derogatoria espressa, per consentire ad esse di sottrarsi al regime proprio delle società commerciali, di persone o di capitali che esse siano.
Per la seconda, il fatto che per le STP si possa utilizzare anche la struttura societaria delle società di persone commerciali non pare sufficiente a derubricare da commercialità, con quel che ne consegue, l'attività della stessa STP, anche, ma non solo, per le presunzioni contenute nel TUIR.

3/b) le società tra avvocati e la risoluzione n. 118/E del 28/5/2003

Continuando con l'*excursus* comparativo, nell'auspicio o forse, nell'illusione che esso possa essere di qualche utilità per meglio approcciarci alla fiscalità delle STP, veniamo al "caso" delle "società tra avvocati", costituite ai sensi del D. Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96.
Anch'esse sono state esaminate in occasione d'interpello da parte dell'Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 118/E del 28 maggio 2003), con un "pronunciamento" che è stato, a sua volta anch'esso, citato dalla Circolare IRDCEC n. 34.
La disciplina (non fiscale) di dette "società tra avvocati" si trova nel D. Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96.
La parte che qui più interessa, per derivarne indirettamente la disciplina fiscale, si trova all'art. 16 di tale decreto legislativo:
"*L'attività professionale .....può essere esercitata in forma comune esclusivamente secondo il tipo della società tra professionisti, denominata nel seguito tra avvocati.*
La società tra avvocati è regolata dalle norme del presente titolo e, ***ove non diversamente disposto, dalle norme che regolano la società in nome collettivo di cui al capo III del titolo V del libro V del codice civile.*** *...*"
La disciplina di base, ovviamente quella civilistica, è dettata quindi dal predetto decreto legislativo e, solo per quanto non diversamente disposto, dalle norme che regolano le società in nome collettivo.
Con detto modo di disporre la disciplina civilistica, verrebbe di pensare che, in effetti, non si tratti propriamente di una società in nome collettivo, bensì di uno speciale tipo societario per

segue

l'esercizio di attività professionale, la cui regolamentazione trova, soltanto in via residuale, completamento nelle norme previste per le società in nome collettivo. Sarebbe logico pensare che se ciò non fosse, il decreto legislativo n. 96/2001 avrebbe previsto per le "società tra avvocati" l'applicazione della disciplina delle s.n.c., con le deroghe e le integrazioni previste nello stesso decreto legislativo, vale a dire il contrario.

Di fatto, una sorta di società *semplice* con disciplina speciale ed allargata a norme previste per una tipologia societaria usualmente utilizzata per far ben altro.

Nella sopra citata Risoluzione n. 118/E, l'Agenzia, rimarcando la peculiarità di dette società tra avvocati, nega che esse possano produrre reddito d'impresa, con la conseguenza di affermare la decisa produzione di reddito di lavoro autonomo e, come se questa fosse l'unica preoccupazione interpretativa, poiché tale era il quesito del soggetto istante, la sussistenza dell'obbligo di sostituzione d'imposta in capo al committente.

Nel motivare la risposta, fra l'altro la Risoluzione n. 118/E citava la relazione governativa al decreto legislativo, che sottolineava che il richiamo alle norme sulle s.n.c. "*non implica la qualificazione della società tra avvocati come società commerciale…*". Inoltre, che l'esclusione della società tra avvocati dal fallimento "*conferma la specificità del tipo e la natura non commerciale dell'attività svolta*".

Teoricamente, l'inciso ("*ove non diversamente disposto, dalle norme che regolano la società in nome collettivo di cui al capo III del titolo V del libro V del codice civile"*) potrebbe voler significare che fra le norme che regolano le s.n.c. vi siano anche quelle di natura tributaria, vale a dire che si applicherebbero le norme fiscali riferite alle s.n.c. ma, in questo caso, si ritiene che il completamento normativo disposto dal rinvio, abbia esclusivamente natura civilistica.

Che tale interpretazione, peraltro collocata in una risoluzione e non in una circolare, quindi a maggior ragione eventualmente smentibile da successivo chiarimento di prassi, possa considerarsi sufficiente per risolvere i (ad avviso di chi scrive) maggiori problemi di interpretazione della fiscalità delle STP ex Lege 183/2011, pare illusorio.

