

# DISCIPLINA FISCALE DELLA TRASFORMAZIONE DELLO STUDIO ASSOCIATO IN SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI



Mauro SEBASTIANELLI

Dottore Commercialista in Ancona

*L'introduzione nel nostro ordinamento delle società tra professionisti, ad opera della L. 12 novembre 2011 n. 183, costituisce, indubbiamente, un'opportunità interessante per tutti gli studi professionali che intendano riorganizzare la propria attività ed abbiano esigenze quali l'ingresso di soci di capitale oppure vogliono pianificare un futuro passaggio generazionale. I dubbi più rilevanti, come spesso accade, attengono gli aspetti fiscali della "trasformazione" dello studio associato nella società tra professionisti commerciale. Una recente risposta fornita dall'Amministrazione finanziaria, sollecitata con istanza di interpello, consente di fare il punto sul trattamento ai fini delle imposte dirette, dell'IRAP e delle imposte indirette della suddetta trasformazione, nonché sul passaggio dal regime "di cassa" caratterizzante il reddito di lavoro autonomo a quello "di competenza" tipico del reddito di impresa.*

1

## LA TRASFORMAZIONE DELL'ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE IN SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI – CENNI

L'ordinamento domestico solo recentemente ha consentito l'istituzione di società fra professionisti (STP), precedentemente vietate; ciò è stato possibile con l'entrata in vigore della L. 12.11.2011 n. 183 la quale, all'art. 10, ha introdotto la possibilità di costituire "società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile".

La novella normativa è stata concepita con il chiaro intento di favorire l'ingresso di soci non professionisti nelle compagini sociali delle organizzazioni finalizzate all'e-

sercizio delle "professioni intellettuali", oltre che di uniformare il nostro ordinamento a quello di altri Paesi europei, nei quali la suddetta forma di esercizio delle libere professioni rappresenta la regola e, infine, di favorire il passaggio generazionale negli studi professionali.

Successivamente, è intervenuto il DM 34/2013, rubricato "Regolamento in materia di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, ai sensi dell'articolo 10, comma 10, della legge 12 novembre 2011, n. 183", il quale ha dato attuazione alle disposizioni del suddetto art. 10, prevedendo, nei suoi dodici articoli, i principi generali delle STP, le modalità di conferimento e di esecuzione dell'incarico professionale, quelle di partecipazione alla società, nonché gli obblighi di iscrizione al Registro delle imprese ed agli albi professionali e,

infine, il regime disciplinare delle stesse. L'introduzione di questo **nuovo "tipo societario"**<sup>1</sup> e, in particolare, la possibilità di "trasformare" lo studio associato in STP con modello commerciale<sup>2</sup>, porta con sé una serie di dubbi, in *primis* di natura civilistica e, soprattutto, di carattere fiscale. Per quanto qui di interesse, la dottrina civilistica, in particolare quella notarile, si è posta il dubbio se fosse possibile "convertire" le associazioni professionali in società fra professionisti; come correttamente rilevato dal Consiglio Nazionale del Notariato con lo Studio n. 224-2014/I, "al fine di valutare se gli studi professionali possano convertirsi in STP, si deve cercare di far chiarezza sulla **natura giuridica degli studi professionali** e sulla applicabilità agli stessi della disciplina della società semplice".

Secondo il suddetto documento, una volta caduto il divieto di costituzione di società fra professionisti, avvenuto ad opera della L. 183/2011, le associazioni fra professionisti dovrebbero essere equiparate alle **società semplici**<sup>3</sup>, tenuto conto che il loro

scopo è quello di conseguire un vantaggio economico e, quindi non sono qualificabili come associazioni non riconosciute (caratterizzate da assenza di scopo di lucro) e atteso che la loro attività non è né commerciale né agricola<sup>4</sup>.

Sulla scorta di quanto sopra, attesa la natura societaria delle associazioni professionali, la trasformazione in STP che adotti un modello diverso dalla società semplice sarà inquadrabile come trasformazione progressiva omogenea<sup>5</sup> da società semplice a società commerciale di altro tipo<sup>6</sup>.

