



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova**

PROFESSIONISTI PROTAGONISTI DEL FUTURO

Strategie e opportunità di innovazione

Padova – 25 maggio 2017 – Crowne Plaza Hotel

Interdisciplinarietà e STP: una strada da esplorare
(aspetti fiscali)



La disciplina fiscale e previdenziale delle STP

- Inquadramento generale:
 - Trattamento fiscale dei redditi prodotti da STP
- Avvio della STP
 - Riflessi fiscali relativi alle diverse ipotesi di avvio dell'attività
- Profili previdenziali



Trattamento fiscale dei redditi prodotti da STP

- Prevalenza della natura soggettiva dell'ente (artt. 56, 73 e 81 TUIR) o della natura oggettiva dell'attività svolta (art. 53 TUIR)?
- Soluzione: reddito di impresa (unica eccezione: STP in forma di società semplice)
 - Consulenza giuridica 954-55/2014 del 16 ottobre 2014: Agenzia delle Entrate in risposta a un'istanza dell'Ordine dei commercialisti di Trento
 - Consulenza giuridica 954-93/2014 del 8 maggio 2014: Agenzia delle Entrate
 - Iter normativo del d. lgs. «semplificazioni» n. 175/2014 e stralcio della norma specifica che qualificava il reddito come reddito di lavoro autonomo



(segue)

Conseguenze applicative di questa impostazione:

- Applicazione del principio di competenza
 - ATTENZIONE: dal 2017 vi è la possibilità per le imprese in contabilità semplificata (art. 18 D.P.R. n. 600/1973) di adottare il regime di cassa, ancorchè il loro reddito rimanga di impresa.
- I compensi non sono soggetti a ritenuta d'acconto
- La tassazione varia a seconda della struttura societaria
 - Società di persone: tassazione per trasparenza ai soci a prescindere dall'effettiva «distribuzione» (attenzione: rigidità ripartizione %; opzione IRI dal 2017)
 - Società di capitali: tassazione in capo alla società e successiva tassazione in capo ai soci solo in caso di effettiva «distribuzione» (possibile «tassazione per trasparenza» in alcuni casi)



Avvio della STP e riflessi fiscali delle varie ipotesi:

- Cessione dello studio professionale
- Conferimento dello studio
- Trasformazione di associazione professionale in STP
- Avvio della nuova STP e cessazione graduale della attività individuale



Cessione dello studio

- Cessione di beni materiali :
 - Rilevanza fiscale delle plus / minus valenze date dalla differenza tra il costo fiscale in capo al professionista e il corrispettivo (o il valore normale in assenza di corrispettivo) (art. 54, co. 1° *ter*)
 - Assoggettamento ad IVA (art. 2, co 1° d.p.r. 633/1972)
- Cessione dei crediti verso clienti :
 - Rilevanza fiscale dei proventi conseguiti (art. 6, co. 2°) – passaggio cassa / competenza
 - Non assoggettamento ad IVA (art. 2, co. 3° d.p.r. 633/1972) – crediti = già fatturati
- Cessione della clientela / avviamento ($\neq$ da crediti vs clienti)
 - Rilevanza fiscale (art. 54, co 1° *quater* – introdotto da d.l. 223/06); tassazione separata se il compenso viene corrisposto in un unico esercizio (art. 17, co. 1°, lett. g) *ter* TUIR)
 - Assoggettamento ad IVA (art. 3 d.p.r. 633/1972; ris. 108/E del 29/03/02); in presenza di pagamento «dilazionato» è possibile cessare la propria posizione IVA individuale a patto di «anticipare» l'IVA con emissione della fattura.
- La rilevanza fiscale il capo al cedente determina deducibilità fiscale (inerenza) del costo sostenuto in capo alla cessionaria.



Conferimento dello studio («azienda professionale»)

- Art. 9 TUIR equipara i conferimenti alle cessioni a titolo oneroso con conseguente realizzo dei plusvalori latenti dei beni dello studio sulla base del valore normale degli stessi. Troverebbe applicazione, quindi, quanto detto in termini di cessione dello studio per la cessione di beni materiali e la cessione dei crediti.
- Per quanto riguarda la cessione della clientela / avviamento:
 - Qualificare il conferimento come un obbligo di fare / non fare / permettere – tassazione a mano a mano che si «libera» il conferimento (ris. 35/E del 16/03/2005 in tema di conferimento di opera e servizi)
 - Qualificare il conferimento come avviamento puro, a prescindere da una attività da realizzarsi «ex post» in capo al conferente (varrebbe, comunque, l'art. 9 TUIR o è ipotizzabile una deroga?).



(segue)

- Per quanto riguarda la cessione della clientela / avviamento:
 - Circolare 8/E del 13 marzo 2009 e Ris. 177/E del 9 luglio 2009: l'apporto della **(SOLA)** clientela in occasione dell'ingresso del professionista in uno studio associato non configura un'operazione fiscalmente rilevante in capo all'associato a condizione che:
 - **Non sia corrisposta alcuna remunerazione in denaro al professionista** (siamo sicuri che l'attribuzione di una partecipazione non sia assimilabile ad una remunerazione in denaro?)
 - **Deve essere previsto al momento del recesso che il medesimo non abbia diritto ad un *quantum* calcolato sul valore del conferimento** ma soltanto sulla quota di utile maturata.
 - A mio avviso risulta difficilmente applicabile al conferimento in STP. Non si dovrebbe attribuire alcun valore al conferimento nella determinazione del capitale
- Non applicabile la neutralità fiscale prevista dall'art. 176 TUIR (tra imprese)
 - I dubbi trovano anche fondamento nell'audizione del CNDCEC del 24 luglio 2014 al Senato della Repubblica in merito alle modifiche da apportare al decreto semplificazioni (l. delega 11 marzo 2014, 23) in cui si auspicava un intervento specifico al fine di estendere la disciplina dell'art. 176 TUIR anche ai conferimenti di studi professionali in STP al fine evitare l'applicazione dell'art. 9 TUIR.



