

# **SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI**

## **SOCIETA' TRA AVVOCATI**

### **ASPETTI FISCALI E PREVIDENZIALI**

#### **Convegno organizzato da:**

- Ordine degli Avvocati di Belluno
- Ordine dei Consulenti del Lavoro di Belluno
- Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Belluno
- Comitato Unitario Permanente degli Ordini e Collegi Professionali di Belluno

Relatore: Fausto Gallo

La Società Tra Professionisti (in seguito STP) è stata introdotta nel nostro ordinamento dalla Legge 183/2011 per:

- favorire l'aggregazione tra professionisti;
- aumentare la dimensione degli studi;
- consentire l'accesso a nuovi canali di finanziamento con i soci di capitale.

Tra i principali vantaggi della scelta della STP possiamo anche indicare:

- l'adozione della gestione di una società che è strumento più flessibile rispetto allo studio individuale anche in ipotesi di eventuali cessioni o ingresso di nuovi soci;
- la misurazione dell'efficienza della gestione dello studio tramite la contabilità di competenza maggiormente equilibrata rispetto a quella di cassa che non sempre misura l'attività svolta bensì i movimenti finanziari;
- l'esonero della ritenuta d'acconto IRPEF del 20% sui compensi pagati alla società dai clienti non privati (cioè i sostituti d'imposta quali imprese individuali, professionisti, società, enti, ecc).

Tra gli svantaggi: il dover pagare le imposte sui redditi rispettando il criterio della competenza temporale che quasi sempre precede il momento dell'incasso, soprattutto in questi anni.

Da un primo periodo di scarsa adesione alla nuova formula, nel 2018 il numero delle STP è quasi raddoppiato rispetto al 2016: a maggio di quest'anno le STP iscritte al Registro Imprese erano circa 2300 contro 1200 registrate nel 2016.

## ASPETTI FISCALI

Il limitato numero dipende anche dalla controversa natura del reddito prodotto dalla STP giacchè non è stata definita dal legislatore, né con la Legge 183 del 2011, né con il relativo Regolamento contenuto nel DM 34/2013.

Fino a qualche mese fa era rimasta l'**incertezza della qualificazione del reddito:**

- **se di lavoro autonomo**
- **o di impresa.**

Inizialmente, con **Risoluzione 118/2003**, l'Agenzia delle Entrate, a seguito di un'istanza di interpello, aveva qualificato **reddito di lavoro autonomo** quello prodotto da una società tra avvocati dando **rilevanza** alla **prestazione professionale dei soci** rispetto all'incidenza del capitale, non considerando invece che la normativa tributaria stabilisce che i redditi prodotti dalle società (con esclusione della società semplice) da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati secondo le norme relative a tali redditi (DPR 917/1986, art. 6 – 81).

Tuttavia la Risoluzione faceva riferimento ad una società tra avvocati costituita in base al **D.Lgs. 96/2001** che riguardava l'esercizio della professione di avvocato in uno stato membro diverso da quello in cui è stata acquisita la qualifica professionale.

Il predetto decreto all'art. 16 stabiliva che:

*"L'attività professionale ..... può essere esercitata in forma comune esclusivamente secondo il tipo della società tra professionisti, denominata nel seguito società 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. Ai fini dell'iscrizione nel Registro delle Imprese, è istituita una sezione speciale relativa alle società tra professionisti ....*

*La società tra avvocati non è soggetta a fallimento.*

*La società tra avvocati è iscritta in una sezione speciale dell'Albo degli Avvocati..*

*E' fatto salvo quanto disposto dalla Legge 23 novembre 1939, n. 1815, e successive modificazioni, per la costituzione di **associazioni tra professionisti**'.*

Va però considerato che, in quegli anni, ancora non si parlava di società di persone o di capitali per i professionisti essendo generalmente limitato l'esercizio in comune della professione alla **SOCIETA' SEMPLICE** e allo **STUDIO ASSOCIATO** per i quali non si poneva alcun dubbio circa la natura del reddito essendo pacifico che si trattasse di reddito di lavoro autonomo.

Faceva eccezione la società tra ingegneri prevista anche nella veste di società di capitali (Legge 109/1994).