2

## INQUADRAMENTO DELL'OPERAZIONE DI TRASFORMAZIONE AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE E DELL'IRAP

Per quanto attiene i riflessi fiscali attinenti alle imposte dirette della suddetta operazione, in prima istanza, occorre evidenziare come, nel TUIR manchi una disciplina specifica volta a regolare la fattispecie *de*

1 Per una disamina approfondita degli aspetti civilistici della STP, non oggetto del presente elaborato, si vedano: CNN Studio 3.4.2014 n. 224-2014/I a cura di Boggiali D., Ruotolo A.; Toffoletto A. "Società tra professionisti", *Le Società*, 2012, p. 30 ss., Ciovati F. "La società tra professionisti: inquadramento e aspetti fiscali", *Bil. redd. impr.*, 6, 2017, p. 29 ss.; Silva M. "Società tra professionisti: questioni operative", *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, 11, 2014, p. 6 ss.

2 Sul punto, l'art. 1 del DM 34/2013 ha previsto che "ai fini del presente regolamento, si intende per a) «società tra professionisti» o «società professionale»: la società, costituita secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile e alle condizioni previste dall'articolo 10, commi da 3 a 11, della legge 12 novembre 2011, n. 183, avente ad oggetto l'esercizio di una o più attività professionali per le quali sia prevista l'iscrizione in appositi albi o elenchi regolamentati nel sistema ordinistico": trattasi in particolare delle società semplici, società in nome collettivo, società in accomandita semplice, società a responsabilità limitata, società per azioni e società in accomandita per azioni e società cooperative. In dottrina: Boggiali D. "Gli studi associati: i riflessi della loro natura nella «trasformazione» in società fra professionisti", *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, 10, 2017, p. 17.ss.; Trimarchi G.A.M., Leo F. "La trasformazione degli studi professionali in società tra professionisti", *ivi*, 2, 2015, p. 6 ss.

3 Cfr. conforme Toffoletto A., cit.

4 La soluzione proposta dal Consiglio del Notariato era stata, in passato, sostenuta anche dalla Cassazione (23.5.1997 n. 4628), in base alla quale l'attività comune gestita dai professionisti, non potendo consistere nell'esecuzione comune di un contratto d'opera, avrebbe avuto ad oggetto lo sfruttamento economico in comune dell'attività professionale dei singoli associati.

5 Quanto sostenuto dal Notariato è stato, in passato, affermato anche dalla Cass. Sez. Lavoro 21.8.2004 n. 16500, in *Banca Dati Eutekne*.

6 Sul punto si segnala la posizione assunta dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti, con il documento "Evoluzione dello Studio Professionale in STP" del 15.1.2015, nel quale vengono proposte le due soluzioni differenti della trasformazione omogenea, ex art. 2498 c.c., laddove l'associazione professionale venga equiparata alla società semplice e quella della trasformazione progressiva eterogenea di cui all'art. 2500-*octies*, c.c., laddove la medesima associazione venga assimilata alle associazioni riconosciute. Tuttavia, autorevole dottrina notarile ha recentemente affermato che le alternative potrebbero essere o quella della trasformazione omogenea o quella del conferimento, escludendo, invece, la possibilità della trasformazione eterogenea (cfr. Busani A. "Studi e società, percorso a scelta", *Il Sole 24 Ore*, 3.9.2017, p. 15).

qua<sup>7</sup>. Gli articoli che affrontano la trasformazione sono due: il 170 ed il 171.

Il primo, rubricato "*Trasformazione della società*" afferma, al comma 1, che "*la trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento*". In altre parole, la trasformazione è operazione fiscalmente neutrale dal punto di vista delle imposte dirette, a patto che la stessa avvenga fra società. Come rilevato da autorevole dottrina, detta norma dovrebbe applicarsi anche al caso di trasformazione di società semplice in società commerciale, atteso che trattasi di operazione che non comporta alcun effetto traslativo, ma un semplice **mutamento nella forma giuridica della società**, restando i beni sociali nella sfera patrimoniale dello stesso soggetto<sup>8</sup>; ragionando al contrario, laddove l'operazione venisse considerata realizzativa, si addiverrebbe ad un'anticipazione del prelievo tributario, atteso che si avrebbe una tassazione di una fattispecie che non è manifestazione di capacità contributiva, poiché manca il passaggio intersoggettivo del complesso aziendale<sup>9</sup>.