Come indicato nelle premesse, l'art. 10 della Legge 183 pare atteggiarsi diversamente nel disporre delle STP, visto che esso precisa che è consentita la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali "*secondo i modelli*…" previsti per le s.s., s.n.c, s.a.s., s.r.l.,

segue

s.p.a., s.a.p.a., coop., e quindi lasciando ampio margine di scelta che non si capisce bene perché dovrebbe appiattirsi in chiave fiscale.

4) Il disegno di legge

Da più parti, ivi compresa la circolare 34 dell'IRDCEC, si ricorda che l'auspicata soluzione delle problematiche interpretative in chiave fiscale si dovrebbe avere, a mo' di panacea di tutti i mali, IRPEF, IRES o IRAP che siano, da un disegno di legge governativo.
Nella circolare dell'IRDCEC si fa riferimento al disegno di legge recante: "*misure di semplificazione degli adempimenti per i cittadini e le imprese e di riordino normativo*"; il testo del disegno di legge, così come presentato all'esame del Senato il 23 luglio 2013, così recita[23]:
"*alle società costituite ai sensi dell'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, indipendentemente dalla forma giuridica, si applica, anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, il regime fiscale* ***delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c),*** *del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*".
Se tale testo fosse così licenziato, in teoria tutti i problemi dovrebbero essere dissolti.

5) Il disegno di legge: la soluzione di tutti i problemi? Dubbi e criticità

Prima di esaminare se i problemi sarebbero risolti non solo in teoria ma anche in pratica, ci si permette di osservare che, forse, tale scelta normativa non sarebbe la più auspicabile. Probabilmente sarebbe un tentativo per tenere ancorati i professionisti ad un regime fiscale che si troverebbe scollegato dalla struttura giuridica che si è scelta. Si avrebbe, per certi versi, un regime fiscale anacronistico, in quanto scollegato dalla veste soggettiva di strutture che, per essere competitive, meriterebbero un regime fiscale non ghettizzato all'usuale regime.

[23] Disegno di legge S 958, presentato nel luglio 2013 e attualmente in corso d'esame, in sede referente, da parte della 1ma Commissione Permanente Affari Costituzionali.

segue

Cosa si può temere dal consentire il regime fiscale proprio della struttura societaria scelta?

I regimi fiscali previsti per le "ordinarie" s.p.a., da una parte, e per le s.n.c., dall'altra, non sono o più favorevoli o sfavorevoli. Sono, semplicemente, diversi, con vantaggi e svantaggi.

Ma poi … effettivamente tutti i problemi sarebbero risolti? Determinare il regime fiscale delle STP di cui alla legge 183/2011 non vuol dire, "solo", decidere se si tratti di lavoro autonomo o d'impresa, se si abbia o meno il regime di trasparenza, se si debba o meno applicare la ritenuta d'acconto, se si debba applicare il regime di cassa o di competenza

Come detto, se tale testo entrasse in vigore, forse si creerebbero, soprattutto per le STP in forma di società di capitali, incongruenze, discrasie, dubbi, per tutte le fattispecie e situazioni nelle quali non si tratterebbe solo di applicare o meno la ritenuta, ma di decidere se tale richiamo "regressivo" possa essere sufficiente per disapplicare *in toto* la disciplina sul reddito d'impresa e, segnatamente, la disciplina IRES, o quella prevista per le società commerciali di persone.

Prima di accogliere come positiva detta norma, bisognerebbe *rompersi la testa* per tentare di sincerarsi che ciò non possa accadere.

Appiattire una s.p.a. al regime fiscale di *un'associazione senza personalità giuridica* per l'esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), equivale a negare la valenza, ai fini fiscali, del risultato di conto economico, che potrebbe comprendere anche altre voci non facilmente assimilabili a compensi per prestazioni professionali.

Va da sé che il conflitto fra il principio di competenza proprio dei bilanci delle società commerciali ed il principio di cassa proprio del reddito di lavoro autonomo, comporterebbe la predisposizione di bilanci che poco avrebbero a che fare con la semplice contabilità di incassi e pagamenti.

Ciò, con conseguenti problemi amministrativi.

Come comportarsi in tal caso?