Proprio per queste **società**, cioè quelle tra ingegneri, la Agenzia delle Entrate con **Risoluzione 56/2006** ha stabilito che **producono reddito di impresa** e che non subiscono la ritenuta d'acconto sui compensi non trattandosi di reddito di lavoro autonomo.

Analoga interpretazione la troviamo nella risposta fornita nel 2014 dall'Agenzia delle Entrate su istanza dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Trento con riferimento alla società tra professionisti di cui alla Legge 183/2011.

In quell'occasione l'Amministrazione Finanziaria ha sostenuto che, ai fini della qualificazione del reddito prodotto dalla STP, non assume alcuna rilevanza l'esercizio dell'attività professionale risultando invece determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria.

Nello scorso maggio con **Risoluzione 35/2018** l'Agenzia ha risposto ad un interpello circa la natura del reddito prodotto dalle **SOCIETA' TRA AVVOCATI** affermando che:

*"Sul piano civilistico le società tra avvocati sono costituite secondo i modelli regolati dai titoli V e VI del Codice Civile. Pertanto, non costituiscono un genere autonomo con causa propria, ma appartengono alle società tipiche regolate dal Codice Civile e come tali, soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto".*

Conseguentemente, l'Agenda ha ritenuto che, in assenza di un'esplicita norma **derogatoria**, l'esercizio della professione forense svolta in forma societaria costituisce attività d'impresa in quanto risulta determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria piuttosto che lo svolgimento di un'attività professionale.

Così, ad esempio, la società a responsabilità limitata tra professionisti produce sempre reddito di impresa per il solo fatto di essere una società di capitali anche se eserciti esclusivamente attività di lavoro autonomo.

Detta interpretazione è stata confermata anche dalla Direzione Legislazione Tributaria del Dipartimento delle Finanze con **Nota del dicembre 2017**.

L'Amministrazione Finanziaria ritiene che, anche sul piano fiscale, alle società tra avvocati costituite sotto forma di società di persone, di capitali o cooperative si applichino le previsioni di cui agli articoli 6 e 81 del TUIR (DPR 917/1986) per effetto delle quali il reddito complessivo delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, delle società di capitali e degli enti commerciali da qualsiasi fonte provenga è considerato reddito di impresa. Con la **sola eccezione della società semplice e dello studio associato che producono reddito di lavoro autonomo**.

Tuttavia, il legislatore ha cercato di considerare il reddito prodotto dalla STP quale reddito di lavoro autonomo. Un tentativo lo troviamo nella **Legge 247/2012** che regola la **nuova disciplina dell'ordinamento della professione forense** laddove all'articolo 5 il Governo veniva delegato ad adottare un decreto legislativo che qualificasse i redditi prodotti dalla società tra avvocati quali redditi di lavoro autonomo e stabilisse che l'esercizio della professione forense in forma societaria non costituisse attività d'impresa.

Questo articolo è stato però abrogato dalla Legge per il mercato e la concorrenza (Legge 124/2017).

## REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

Il reddito prodotto:

- dallo studio professionale individuale;
- dalla società semplice;
- dallo studio associato,

è di lavoro autonomo.

- PRINCIPIO DI CASSA

E' rilevante il momento di **pagamento** da parte del cliente.

- RITENUTA D'ACCONTO DEL 20% SUI COMPENSI CORRISPOSTI DAI CLIENTI NON PRIVATI cioè dai sostituti d'imposta quali imprese individuali, professionisti, società, enti, ecc. (DPR 600/1973, art. 25)

## REDDITO DI IMPRESA

Il reddito prodotto dalla:

- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice,
- società di capitali (srl, spa, ecc.);
- società cooperativa,

è di impresa.

- PRINCIPIO DI COMPETENZA

E' rilevante il momento della ultimazione della prestazione; **non rileva il pagamento.**

- NO RITENUTA D'ACCONTO

In base al criterio della **competenza la prestazione ultimata nel dicembre 2017, ma incassata nel 2019** costituisce comunque **reddito nel 2017.**

Invece, con il criterio di **cassa**, il compenso **maturato nel 2017**, ma incassato nel 2019, concorre a formare il **reddito del 2019** e non nell'anno di ultimazione della prestazione come avviene con il criterio di competenza.