D'altro canto, l'art. 171 del TUIR, rubricato "*Trasformazione eterogenea*", disciplina, al comma 1, i passaggi da società lucrative ad enti non commerciali mentre, al comma 2,

rimandando all'art. 2500-*octies* c.c.<sup>10</sup>, regola i passaggi da enti non commerciali a società soggette all'imposta di cui al Titolo II del DPR 917/86, ovvero soggetti all'IRES.

Altra parte della dottrina<sup>11</sup>, ritiene che la disciplina di cui al succitato articolo sarebbe applicabile anche alla trasformazione da una società semplice in società commerciale, in quanto la previsione di cui all'art. 171 comma 2 del TUIR, costituirebbe la tipizzazione di un principio in base al quale l'immissione di beni nel circuito dell'impresa determinerebbe sempre e comunque un evento realizzativo, indipendentemente dalla natura del conferente e del conferitario. A ben vedere, tuttavia, da un punto di vista letterale, non vi sarebbero i presupposti giuridici per inquadrare la fattispecie *de qua* nel novero delle trasformazioni eterogenee, ex art. 171 comma 2 del TUIR, atteso che l'art. 2500-*octies*, c.c., cui il suddetto articolo del TUIR rimanda, contiene un elenco finito di soggetti a cui è applicabile la disciplina della trasformazione eterogenea e fra questi non vi sono le società semplici, né, eventualmente, le associazioni non riconosciute<sup>12</sup>.

Nonostante la mancata inclusione delle società semplici fra i soggetti trasformandi e l'assenza di un passaggio intersoggettivo del complesso aziendale da un'entità all'altra possano far propendere per una impossibilità di applicare alle

7 Sul punto si veda, fra gli altri, Lupi R. "Trasformazione di società semplici in società di capitali: un realizzo forzato di plusvalenze fuori dall'impresa?", *Dialoghi dir. trib.*, 2004, p. 414, Odetto G. "Trasformazione delle società semplici in società di persone commerciali", *Prat. fisc. prof.*, 12, 2006, p. 39; Cotto A., Forte A. "Profili fiscali della trasformazione di società semplice in società commerciale", *il fisco*, 2010, p. 162 ss.; Cotto A. "Profili fiscali della riorganizzazione degli studi professionali", in *questa Rivista*, 1, 2015, p. 37 ss.

8 Cfr. Andreani G. "Trasformazioni, fusioni e scissioni", Napoli, 2005, p. 118.

9 In questo senso Lupi R., cit.

10 "*I consorzi, le società consortili, le comunioni d'azienda, le associazioni riconosciute e le fondazioni possono trasformarsi in una delle società disciplinate nei capi V, VI e VII del presente titolo.*

*La deliberazione di trasformazione deve essere assunta, nei consorzi, con il voto favorevole della maggioranza assoluta dei consorziati; nelle comunioni di aziende all'unanimità; nelle società consortili e nelle associazioni con la maggioranza richiesta dalla legge o dall'atto costitutivo per lo scioglimento anticipato.*

*La trasformazione di associazioni in società di capitali può essere esclusa dall'atto costitutivo o, per determinate categorie di associazioni, dalla legge; non è comunque ammessa per le associazioni che abbiano ricevuto contributi pubblici oppure liberalità e oblazioni del pubblico. Il capitale sociale della società risultante dalla trasformazione è diviso in parti uguali fra gli associati, salvo diverso accordo tra gli stessi.*

*La trasformazione di fondazioni in società di capitali è disposta dall'autorità governativa, su proposta dell'organo competente. Le azioni o quote sono assegnate secondo le disposizioni dell'atto di fondazione o, in mancanza, dell'articolo 31".*

11 Odetto G., cit.; Zanetti E. "Trasformazione eterogenea: differenza tra nozione civilistica e fiscale", *Prat. fisc. prof.*, 2, 2005, p. 28.