Gli **interessi attivi bancari**, ad esempio, sarebbero soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta? La **deducibilità degli interessi** passivi troverebbe solo la disciplina propria delle associazioni professionali?

segue

Va da sé che alla STP in forma di società di capitali non potrebbe applicarsi il regime del "**consolidato fiscale nazionale**" di cui all'art. 117 del TUIR, quale soggetto consolidante.

Ovviamente tanto meno come soggetto consolidato, ma questo è molto più comprensibile, per l'evidente impossibilità della STP ad essere controllata da un'altra società di capitali.

Ancora…

Un **versamento effettuato in conto capitale o a fondo perduto** da socio di società di capitali alla stessa società, non costituisce sopravvenienza attiva, per effetto del disposto dell'art. 88 del TUIR.

In base alla sopra citata disposizione di legge in corso di probabile emanazione, tale articolo 88 non sarebbe applicabile, poiché alle STP non sarebbe applicabile il capo II del titolo II del TUIR, bensì la disciplina propria delle associazioni professionali non riconosciute.

In tal caso, una dazione di denaro, un "versamento", a fondo perduto o in conto capitale da parte di un socio, sarebbe tassabile poiché non applicabile detto articolo 88, oppure non sarebbe comunque tassabile, perché non sarebbe un compenso derivante dall'esercizio di attività professionale?

Per essere coerenti con questa ultima possibile interpretazione, se la stessa STP in forma di società di capitali dovesse ricevere una dazione di denaro non proveniente da un socio, ma nemmeno riferita ad attività professionale, non potrebbe essere ricompresa nel complessivo reddito di lavoro autonomo da imputare per trasparenza.

O no?

Ancora…

La disciplina civilistica delle STP di cui alla legge 183, poiché non vi sono deroghe in tal senso, pare poter consentire **esercizi sociali** non necessariamente coincidenti con l'anno solare.

Quid iuris per la determinazione del reddito da imputare per trasparenza agli "associati"?

L'art. 30 della legge 724/1994, in tema di **società "di comodo",** dispone che detta disciplina antielusiva si applichi alle società commerciali di persone e di capitali. Verrebbe da ritenere che le STP costituite in dette forme societarie non possano soggiacere a tale disciplina, ma sarebbe un tipico caso di scollegamento fra forma societaria (soggettività) e regime fiscale applicabile.

segue

Con detta norma, per coerenza, non si potrebbero (forse?) operare **rivalutazioni dei beni d'impresa**, così come, di contro, dovrebbe potersi (forse?) consentire la **rideterminazione del valore di quote e terreni** eventualmente posseduti, ex artt. 5 e 7 della legge 448/2001.

In materia di **antiriciclaggio**, si avrebbe (forse?) un obbligo di monitoraggio da quadro RW anche per soggetti, quali le società di capitali, che ne sono assolutamente escluse.

Potrebbero aversi problemi interpretativi, se così il legislatore decidesse di procedere, forse anche in materia di **fiscalità internazionale**, principalmente per le società professionali di più ampie dimensioni, per determinare se in ambito convenzionale si debba avere riguardo alle norme applicabili: "utili delle imprese" e quindi "stabili organizzazioni"? "Professioni indipendenti"?

Ma andiamo oltre.

Se anche tutti i dubbi, le perplessità e le contraddizioni venissero risolti in via interpretativa, non si capisce per qual motivo, una novella disciplina (L. 183/2011) che vuole consentire alle "nostre" strutture professionali di stare al passo coi tempi, dovrebbe essere penalizzata da un regime fiscale che, di fatto, non invoglierebbe all'investimento, alla capitalizzazione, visto che tutto il reddito derivante dall'incasso dei compensi (ovviamente al netto delle componenti negative deducibili) sarebbe tassato per trasparenza, con l'ovvia conseguenza di invogliare, se non necessitare, la maggiore distribuzione di utili possibili.

L'attuale aliquota prevista ordinariamente ai fini IRES, del 27,5%, non è un ingiustificato regalo alle società di capitali, se coniugata con la tassazione che si aggiunge in capo ai soci, persone fisiche, che in ultimo stadio percepiscono il reddito prodotto dalle società alla quale partecipano.

Quel che sarebbe ingiustificatamente penalizzante, per STP società di capitali, sarebbe anche l'impossibilità di compensare le perdite di un periodo d'imposta coi redditi degli esercizi (*rectius*, anni…) successivi.