Nello scorso settembre il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti in Commissione Finanze ha proposto per le STP un regime opzionale di determinazione del reddito di impresa secondo il criterio di **cassa**, regime attualmente riservato alle sole imprese minori in contabilità semplificata.

Dobbiamo infatti tener presente che il vigente sistema normativo non consente di scegliere il regime di cassa alle STP costituite nelle forme delle società di persone di natura commerciale che, per opzione o per obbligo, adottino il regime di contabilità ordinaria, nonché a tutte quelle costituite nelle forme di società di capitali e di cooperativa.

### **Tassazione IRES – IRPEF e addizionali**

#### ➤ **Reddito Società di Capitali**

La società paga IRES nella misura del **24%** a prescindere dalla eventuale distribuzione dell'utile ai soci.

Se l'utile viene distribuito al socio persona fisica il socio subisce la ritenuta a titolo di imposta del **26%** e non dichiara tale reddito in dichiarazione dei redditi.

#### ➤ **Reddito Società di Persone**

La società non paga né IRPEF, né IRES, ma il socio, a prescindere dall'eventuale distribuzione di utili, paga l'IRPEF e le addizionali **dal 25% al 45%** essendo la tassazione progressiva con aliquote maggiori scaglionate in aumento con l'aumentare del reddito.

### **Tassazione IVA**

Ai fini IVA, invece, l'emissione della fattura può essere differita al momento del pagamento del compenso da parte del cliente trattandosi di prestazione di servizi (DPR 633/1972, art. 6, comma 3).

Ciò, sia nell'ambito del reddito d'impresa, sia in quello di lavoro autonomo.

## CESSIONE – CONFERIMENTO

### STUDIO PROFESSIONALE

Occorre capire se lo studio e la clientela possano essere ceduti o conferiti in una STP.

In passato, l'ostacolo era rappresentato dalla circostanza che, non essendo il professionista un imprenditore, conseguentemente lo studio non era identificabile in un'azienda e quindi non sembrava applicabile, in assenza anche di esplicite indicazioni del legislatore, la disciplina dettata per il trasferimento dell'azienda.

Il tradizionale orientamento della giurisprudenza escludeva la possibilità di concludere un valido contratto di cessione dello studio professionale. Si affermava che l'attività professionale, anche se svolta con organizzazione di mezzi strumentali ed assistenza di ausiliari, restava comunque personale, non essendo diretta alla produzione di un servizio per lo scambio e non trattandosi di organizzazione imprenditoriale. Pertanto, **non essendo lo studio un'azienda, era negata la validità del contratto di cessione dello studio e del suo avviamento (Corte di Cassazione SSUU 1889/1967).**

Successivamente, l'impostazione tradizionale è stata lentamente superata dalla giurisprudenza di legittimità la quale, a seguito dell'evoluzione normativa in ambito di professioni regolamentate e di esercizio in forma societaria delle medesime e davanti al mutato contesto socio-economico dove è prassi cedere pacchetti di clientela, è pervenuta ad affermare che è lecito il contratto di cessione dello studio e della clientela dietro versamento di un corrispettivo (**Corte di Cassazione 2860/2010**).

Sul fronte fiscale, fino alla emanazione del D.L. 223/2006 (cosiddetta Legge "Bersani – Visco") la cessione dello studio professionale non era assimilabile alla cessione d'azienda e quindi non si prospettava neanche la possibilità di determinare l'eventuale avviamento. Era piuttosto una pura e semplice liquidazione patrimoniale di una certa entità immateriale quale la clientela o l'avviamento professionale. In tal modo, i compensi percepiti per la cessione dello studio professionale non erano soggetti

ad alcun tipo di tassazione. Analogamente, per la parte acquirente tale meccanismo non permetteva la deducibilità del costo di acquisto della clientela la cui natura era tuttavia considerabile come costo inerente, ancorchè indeducibile fiscalmente.

Tuttavia, già nel 2002 l'Amministrazione Finanziaria con **Risoluzione 108**) aveva sostenuto che la cessione dello studio professionale poteva rientrare nell'ambito dell'attuale articolo 67 (allora 81) del Testo Unico Imposte sui Redditi (TUIR vale a dire DPR 917/1986) ossia fosse ricompreso tra i redditi diversi e quindi tassabile. In tal modo anche all'acquirente veniva riconosciuto il diritto di dedurre il costo riguardante il pagamento del compenso per l'acquisto dello studio professionale.