12 Laddove si volesse aderire alla tesi, considerata minoritaria da parte della dottrina notarile, in base alla quale le associazioni professionali potrebbero essere considerate associazioni non riconosciute di cui agli artt. 36 ss. c.c.

trasformazioni *de quibus* la disciplina recata dal comma 2 dell'art. 171 del TUIR, la tesi prevalente<sup>13</sup>, ma non ufficiale, dell'Amministrazione finanziaria è nel senso che **l'ingresso dei beni della società semplice nel regime di impresa comporta sempre la tassazione a valore normale dei plusvalori latenti in quanto assimilato ad un conferimento realizzativo**. Detta posizione è stata recentemente confermata nella risposta ad un interpello avente ad oggetto la trasformazione di un'associazione professionale in società tra professionisti da costituirsi nella forma di società in nome collettivo. Si noti, peraltro, che, da un punto di vista letterale, nel caso in esame, l'applicabilità dell'art. 171 comma 2 del TUIR sarebbe esclusa sia con riferimento al soggetto trasformando (l'associazione professionale non rientra fra i soggetti di cui all'art. 2500-*octies* c.c.) sia relativamente al soggetto "d'approdo", atteso che la società in nome collettivo non è "*società soggetta all'imposta di cui al Titolo II*" del TUIR rubricato, appunto, "*Imposta sul reddito delle società*".

La risposta resa dall'Amministrazione finanziaria fornisce alcuni importanti spunti di riflessione, così sintetizzabili:

- innanzitutto, conferma che le STP costituite nelle forme di società com-

- merciali producono **reddito d'impresa**;
- conferma l'applicabilità dell'art. 171 comma 2 del TUIR in base al quale la suddetta trasformazione costituisce ipotesi di **conferimento** e come tale di realizzo, a valore normale, "*limitatamente ai beni diversi da quelli compresi nell'azienda o complesso aziendale dell'ente stesso*";
- atteso che il soggetto trasformando produce reddito di lavoro autonomo, relativamente ai **beni strumentali**, afferma che occorre verificare, ai sensi dell'art. 54 commi 1, 1-*bis* e 1-*ter* del TUIR<sup>14</sup>, il trattamento riservato ai suddetti trasferimenti<sup>15</sup>.

In merito al primo punto, che verrà trattato in dettaglio nel successivo § 4, giova ricordare che vi è una evidente discrasia fra la natura del tipo societario adottato dalla STP che agisce nelle vesti di società commerciale e la natura professionale dell'attività svolta; dopo una propensione della dottrina maggioritaria per l'assoggettabilità di dette società al reddito di lavoro autonomo<sup>16</sup>, seppur in assenza di un dato normativo che lo sancisca, la posizione oramai espressa più volte dall'Amministrazione finanziaria, è per l'assoggettabilità delle STP alla disciplina propria del reddito di impresa<sup>17</sup>.

Relativamente al secondo punto, l'Agenzia

13 Cfr. Nota DRE Piemonte 20.7.2007 n. 46754 (non pubblicata) citata, *ex multis*, da Piazza M. "«Trasformazione» neutra dopo l'accertamento", *Il Sole 24 Ore*, 28.11.2013.

14 "*Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi. I compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde. 1-bis. Concorrono a formare il reddito le plusvalenze dei beni strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui al comma 5, se:*

*a) sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;*

*b) sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;*

*c) i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione.*

*1-bis. 1. Le minusvalenze dei beni strumentali di cui al comma 1-bis sono deducibili se sono realizzate ai sensi delle lettere a) e b) del medesimo comma 1-bis.*

*1-ter. Si considerano plusvalenza o minusvalenza la differenza, positiva o negativa, tra il corrispettivo o l'indennità percepiti e il costo non ammortizzato ovvero, in assenza di corrispettivo, la differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato.*

15 Si noti, peraltro, come relativamente al passaggio della clientela dall'associazione professionale alla società tra professionisti, l'Amministrazione Finanziaria, in passato, relativamente a fattispecie simile, aveva avuto occasione di affermare che l'apporto della clientela da parte del singolo professionista all'associazione professionale, "*non configura l'ipotesi prevista dall'art. 54, comma 1-*quater* del TUIR*" e pertanto non rileva ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo (cfr. ris. Agenzia Entrate 9.7.2009 n. 177).

