



Società tra professionisti all'esame di convenienza: riflessi operativi, fiscali e previdenziali

Il comma 3 dell'art.10 della c.d. Legge di stabilità per il 2012 (L. n.183/11) ha espressamente abolito il divieto di adottare una delle forme societarie previste e regolamentate dai titoli V e VI del libro V del codice civile per l'esercizio delle attività libero professionali regolamentate nel sistema ordinistico.

Grazie a tale novità legislativa sarà dunque possibile costituire società di persone o di capitali per svolgere attività professionale, anche in modalità multidisciplinare.

L'intervento operato dalla Legge di stabilità non pregiudica gli eventuali modelli societari e associativi già adottati per l'esercizio in comune dell'attività di lavoro autonomo, quali, ad esempio, le associazioni professionali (studi associati).

Le nuove società tra professionisti, qualunque sia la forma giuridica prescelta dai soci, dovranno necessariamente prevedere nel loro atto costitutivo:

- l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale;
- l'ammissione in qualità di soci di professionisti iscritti ad ordini, albi e collegi, ovvero di soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche o per finalità di investimento;
- criteri e modalità sulla base dei quali l'incarico professionale conferito dai clienti sia eseguito solo dai soci in possesso dei requisiti professionali;
- modalità per l'esclusione dalla società del socio cancellato dall'albo con provvedimento definitivo.

La denominazione sociale, qualunque sia la forma giuridica per l'esercizio dell'attività professionale scelta dai soci, dovrà contenere l'indicazione "società tra professionisti". Secondo alcuni autori tale indicazione potrà essere fornita anche nella forma abbreviata di "s.t.p."

Le società tra professionisti potranno essere anche multidisciplinari ossia svolgere più attività professionali (esempio attività di avvocato e di dottore commercialista).

I lavoratori autonomi iscritti in albi potranno, però, partecipare in una sola società tra professionisti essendo espressamente previsto dal co.6 dell'art.10 della L. n.183/11 che "la partecipazione ad una società è incompatibile con la partecipazione ad altre società tra professionisti".

La possibilità di costituire società per lo svolgimento delle attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico pone con tutta evidenza una serie di questioni sia dal punto di vista fiscale che previdenziale.

Dal punto di vista fiscale

occorrerà comprendere se il reddito prodotto da tali forme societarie sarà ancora un reddito di lavoro autonomo oppure un reddito d'impresa e, conseguentemente, se i compensi corrisposti alle s.t.p. dai clienti che agiscono nella veste di sostituti d'imposta, siano o meno da assoggettare alla ritenuta d'acconto ex art.25 del DPR n.600/73.

Dal punto di vista previdenziale

si pone il problema di individuare, specie nelle società non trasparenti, le quote di reddito dei singoli professionisti da assoggettare alla contribuzione, sia soggettiva che integrativa, alle rispettive casse di appartenenza.

Scopo del presente lavoro è dunque quello di individuare, per ciascuna delle problematiche *testè* citate, le più plausibili soluzioni interpretative facendo riferimento anche ai precedenti di prassi amministrativa diffusi nel tempo dall'Amministrazione Finanziaria in riferimento ai primi tentativi di aggregazione societaria dei lavoratori autonomi quali in particolare le c.d. società di ingegneria e le società tra avvocati.

Società tra professionisti: forme possibili e conseguenze

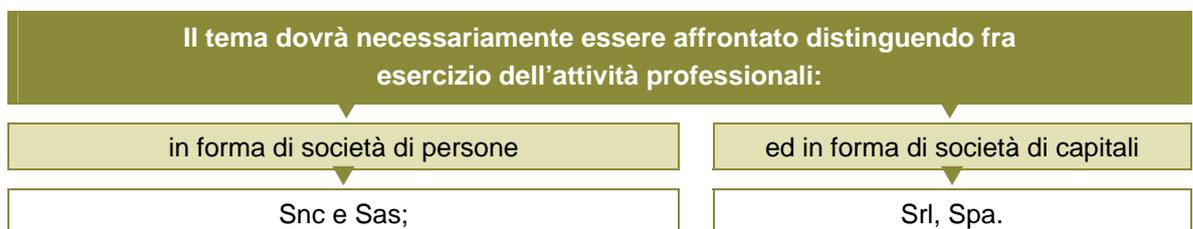
Un primo importante spartiacque per la risoluzione delle problematiche di natura fiscale e previdenziale che attengono alle nuove società tra professionisti sarà necessariamente costituito dal tipo di società scelto dai soci, distinguendo fra:



