

Associazioni e società per l'esercizio di attività professionali

Dott. Maria Cristina Boiardi

Dott. Marco Andrea Odaglia

Programma

Studio associato di professionisti
Società tra professionisti
 normativa
 caratteristiche
 responsabilità

Reddito : concetto cassa e competenza
Ripartizione reddito tra i soci

Regimi contabili / fiscali in vigore

Novità fiscali 2017

Studio Associato di professionisti

- **Studio associato: la forma associativa più usata e più antica.**
- Infatti nel passato l'unica forma associativa consentita ai professionisti era quella dello **studio associato** regolamentato dalla norma cardine, L. **1815/1939, che ha disciplinato l'esercizio della professione in forma aggregata tra più professionisti iscritti ad un albo professionale mediante «l'associazione tra professionisti»**, attraverso la sottoscrizione di un forma contrattuale atipica.
- La forma contrattuale atipica è data dalla mancanza di correlazione tra esecuzione della prestazione e percezione del corrispettivo, con incarico relativo alla prestazione affidato dal cliente al singolo professionista associato, e onorario relativo alla stessa riconosciuto allo studio associato, che nei confronti di terzi rappresenta pertanto un centro di imputazione di interessi.

Studio Associato di professionisti - normativa

- **La regola della L. 1815/39** si componeva essenzialmente di due artt. 1 e 2:
- **Art 1 - Obbligo di ricorrere alla forma dello “studio associato”,** indicando nella denominazione il nome e il cognome di tutti gli associati, e **obbligo di comunicazione agli Ordini professionali** [*Le persone che, munite dei necessari titoli di abilitazione professionale, ovvero autorizzate all'esercizio di specifiche attività in forza di particolari disposizioni di legge, si associano per l'esercizio delle professioni o delle altre attività per cui sono abilitate o autorizzate, debbono usare, nella denominazione del loro ufficio e nei rapporti coi terzi, esclusivamente la dizione di «studio tecnico, legale, commerciale, contabile, amministrativo o tributario», seguito dal nome e cognome, coi titoli professionali, dei singoli associati. L'esercizio associato delle professioni o delle altre attività, ai sensi del comma precedente, deve essere notificato all'organizzazione sindacale da cui sono rappresentati i singoli associati*].
- **Art 2 - Divieto di adottare la forma societaria o altre forme diverse dallo “studio associato “** [*È vietato costituire, esercire o dirigere, sotto qualsiasi forma diversa da quella di cui al precedente articolo, società, istituti, uffici, agenzie od enti, i quali abbiano lo scopo di dare, anche gratuitamente, ai propri consociati od ai terzi, prestazioni di assistenza o consulenza in materia tecnica, legale, commerciale, amministrativa, contabile o tributaria*].

Studio associato di professionisti - normativa

- Successivamente l'art. 2 viene abrogato dalla L. 266/1997, art. 24, Legge Bersani 1, senza far seguire il regolamento integrativo previsto nel co. 2 dell'art. 24 di cui sopra.
- In seguito la norma è stata ulteriormente modificata ed integrata dal Decreto **Legge n. 223/2006 (noto come «Bersani 2»)** all'art. 2, co.1, l. c, **rendendo possibile l'erogazione di servizi professionali attraverso la forma delle associazioni professionali** e delle società di persone.
- La normativa null'altro aggiunge sulle modalità concrete in cui si deve svolgere l'esercizio associato della professione.
- Nonostante i suoi limiti, la forma organizzativa dello studio associato è sopravvissuta ad ogni riforma, nonostante l'abrogazione definitiva della L. 1815/39. Infatti, la **legge 183/11** (legge stabilità 2012), in materia di società tra professionisti (Stp), all'articolo 10, comma 11, ha abrogato la legge 1815/39. Mentre all'art 10, comma 9, ha sancito che **«restano salve le associazioni professionali, nonché i diversi modelli societari già vigenti alla data di entrata in vigore della presente legge»**.

Lo studio associato sopravvive all'abrogazione della norma di riferimento

- Di conseguenza si è posto il seguente quesito: **I professionisti che esercitano professioni protette da Ordini possono ancora aggregarsi in associazioni professionali/studi associati e possono modificare post 1° gennaio 2012 patti associativi, percentuali di distribuzione degli utili, numero e identità degli associati, fino al caso limite di mutamento radicale dei componenti, oppure debbono necessariamente associarsi in una forma societaria ?**
- La soluzione dei succitati quesiti non può propendere che per la tesi secondo cui dall'abrogazione della legge 1815/ 39 non discende un divieto di istituire, nuove associazioni professionali e, a maggior ragione, un divieto di mutare, anche radicalmente, gli studi associati esistenti alla data di entrata in vigore della legge 183/11), e quindi post 1° gennaio 2012, in quanto:
- In assenza di un divieto esplicito in tal senso e in presenza di una nuova normativa, secondo cui «è consentita la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali ...» (articolo 10, comma 3) che “permette” ma non “impone” di organizzare gli studi professionali sotto specie societaria, **si può appunto concludere che convivono le Stp, di cui alla legge 183/11, con le associazioni professionali già contemplate dalla legge 1815/39, ancor oggi liberamente costituibili e praticabili.**