16 Tesi inizialmente sostenuta nella circ. CNDCEC 19.9.2013 n. 34/IR.

17 Sul punto si vedano le consulenze giuridiche (n. 954-55/2014 e 954-93/2014).

conferma quanto già affermato in precedenti posizioni non ufficiali e quanto sostenuto dalla dottrina maggioritaria: tuttavia, detta interpretazione estensiva sembra essere carente del dato normativo oltre che estremamente penalizzante atteso che assoggetta a tassazione nel periodo di imposta della trasformazione un realizzo futuro ed incerto, anticipando, di fatto il prelievo tributario. Sul punto, sarebbe auspicabile, *in primis*, che la trasformazione della società semplice in società commerciale venisse normativamente disciplinata da un punto di vista fiscale, preferibilmente prevedendo un meccanismo di *tax deferral* simile a quello introdotto dal Decreto Internazionalizzazione per i soggetti societari che trasferiscono all'estero la propria residenza ai sensi dell'art. 166 del TUIR<sup>18</sup>, ed inoltre che venissero disciplinate le ricadute, in termini di reddito di lavoro autonomo in capo alla trasformanda associazione professionale. Sul terzo ed ultimo punto, allo stato attuale, è evidente che i beni strumentali del soggetto produttore di reddito di lavoro autonomo debbono essere tassati al valore di cessione se onerosa, o a valore normale se diversamente realizzati: tuttavia, anche in questo caso, la previsione di una possibilità di differire il prelievo, sarebbe coerente con la *ratio* della norma istitutiva delle STP e ne favorirebbe grandemente la diffusione.

Per quanto attiene i profili **IRAP**, l'attrazione delle plus/minusvalenze, derivanti dalla trasformazione/conferimento, nella determinazione dei redditi di lavoro autonomo comporta la loro automatica rilevanza anche ai fini del calcolo del valore della produzione, in violazione dell'art. 8 del DLgs. 446/97, in cui si afferma che *"la base imponibile è determinata*

*dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti l'attività esercitata"*. Le plusvalenze patrimoniali, infatti, costituiscono componenti diverse dai compensi, per cui dovrebbero costituire voci non rilevanti ai fini della determinazione del valore della produzione<sup>19</sup>. Tuttavia, la previsione in base alla quale *"i compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi"*, fa sì che le **plusvalenze siano ricomprese nel valore della produzione rilevante IRAP**. Quanto sopra è confermato dalle Istruzioni al Modello IRAP 2017 rigo IP56<sup>20</sup> che rimanda al rigo RE4 della dichiarazione dei redditi nel quale *"vanno indicate le plusvalenze dei beni strumentali, (omissis) qualora i beni siano destinati al consumo personale o familiare dell'associato o a finalità estranee all'arte o professione (art. 54, commi 1-bis e 1-ter, del TUIR)"*<sup>21</sup>.

## 3

### INQUADRAMENTO DELL'OPERAZIONE DI TRASFORMAZIONE AI FINI IVA E DELLE IMPOSTE D'ATTO

Ben più semplice appare il trattamento ai fini **IVA** dell'operazione di trasformazione *de qua*, la stessa, infatti, si ritiene inquadrabile fra le operazioni non rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 2 comma 3 lett. f) del DPR 633/72 che **non considera cessioni "i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti"**. Sul punto concorda anche l'Amministrazione fi-

18 In particolare, il co. 2-*quater* prevede che *"i soggetti che trasferiscono la residenza, ai fini delle imposte sui redditi, in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al decreto emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, comma 1, con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo sulla reciproca assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari comparabile a quella assicurata dalla direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, in alternativa a quanto stabilito al comma 1, possono richiedere la sospensione degli effetti del realizzo ivi previsto"*.

19 In tal senso Parisi P. "Plusvalenze e sopravvenienze nell'UNICO del libero professionista", *Prat. fisc. prof.*, 17, 2010.