Successivamente, con l'entrata in vigore del Decreto Legge 223/2006, è stato chiarito che tali componenti di reddito rientrano nella categoria del lavoro autonomo ex art. 54 comma 1-quater del TUIR con conseguente deducibilità del costo per l'acquirente. Tale comma veniva inserito dal Decreto Legge 223.

Pertanto, attualmente, il prezzo corrisposto per l'acquisizione del "pacchetto clienti" genera per il cedente un reddito professionale da assoggettare a tassazione ordinaria con applicazione della ritenuta alla fonte a titolo di acconto IRPEF nella misura del 20%. La cessione andrà assoggettata al contributo previdenziale integrativo e all'IVA con aliquota ordinaria.

Per il principio di alternatività IVA/REGISTRO l'atto di trasferimento della clientela professionale è soggetto all'imposta di registro in misura fissa di € 200 (art. 40 DPR 131/1986).

Il professionista che cede lo studio dovrà mantenere attiva la propria partita IVA fino a quando non incasserà l'ultima rata dell'avvenuta cessione.

Nel caso in cui il compenso per la cessione della clientela venisse regolato in un'unica soluzione, anche ratealmente, purchè l'intero prezzo venga incassato nello stesso periodo d'imposta, il cedente ha la facoltà di poter applicare la tassazione separata ai sensi dell'art. 17, comma 1 del TUIR (Circolare Agenzia delle Entrate 8/2009 par. 1.3).

Ai fini fiscali, **se non c'è alcuna remunerazione** per l'apporto della clientela in una società o in uno studio associato ovvero per la cessione a terzi, **non sussiste materia imponibile da assoggettare a tassazione** (Circolare Agenzia delle Entrate 8/2009 paragrafo 1.3 – Risoluzione Agenzia delle Entrate 177/2009).

## ASPETTI PREVIDENZIALI

Ancorchè l'Agenda delle Entrate qualifichi il reddito prodotto dalle società tra professionisti come reddito d'impresa, ai fini previdenziali lo stesso è assimilabile al reddito professionale.

Pertanto:

- i **soci professionisti** versano alle rispettive **casce previdenziali** i contributi calcolati:
  - sulla quota di reddito dichiarato dalla società di spettanza del socio (contributo soggettivo);
  - sulla quota del volume d'affari dichiarato ai fini IVA dalla società di spettanza del socio (contributo integrativo).In linea generale è previsto il versamento dei seguenti contributi:
  - **soggettivo;**
  - **integrativo;**
  - **maternità;**
- i **soci non professionisti** si ritiene debbano versare i contributi dovuti all'INPS (gestione IVS separata).

### Previdenza società tra avvocati

L'avvocato verserà:

- il **contributo integrativo** applicato sulle fatture emesse dalla società per la quota di partecipazione agli utili del singolo socio avvocato. L'art. 4-bis, comma 6-bis della Legge 247/2012 come modificata dalla Legge 124/2017 stabilisce che la società è tenuta ad applicare la maggiorazione percentuale relativa al contributo integrativo su tutti i corrispettivi rientranti nel volume d'affari ai fini IVA; tale importo è riversato annualmente alla cassa nazionale di previdenza e assistenza forense;
- il **contributo soggettivo** calcolato da ogni socio sulla base del proprio reddito professionale dichiarato ai fini IRPEF considerando la propria quota di partecipazione alla società. **Non è stato chiarito se l'avvocato socio di una srl tra professionisti debba pagare il contributo soggettivo anche sul reddito non**

**distribuito dalla società come invece avviene per altri professionisti;**

- **il contributo di maternità.**

## **Rapporto contributivo dottore commercialista**

L'art. 8 del Regolamento unitario in materia di previdenza e assistenza della cassa nazionale di previdenza e assistenza a favore dei dottori commercialisti stabilisce che:

*“Gli iscritti sono obbligati al versamento di un **contributo soggettivo** annuo in percentuale variabile dal 12% al 100% con un minimo di € 2.610 rivalutato annualmente, calcolato:*