L'unica eccezione alla qualificazione di reddito di lavoro autonomo, la si avrebbe per i soci della STP che **partecipano per "finalità di investimento".**

A questo proposito, la Circolare dell'IRDCEC per tali soci che "*avendo assunto – per altro verso – la qualifica di imprenditori, ritengano di considerare la partecipazione detenuta nella STP tra i*

segue

beni relativi all'impresa esercitata", afferma che l'utile attribuito per trasparenza "*sarebbe irrimediabilmente attratto alla formazione del reddito d'impresa*".

Affermazione che, unitamente a qualche garbata perplessità, dimostrerebbe l'incongruenza di un reddito complessivo da lavoro autonomo, da imputarsi per trasparenza, accompagnato da ritenute d'acconto in misura proporzionale, per taluni coniugate ad un reddito d'impresa.

La realtà è che – oltre alle considerazioni che precedono – proprio la possibile presenza nella compagine sociale di "soci d'investimento", rende incompatibile la classificazione del reddito prodotto dalle STP quale reddito di lavoro autonomo: sarebbe infatti assolutamente non giustificabile e gravemente lesivo del principio di uguaglianza, qualificare un reddito "oggettivamente" di capitale quale reddito di lavoro autonomo.

Forse solo ai fini **IRAP** *le cose* sarebbero effettivamente semplificate, e soprattutto la norma sarebbe *tranchant* (pro fisco) per le eventuali speranze di STP che pretendessero di negare l'esistenza di un'autonoma organizzazione ex art. 2, D. Lgs. 449/1997.

Se detta norma dovesse entrare in vigore, rimarrebbero probabilmente da definire taluni aspetti legati alle **operazioni straordinarie**. Dato per concesso che la cessione dello studio (*rectius*, della "clientela") ha riflessi impositivi, che accadrebbe nel conferimento di uno studio in una STP in forma di società commerciale di persone o di capitali, visto che non si tratterebbe di conferimento d'azienda?

Nel caso di **cessione di quote di STP**, quale sarebbe il regime fiscale applicabile, anche in considerazione del fatto che talune quote potrebbero essere anche possedute da soci investitori in forma di società commerciali? Ciò anche, ma non solo, in considerazione del fatto che, data l'attività della STP, al soggetto cedente non potrebbe applicarsi il regime PEX?

Sempre in tema di operazioni straordinarie, si ritiene che eventuali **fusioni o scissioni** che dovessero interessare una STP, rimarrebbero neutrali, così come accade per le "ordinarie" società commerciali, con la particolarità che non si potrebbe attribuire rilevanza fiscale, mediante affrancamento, ad eventuali disavanzi, poiché ciò presuppone l'esistenza di un complesso aziendale, per interpretazione consolidata, quanto corretta.

6) Considerazioni conclusive

segue

In conclusione, ad avviso di chi scrive, e con l'auspicio di essere smentiti dai fatti e da altre considerazioni, l'eventuale entrata in vigore della citata disposizione non sarebbe così "positiva" e risolutiva così come molti commentatori sembrano oggi ritenere, anche, ma non solo, perché si verrebbe a creare una disparità di trattamento fra società commerciali che hanno come attività quella "riservata" e le società commerciali che – di fatto – esercitano attività di lavoro autonomo "non riservate", le quali rimarrebbero in ambito di reddito d'impresa.

Allo stesso modo, ma qui siamo nel campo delle legittime opinioni personali "*de iure condendo*", non sarebbe forse il modo migliore ed opportuno di disciplinare fiscalmente le STP.

Senza creare un regime speciale tributario per tali soggetti, con il rischio di generare un vero e proprio mostro giuridico, si ritiene sarebbe preferibile che la disciplina tributaria delle STP sia informata al regime "ordinario" di determinazione del reddito proprio della loro veste giuridica, eventualmente "commerciale".

Bologna, 8 aprile 2014

Emilio Abruzzese

Precisazioni

Il presente elaborato è frutto del mio lavoro e della mia interpretazione e non impegna in alcun modo il pensiero e l'orientamento dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna. Allo stesso modo, non costituisce parere professionale. Mi scuso anticipatamente per eventuali refusi ed inesattezze che dovessero risultare; sarò grato a chi avrà la bontà di leggere il presente elaborato ed eventualmente segnalarmeli.

E.A.