L'elemento che distingue le due possibili scelte è ovviamente il regime di trasparenza fiscale che contraddistingue le due tipologie nonché l'assoggettamento delle società di capitali ad un regime fiscale proprio costituito dall'imposta sul reddito delle società (Ires). Si tratta di elementi differenziali che non potranno non avere un risvolto pratico nella risoluzione delle problematiche fiscali e previdenziali in relazione alle nuove società tra professionisti.

Ai fini squisitamente previdenziali altra problematica da risolvere riguarda la partecipazione nelle s.t.p. di soci non professionisti non iscritti in albi né tantomeno alle casse di previdenza dei liberi professionisti. Queste categorie di soci, che potrebbero anche essere maggioritarie, finiranno inevitabilmente per "drenare" reddito imponibile da assoggettare a contribuzione previdenziale con grave nocumento per l'equilibrio degli enti che gestiscono le casse di previdenza delle categorie professionali.

In attesa dei regolamenti attuativi, da emanarsi entro sei mesi dall'approvazione della Legge di stabilità, cerchiamo di capire alla luce di richiamati precedenti di prassi amministrativa, quali possibili scenari si aprono per l'esercizio in forma societaria dell'attività professionale.



Le società tra professionisti nella forma di società di persone

Se la nuova società tra professionisti verrà costituita nella forma di società in nome collettivo o di società in accomandita semplice, la qualificazione del reddito prodotto potrebbe essere risolto traendo spunto dalla [R.M. n.118/E/03](#).

In quel caso l'Agenzia delle Entrate, dovendo rispondere ad un'istanza proposta da una società di avvocati costituita in base al D.Lgs. n.96/01, ha fornito chiarimenti in ordine sia alla natura del reddito prodotto dalla stessa sia in merito all'assoggettamento a ritenuta d'acconto dei compensi percepiti.

In particolare, per quanto attiene alla natura del reddito prodotto, nonostante l'art.6, co.3 del Tuir preveda che: "*i redditi delle società in nome collettivo da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi*", la natura del tutto peculiare della società tra avvocati rispetto allo schema societario previsto nel codice civile ha indotto le Entrate ad affermare che: "*l'esercizio in forma comune dell'attività di avvocato, realizzato utilizzando il nuovo modello societario della s.t.p., deve essere ricondotto nell'ambito del lavoro autonomo*".

Di conseguenza, recita la risoluzione in commento, *“i compensi corrisposti alla s.t.p. sono inoltre soggetti alla ritenuta d’acconto ai sensi dell’art.25 del DPR n.600/73”*.

L’elemento che ha indotto l’Agenzia delle Entrate alle conclusioni sovra esposte è la considerazione della rilevanza che assume nell’ambito della società fra avvocati la prestazione professionale dei soci rispetto all’incidenza del capitale.

Tornando ai nuovi modelli di società tra professionisti introdotti dalla Legge di stabilità per il 2012, se è vero che in essi è prevista la possibilità di partecipazione anche di soci non professionisti è però necessario che la società *“eserciti in via esclusiva l’attività professionale”* con ciò confermando i presupposti sulla base dei quali l’Agenzia delle Entrate ha risposto all’interpello sopra esaminato.

Se tale orientamento sarà confermato, allora l’esercizio delle attività professionali tramite società in nome collettivo ed anche in società in accomandita semplice produrrà redditi di lavoro autonomo ai sensi dell’art.49 del Tuir ed i relativi compensi saranno assoggettati alla ritenuta d’acconto ai sensi dell’art.25 del DPR n.600/73.