- a) sul reddito professionale netto di cui al comma 1 dell'art. 53 del DPR 917/1986 prodotto nell'anno precedente, quale risulta dalla relativa dichiarazione fiscale;*
- b) sulla quota di reddito prodotto dalla STP nell'anno precedente, quale risulta dalla relativa dichiarazione fiscale, ed attribuita al socio in ragione della quota di partecipazione agli utili. A tal fine **si prescinde dalla qualificazione fiscale del reddito e dalla destinazione che l'assemblea della STP abbia eventualmente riservato a detti utili, e pertanto non rileva l'eventuale mancata distribuzione di utile ai soci.***

*Le predette percentuali si applicano fino ad un reddito massimo pari ad € 173.050 rivalutato annualmente.*

***Gli iscritti all'Albo** devono applicare, a titolo di contributo integrativo, una maggiorazione in misura del 4% su tutti i corrispettivi rientranti nel volume d'affari IVA e versarne annualmente alla cassa l'ammontare, indipendentemente dall'effettiva riscossione (art. 9 del Regolamento).*

***L'associazione professionale** deve applicare la maggiorazione del 4% per la quota di pertinenza di ogni associato iscritto all'Albo. **Il singolo dottore commercialista** associato deve versare annualmente alla cassa il contributo integrativo, indipendentemente dall'effettiva riscossione, calcolato sulla parte del volume d'affari IVA complessivo dell'associazione professionale corrispondente alla percentuale di partecipazione agli utili spettanti al professionista stesso.*

***La STP deve applicare la maggiorazione in misura del 4% su tutti i corrispettivi rientranti nel volume d'affari IVA in proporzione alla quota di partecipazione agli utili dei soci iscritti all'Albo. Il singolo dottore commercialista socio della STP deve versare annualmente alla cassa il contributo integrativo indipendentemente dall'effettiva riscossione, calcolato sulla parte del volume d'affari IVA complessivo della STP corrispondente alla percentuale di partecipazione agli utili spettanti al professionista stesso. Nel caso in cui nella STP siano presenti soci non professionisti, la percentuale di partecipazione agli utili deve essere riproporzionata escludendo dal calcolo la quota di partecipazione dei soci non professionisti'.***

## Incompatibilità professione dottore commercialista

L'art. 4 del Decreto Legislativo 139/2005 stabilisce che:

*"1. L'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile è incompatibile con l'esercizio, anche non prevalente, né abituale:*

- a) della professione di notaio;*
- b) della professione di giornalista professionista;*
- c) dell'attività di impresa, in nome proprio o altrui e, per proprio conto, di produzione di beni o servizi, intermediaria nella circolazione di beni o servizi, tra cui ogni tipologia di mediatore, di trasporto o spedizione, bancarie, assicurative o agricole, ovvero ausiliarie delle precedenti;*
- d) dell'attività di appaltatore di servizio pubblico, concessionario della riscossione di tributi;*
- e) dell'attività di promotore finanziario.*

*2. **L'incompatibilità è esclusa** qualora l'attività, svolta per conto proprio, è diretta alla gestione patrimoniale, ad attività di mero godimento o conservative, nonché **in presenza di società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione**, ovvero qualora il professionista riveste la carica di amministratore sulla base di uno specifico incarico professionale e per il perseguimento dell'interesse di colui che conferisce l'incarico.*

*3. L'iscrizione nell'Albo non è consentita a tutti i soggetti ai quali, secondo gli ordinamenti loro applicabili, è vietato l'esercizio della libera professione.*

*4. Le ipotesi di incompatibilità sono valutate con riferimento alle disposizioni di cui al presente articolo anche per le situazioni in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo."*

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite con sentenza 2612/2016 (pubblicata il 01/02/2017) ha stabilito che la Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza dei Dottori Commercialisti è titolare del potere di accertare, sia all'atto dell'iscrizione alla cassa, sia periodicamente e comunque prima dell'erogazione di qualsiasi trattamento previdenziale, che l'esercizio della professione non sia stato svolto nelle situazioni di incompatibilità di cui all'art. 4 del D.Lgs. 139/2005, ancorchè tale incompatibilità non sia stata accertata dal Consiglio dell'Ordine competente, riconoscendogli la facoltà di annullare i periodi contributivi

durante i quali la professione è stata svolta in situazione di incompatibilità.