20 Cfr. Istruzioni al Modello IRAP 2017, p. 33.

21 Cfr. Istruzioni al Modello Redditi SP 2017, p. 42.

nanziaria che specifica che entro trenta giorni dall'iscrizione al Registro delle imprese dell'atto di trasformazione, la società deve presentare all'Agenzia delle Entrate apposita comunicazione (Modello AA7/10) della variazione intervenuta nella natura giuridica del soggetto<sup>22</sup>. Con riferimento, invece, all'**imposta di registro**, ai sensi dell'art. 4 comma 1 lett. c) della Tariffa Parte Prima allegata al DPR 131/86, l'operazione è assoggettata a tassazione in **misura fissa** (attualmente pari ad Euro 200), poiché rientrante nelle "*altre modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e le proroghe*".

4

## LA TIPOLOGIA DI REDDITO DELLA STP E L'ASSOGGETTABILITÀ AD IRAP

Relativamente alla tipologia di reddito a cui le STP costituite nelle forme di società commerciali sono assoggettate, nel tempo, i chiarimenti forniti da parte dell'Amministrazione finanziaria sono stati oscillanti ed anche la dottrina che ne è derivata si è divisa fra coloro che consideravano, comunque, reddito di lavoro autonomo quello prodotto dalla STP collegandolo all'esercizio di attività professionale e coloro, che, correttamente, consideravano il reddito prodotto dai suddetti soggetti, come reddito di impresa, valorizzando le disposizioni dell'art. 6 comma 3<sup>23</sup> e 81<sup>24</sup> del TUIR i quali collegano la tipologia reddi-

tuale alla natura giuridica del contribuente. L'Amministrazione, infatti, prima dell'entrata in vigore delle STP, così come tipizzate dalla L. 183/2011, aveva avuto modo, da un lato, di definire, comunque, reddito di lavoro autonomo quello realizzato da una società tra avvocati<sup>25</sup> (costituita ai sensi del DLgs. 2.2.2001 n. 96) nonostante il generico rinvio da parte della norma alla disciplina delle società in nome collettivo. Le conclusioni della Direzione Centrale valorizzavano, più del dato normativo, la relazione governativa al decreto legislativo che espressamente affermava che il riferimento alla s.n.c. operato dalla norma "*non implica la qualificazione della società tra avvocati come società commerciale*".

Successivamente, con riferimento, invece, ad altra tipologia di società fra professionisti, quella di ingegneria, costituita nella forma di società a responsabilità limitata (di cui alla L. 109/94), l'Agenzia qualificava il reddito conseguito dai suddetti soggetti come reddito di impresa, valorizzando, invece le disposizioni dell'art. 81 del TUIR che lo fa rientrare "*nella categoria del reddito di impresa per il solo fatto di essere realizzato da un soggetto costituito in una veste giuridica societaria*"<sup>26</sup>.

Una volta disciplinate civilisticamente, ad opera della L. 183/2011 e del DM 34/2013, le società fra professionisti, vi è stata da subito incertezza sul corretto trattamento fiscale del reddito da esse prodotto<sup>27</sup>: infatti, nello schema di decreto legislativo (poi approvato

22 Interessante citare che, invece, in passato, l'Amministrazione finanziaria, con ris. Agenzia Entrate 29.3.2002 n. 108 aveva affermato, relativamente, però alla cessione dello studio professionale che il "*compenso, corrisposto al professionista per la cessione di una parte della sua attività, configuri un corrispettivo di una prestazione di servizio, consistente nel permettere la prosecuzione del rapporto professionale tra i suoi vecchi clienti ed il soggetto subentrante, nell'impegno di non proseguire (non fare) il rapporto professionale con i clienti ceduti e nell'impegno (fare) altresì di favorire la prosecuzione del rapporto tra i suoi vecchi clienti ed il nuovo soggetto*" e come tale da assoggettare ad IVA.

23 "*I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi*".

24 "*Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione*".

25 Cfr. ris. Agenzia Entrate 28.5.2003 n. 118.

26 Cfr. ris. Agenzia Entrate 4.5.2006 n. 56.

27 L'IRDCEC con la circ. n. 34/IR cit., aveva sostenuto, in assenza di chiarimenti normativi, e/o di prassi, che a tutt'oggi non sono stati emanati, la tesi della inquadrabilità del reddito prodotto dalle società tra professionisti tra quelli di lavoro autonomo, dando rilevanza al fatto che l'attività professionale è esercitata in esclusiva e la STP è soggetta al regime disciplinare dell'ordine di appartenenza.