Dal punto di vista previdenziale, invece, il problema che si può porre riguarda la partecipazione alla Sas di soci non professionisti per i quali, sulla base delle quote di partecipazione agli utili, il reddito professionale conseguito dalla società non subirà alcuna contribuzione previdenziale per quanto attiene al contributo soggettivo¹.

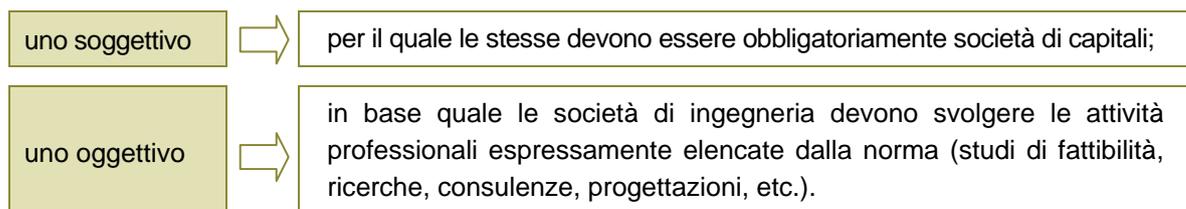
Tale presenza di soci non professionisti creerà, inoltre, problemi ai soci iscritti alle casse di previdenza per la contribuzione integrativa posta a carico dei clienti della società al momento dell’emissione delle singole fatture.

Problematiche, queste ultime, per le quali al momento è difficile ipotizzare una semplice soluzione.

La società tra professionisti nella forma di società di capitali

Qualora sulla base delle nuove previsioni introdotte nel nostro ordinamento dalla Legge di stabilità i soci decidessero di dar vita ad una s.t.p. nella forma di Srl, Spa o società cooperativa, le questioni fiscali e previdenziali ad essa connesse si complicherebbero non di poco.

L’unico precedente di prassi amministrativa al quale si può far riferimento è la [R.M. n.56/E/06](#) con la quale le Entrate sono intervenute in tema di società di ingegneria. Tali società, introdotte nel nostro ordinamento dalla L. n.109/94, si caratterizzano sulla base dei seguenti due presupposti:



Ciò premesso, secondo le Entrate non sussistono dubbi circa la natura del reddito prodotto da tali società di capitali poiché sulla base delle disposizioni contenute nell’art.81 del Tuir esse producono redditi d’impresa *“per il solo fatto che lo stesso è realizzato da un soggetto costituito in una veste giuridica societaria”*².

🍃 Nelle società di ingegneria, ma il principio dovrebbe poter valere anche per le nuove s.t.p. in forma giuridica di capitali, non assume dunque alcuna rilevanza ai fini della qualificazione del reddito dalle stesse prodotto il presupposto oggettivo relativo allo svolgimento di attività professionali essendo unicamente rilevante invece il presupposto soggettivo ovvero la veste giuridica di società di capitali dalle stesse rivestita.

¹ Il problema previdenziale sembra non potersi porre nell’ipotesi di società tra professionisti costituita nella forma di Snc poiché in essa, necessariamente, non potranno figurare soci non d’opera.

² L’art.81 del DPR n.917/86 recita infatti: *“il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del co.1 dell’art.73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d’impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione”*.

Se le società di ingegneria producono redditi d'impresa allora, prosegue la risoluzione in commento, sui loro compensi non può essere applicata la ritenuta di cui all'art.25 del DPR n.600/73 poiché la stessa si riferisce unicamente ai redditi di lavoro autonomo³. Lapidarie, dunque, le conclusioni delle Entrate nella risoluzione in commento:

"...ferma restando la natura professionale dell'attività svolta dalla società di ingegneria, il compenso dovuto dal soggetto che ha fruito della prestazione, non si configura per la società come compenso per prestazioni di lavoro autonomo da assoggettare a ritenuta, bensì come ricavo, conseguito nell'ambito dell'attività propria della società di ingegneria, che concorre alla determinazione del reddito d'impresa come componente positivo di reddito".