Trasformazione di associazione professionale in STP

- Possibile: Massime Notariato Triveneto (K.A.39 e K.A.28) e Studio 224-2014/I del Consiglio Nazionale Notariato; Fond.Naz.Commerc. 15/01/2015).

Effetti variano a seconda della classificazione che si vuole dare all'associazione professionale:

- Associazione atipica riconducibile al fenomeno delle associazioni non riconosciute (Cass. 15964/11; S.U. 10942/93; 4032/91)
 - Tesi sostenuta in costanza di divieto di esercitare professioni intellettuali in forma societaria (l. 1815/1939)
- Società semplice (Trib. Milano 19 aprile 1996; indirettamente Cass. 16500/04)
 - Tesi da ritenere ora preferibile essendo venuto meno il divieto di cui sopra e in considerazione del fatto che l'associaz. prof. ha comunque un fine di lucro.



(segue)

- Associazione atipica riconducibile al fenomeno delle associazioni non riconosciute
 - Trasformazione eterogenea atipica (le associazioni non riconosciute non rientrano nell'elenco dell'art. 2500 *octies* che però deve intendersi indicativo)
 - Art. 171 TUIR: equiparata al conferimento (operazione realizzativa tranne per i beni che già erano dedicati ad attività commerciale marginale)
- Società semplice
 - Trasformazione omogenea (progressiva in caso di passaggio a società di capitali); si applica la disciplina civilistica artt. 2500 *ter* – 2500 *quinquies*)
 - Art. 170 TUIR (neutralità) o art. 171 TUIR (realizzo)?
 - Anche qualora si voglia ammettere la possibilità di utilizzare il regime previsto dall'art. 170 TUIR occorre tenere conto del passaggio da regime di cassa a competenza (in assenza di opzione per il regime di cassa per le società in contabilità semplificata) – **continuità dei valori fiscali!**



Avvio della nuova STP e cessazione graduale della attività individuale:

- Non osterebbe a questa possibilità quanto prescritto dall'art. 10, comma 6, l. 183/2011 in quanto il divieto ivi prescritto opererebbe solo per le ipotesi di partecipazione in altre «società» tra professionisti (forse un problema si pone nel caso in cui la forma «di partenza» è un'associazione professionale e nei limiti in cui questa sia ora giuridicamente inquadrabile tra le «società semplici».)
- Si tratta di cedere (o conferire) alla STP i beni (non qualificabili come azienda) dello studio individuale e di siglare nuovi mandati con i clienti con la nuova struttura (v. quanto detto in precedenza)
- I mandati in essere verrebbero mantenuti in capo al professionista individuale fino alla loro cessazione o fatturati a stato avanzamento fino al momento dell'avvio della nuova attività in forma di STP



Aspetti previdenziali (non si iscrive la società ma i soci):

- Contributo integrativo: assoggettamento.
 - In caso di STP multidisciplinare e di differente aliquota di contributo integrativo, gli imponibili in fattura vanno differenziati in ragione delle percentuali di partecipazione al reddito dei differenti professionisti:
 - Es: STP con due professionisti; un ingegnere (integrativo 4%) e un geometra (integrativo 5%). Se l'ingegnere da statuto ha una partecipazione agli utili nella misura del 75% e il geometra nella misura del 25%, in tutte le fatture il 75% dell'imponibile va assoggettato a contributo integrativo nella misura del 4% e il 25% nella misura del 5%
 - La quota di volume d'affari riferibile alla partecipazione di soci di capitale va «spalmata» proporzionalmente tra i soci professionisti.
- Contributo soggettivo: in ragione della quota di partecipazione al reddito della società anche in assenza di effettiva percezione / distribuzione del reddito
 - Periti industriali: il contributo soggettivo è dovuto solo se il reddito è effettivamente percepito dal professionista



Le ragioni che possono portare alla formazione di una STP devono quindi (per forza) essere cercate in ambiti diversi da quello fiscale

- Possibilità di aprire la compagine sociale a soci non professionisti
 - Strumento utilizzabile per gestire passaggi generazionali
 - Strumento utilizzabile per raccogliere risorse all'esterno
- Attenuare (?) la responsabilità professionale
- Possibilità di usufruire di agevolazioni applicabili solo al «reddito di impresa» (es: credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo)
-
- Si rileva, comunque, che la possibilità di aderire al regime di cassa per le STP in contabilità semplificata ha, a mio avviso, aperte prospettive di successo più rosee per queste strutture societarie.



Ringraziamenti:

- Sottocommissione di studio delle STP presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti di Padova
 - Dott. Lucio Antonello
 - Dott. Andrea Beghetto
 - Dott. Michele Ferraro
 - Dott. David Micaglio
 - Dott. Gianluca Nicolè
 - Dott.ssa Stefania Targa
 - Dott. Marco Voltolina