con il DLgs. 175/2014), era previsto che alle società tra professionisti, indipendentemente dalla forma giuridica, si sarebbe applicato il regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni. Detta normativa, tuttavia, non ha mai visto la luce e, in mancanza di una specifica disposizione di questo tenore, invece, il reddito prodotto da una società commerciale sia essa società di persone o di capitali, a prescindere dall'attività concretamente svolta, risente a monte della natura soggettiva e **dunque viene ad essere qualificato inevitabilmente come reddito d'impresa.**

Questa soluzione è quella, condivisibilmente, adottata in concreto da parte dell'Agenzia delle Entrate seppur mai formalizzata in pronunce ufficiali<sup>28</sup>.

Con riferimento, invece, all'assoggettabilità all'IRAP delle Società tra professionisti, pur in assenza di chiarimenti normativi, è evidente che, una volta valorizzata la **natura di società commerciale** del soggetto, le stesse, indubitabilmente, rientrano, ai sensi dell'art. 3 comma 1 lett. a) e b) del DLgs. 446/97<sup>29</sup> nell'alveo dei soggetti obbligati a corrispondere il tributo regionale<sup>30</sup>.

Come confermato dall'Amministrazione finanziaria, con riferimento alle modalità di determinazione del valore della produzione netta rilevante, assume ancora una volta rilievo la tipologia societaria con la quale viene esercitata l'attività: le società di capitali, pertanto, determinano la stessa in base alle disposizioni dell'art. 5 del DLgs. 446/97, mentre le società di persone commerciali fanno riferimento al successivo art. 5-bis.

## 5

### IL PASSAGGIO DAL REGIME “DI CASSA” A QUELLO “DI COMPETENZA”

L'ultimo aspetto rilevante dell'operazione di trasformazione dell'associazione professionale in società tra professionisti commerciale attiene il passaggio da un regime di “cassa” tipico del reddito di lavoro autonomo a cui è assoggettato il soggetto trasformando a quello di “competenza” principio cardine del reddito di impresa<sup>31</sup>.

L'Amministrazione, condivisibilmente, rimanda a quanto affermato nella circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2017 n. 11 in occasione della

28 Sul punto, cfr. consulenza giuridica n. 954-55/2014 in risposta ad un'istanza dell'Ordine dei Commercialisti di Trento e consulenza giuridica n. 954-93/2014. Detta posizione è stata confermata anche nella risposta della DRE Marche.

29 “Soggetti passivi dell'imposta sono coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'articolo 2. Pertanto sono soggetti all'imposta:

a) le società e gli enti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

b) le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del predetto testo unico, nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 51 del medesimo testo unico”.

30 Con riferimento alle associazioni professionali, peraltro, la questione dell'assoggettabilità ad IRAP è stata oggetto di interpretazione da parte della Cass. SS.UU. 14.4.2016 n. 7371, che ha statuito il principio in base al quale requisito dell'autonoma organizzazione di cui all'art. 2 del DLgs.446/97 sussiste, in ogni caso, laddove l'attività di lavoro autonomo venga espletata in forma associata. La posizione delle Sezioni Unite è stata fortemente criticata in dottrina: *ex multis*, Ferranti G. “Le associazioni professionali pagano l'IRAP anche per il passato?”, *Corr. Trib.*, 2016, p. 3303 e Miconi F. “Secondo le sezioni unite le società semplici sono soggette ad IRAP anche se prive di autonoma organizzazione”, *Dir. prat. trib.*, 2017, p. 249.

31 Sul punto, è interessante notare come a seguito dell'introduzione del nuovo art. 83 co. 1 del TUIR, così come modificato dall'art. 13-bis del DL 244/2016, “per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili”. In particolare, a seguito dell'emanazione del DM 3.8.2017, attuativo delle modifiche alla normativa fiscale, di fatto, non sono più applicabili le disposizioni di cui all'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR; in altre parole viene meno la c.d. “competenza fiscale” che soccombe di fronte alla competenza civilistica che in virtù del principio di derivazione rafforzata, assume rilevanza anche ai fini della determinazione dell'IRES (cfr. FNC “La fiscalità delle imprese OIC adopter”, 30.10.2017, p. 18).

modifica delle regole di determinazione della base imponibile IRPEF ed IRAP per le imprese minori in contabilità semplificata<sup>32</sup>.