Dal punto di vista previdenziale il problema delle s.t.p. nella forma giuridica di società di capitali potrebbe essere risolto con gli stessi criteri utilizzati per la contribuzione alle casse previdenziali di artigiani e commercianti dei soci d'opera delle società a responsabilità limitata.

Si tratterebbe, cioè, di imputare per "trasparenza previdenziale" la quota di reddito d'impresa conseguita dalla società di capitali ai singoli soci professionisti iscritti alle casse di previdenza sulla base della loro quota di partecipazione agli utili.

Ovviamente perché questo sistema si possa rendere applicabile anche alle gestioni previdenziali dei lavoratori autonomi (cassa forense, cassa previdenza dottori commercialisti, etc.) occorrono precise prese di posizione da parte dei singoli enti.

Considerazioni conclusive e analisi di convenienza

Se l'Amministrazione Finanziaria dovesse confermare i precedenti interventi di prassi amministrativa sopra esaminati, e ciò, a parere di chi scrive è altamente probabile, il regime fiscale dei redditi prodotti dalle nuove s.t.p. introdotte dalla Legge si stabilirà per il 2012 sarebbe il seguente:

Forma societaria	Natura reddito	Assoggettamento ritenuta
Società di persone	Lavoro autonomo	Si
Società di capitali	Reddito d'impresa	No

Ciò posto, resta da capire se il passaggio dal regime di cassa del lavoro autonomo a quello di competenza del regime d'impresa possa costituire o meno un reale vantaggio. Al di là delle considerazioni in ordine all'ingresso dei soci di capitale, potrebbe essere proprio la convenienza fiscale e previdenziale la leva in grado di determinare il successo delle nuove s.t.p. in forma di società di capitali.

Dal punto di vista prettamente finanziario, il non assoggettamento alla ritenuta del 20% dei compensi corrisposti alle società professionali in forma di Srl o Spa potrebbe essere un fattore da non trascurare. Spesso, infatti, la trattenuta operata dai sostituti, in aggiunta al pressoché totale riversamento dell'imposta sul valore aggiunto riscossa sulle fatture emesse, rappresentano le principali criticità finanziarie degli studi professionali.

Per quanto attiene, invece, alle concrete modalità di determinazione del reddito, il passaggio al criterio della competenza temporale presenta più insidie che vantaggi.

Per restare nell'alveo delle attività economico-giuridiche si pensi ai problemi connessi all'imputazione sulla base della competenza temporale dei ricavi per prestazioni ancora non terminate alla data di chiusura del periodo d'imposta.

³ Ai sensi dell'art.25, DPR n.600 infatti "I soggetti indicati nel primo comma dell'art 23, che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello Stato compensi comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'Irpef dovuta dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa."

Un esempio su tutti: le curatele fallimentari. Se il reddito dovesse essere determinato per competenza anziché per cassa, occorrerebbe alla fine di ciascun esercizio determinare, sulla base di una sorta di "stato di avanzamento lavori", l'entità del compenso maturato a favore della curatela in relazione all'attivo recuperato e al passivo accertato.

Ancora. Sulla base del criterio della competenza economica lo studio dovrebbe, inoltre, considerare nella determinazione del proprio reddito di periodo anche tutte quelle prestazioni professionali già effettuate per le quali non si è ancora riscosso alcun corrispettivo con il risultato che il reddito potrebbe crescere, di molto, rispetto alla determinazione per cassa.

EUROCONFERENCE
EDITORE



LA FISCALITÀ' 2012 A REGIME

**Società di comodo, nuovo regime delle perdite,
tassazione delle rendite finanziarie,
rivalutazione di terreni e partecipazioni e
nuova disciplina per i soggetti "minimi"**

AUTORI: S. Chirichigno L. Miele, N. Villa, R. Galiero, V. Cirimbilla, V. Russo, L. Scappini	EDIZIONE: Dicembre 2011	PREZZO: € 25,00 IVA compresa
---	-----------------------------------	---

[VISUALIZZA L'INDICE](#)[ACQUISTA IL TESTO SUL SITO](#)

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili
direttamente con **carta di credito**





Gruppo
EUROCONFERENCE[®]
costruiamo competenze