Infatti, applicando analogicamente il passaggio dal regime di competenza a quello di cassa, disciplinato dalla prassi di cui sopra, all'inverso caso del passaggio dalla "cassa" alla "competenza", l'Amministrazione ritiene che si debba comunque evitare che si verifichino salti o duplicazioni di imposta<sup>33</sup>.

In particolare, al fine di evitare duplicazioni di imposta, "ove un componente reddituale - per il quale sia mutato il criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime - abbia già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di «provenienza», lo stesso non concorrerà alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di «destinazione»<sup>34</sup>". In altre parole, qualora un ricavo avente le caratteristiche per essere considerato pluriennale, sia stato **incassato dall'associazione professionale nel periodo di imposta antecedente alla trasformazione, lo stesso dovrà essere assoggettato a tassazione nel suddetto periodo di imposta e non dovrà essere successivamente tassato, per la parte**

**di competenza**, da parte della STP (commerciale) **nel periodo di imposta successivo**.

D'altra parte, per evitare salti di imposta, "è da ritenere che i componenti reddituali - per i quali sia mutato il criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime - che non abbiano concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di «provenienza» concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi ancorché non si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di «destinazione». Al fine di individuare la corretta imputazione temporale di tali componenti reddituali è necessario far riferimento alle regole vigenti nel regime di «provenienza»<sup>35</sup>".

Esemplificando, **i componenti positivi non incassati** dall'associazione professionale entro la fine dell'esercizio antecedente la trasformazione, non possono essere tassati in capo alla stessa, mentre, **concorreranno alla formazione del reddito di impresa della trasformata STP (commerciale) nell'esercizio in cui verranno incassati**: in questo modo, non si verifica un salto di imposta, e si determina il reddito della trasformata facendo riferimento alle regole vigenti nel regime di "provenienza" (regime di cassa)<sup>36</sup>.

32 Trattasi del regime per i soggetti di minori dimensioni introdotto dall'art. 1 co. da 17 a 23 della L. 11.12.2016 n. 232 (legge di bilancio 2017) che ha modificato l'art. 66 del TUIR, prevedendo che "il reddito d'impresa dei soggetti che, secondo le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, applicano il regime di contabilità semplificata, è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85 e degli altri proventi di cui all'articolo 89 percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa. La differenza è aumentata dei ricavi di cui all'articolo 57, dei proventi di cui all'articolo 90, comma 1, delle plusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 86 e delle sopravvenienze attive di cui all'articolo 88 e diminuita delle minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'articolo 101". Per approfondimenti si rimanda a Rivetti P. "Regime di cassa per le imprese minori in chiaro", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 14.4.2017; Ferranti G. "Regime di cassa per le imprese minori: i primi chiarimenti dell'agenzia", *il fisco*, 8/2017, p. 707.

33 È evidente che, laddove la trasformata STP assumesse la forma di società di persone commerciale (snc o sas) e, avendo i requisiti, volesse avvalersi del succitato regime di determinazione della base imponibile IRPEF ed IRAP per le imprese minori in contabilità semplificata, la stessa continuerebbe ad adottare il "regime di cassa" anche post trasformazione e non avrebbe problemi di passaggio fra regimi contabili differenti.

34 Cfr. circ. Agenzia Entrate 13.4.2017 n. 11, § 4.1.

35 Cfr. circ. n. 11/2017.

36 La richiamata circ. n. 11/2017 segnala "l'opportunità che l'impresa, in sede di passaggio dal regime di competenza (precedente formulazione dell'art. 66 del TUIR o regime ordinario) al regime di cassa (nuovo art. 66 del TUIR), mantenga evidenza extra-contabile delle componenti reddituali che, per effetto del mutato criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime, non concorrono alla formazione del reddito dei periodi di imposta in regime di cassa (ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti da tale regime), in quanto hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di «provenienza» (di competenza), e viceversa". Il suddetto accorgimento appare utile anche nel caso in esame, in cui dovrà essere tenuta evidenza extra-contabile dei ricavi non incassati e dei costi non pagati in costanza del regime di cassa.