Studio Associato di professionisti caratteristiche/atto costitutivo

- **Lo studio associato viene costituito mediante la stipula del contratto associativo** che disciplina le regole cui devono attenersi gli associati, e che deve obbligatoriamente indicare che l'associazione svolge in via esclusiva l'attività professionale e intellettuale.
 - Tale contratto può essere costituito da scrittura privata con relativa registrazione presso l'Agenzia delle Entrate, da **scrittura privata autenticata o da atto pubblico**. La necessità di far intervenire un notaio per la costituzione di un'associazione tra professionisti deriva non solo dalle potenzialità professionali di quest'ultimo per una migliore redazione dell'atto, ma anche dal fatto che una disposizione contenuta nell'articolo 5, comma 2, del TUIR stabilisce che:
 - *Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore di conferimenti non risulta determinato le quote si presumono uguali.*
- La successiva lettera c) del comma 3 dello stesso articolo 5 stabilisce che:
- *le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici, ma l'atto o la scrittura di cui al comma 2 può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione.*

Studio Associato di professionisti caratteristiche/atto costitutivo

- Infatti, a differenza delle società di persone, nelle quali la percentuale di partecipazione agli utili dei singoli soci è predeterminata dall'atto costitutivo e invariabile in prossimità della dichiarazione, gli studi associati hanno il non trascurabile vantaggio di poter rideterminare annualmente le quote di reddito imputabili in capo ai singoli soci, sino al termine utile per la presentazione della dichiarazione dei redditi.
- **Quindi, affinché gli associati possano ripartire secondo la propria volontà gli utili scaturenti dall'esercizio associato della professione, è necessario che l'atto costitutivo dell'associazione professionale rivesta la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, non essendo sufficiente la scrittura privata semplice.**
- **E' inoltre consentita la costituzione di studi associati non solo mono disciplinari, ma anche multidisciplinare (D.L. n. 223/2006).**
- A titolo di esempio si possono costituire associazioni; in forma mono disciplinare, ad esempio l'associazione costituita tra più architetti, in forma multidisciplinare come ad esempio, tra commercialisti e avvocati.

Studio associato di professionisti - Responsabilità

- Per le obbligazioni sociali rispondono:
- In primo luogo l'associazione con il suo patrimonio,
- Successivamente, personalmente e solidalmente gli associati che hanno agito,
- Infine, tutti gli altri associati.
- Gli associati che hanno agito si vedono quindi attribuita una inderogabile responsabilità, mentre per gli altri associati la responsabilità può essere esclusa con patto contrario, (come da art 2267 co.1 C.C. in tema società semplici), da portare a conoscenza dei terzi con mezzi idonei (come da art 2267 co. 2 C.C.).
- Per quel che concerne la disciplina, l'organizzazione e la rappresentanza dello studio associato, si osserva che la maggior parte degli studi adotta forme organizzative improntate alle società di persone.

Studio associato :

contratto di associazione atipica tra professionisti iscritti a Ordini in forma monodisciplinare o multidisciplinare costituita mediante:

- Scrittura privata registrata
- Scrittura privata autenticata
- Atto pubblico

Contenuto del contratto Contratto associativo:

- Conferimenti degli associati;
- Beni o rapporti che devono essere restituiti al socio in caso di scioglimento del rapporto;
- Garanzia e rischi dei conferimenti;
- Ripartizione dei guadagni e delle perdite;
- Restituzione dei beni conferiti in godimento;
- Liquidazione della quota del socio receduto

Responsabilità:

- Associazione con proprio patrimonio
- Personalmente e solidalmente associati che hanno agito

Società tra professionisti - normativa

- **L'art.10 della Legge 183/2011 (Legge di stabilità 2012), raccogliendo l'eredità di quanto statuito all'art. 2 del D.L. 223/2006 (legge Bersani 2) ha decretato la costituzione di società tra professionisti che esercitano in via esclusiva attività professionale protetta.**
- *comma 3. E' consentita la costituzione di 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. Le società cooperative di professionisti sono costituite da un numero di soci non inferiore a tre.*
- *4. Possono assumere la qualifica di società tra professionisti le società il cui atto costitutivo preveda:*
- *a) l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci;*
- *b) l'ammissione in qualità di soci dei soli professionisti iscritti ad ordini, albi e collegi, anche in differenti sezioni, nonché dei cittadini degli Stati membri dell'Unione europea, purché in possesso del titolo di studio abilitante, ovvero soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche, o per finalità di investimento. In ogni caso il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci; il venir meno di tale condizione costituisce causa di scioglimento della società e il consiglio dell'ordine o collegio professionale presso il quale è iscritta la società procede alla cancellazione della stessa dall'albo, salvo che la società non abbia provveduto a ristabilire la prevalenza dei soci professionisti nel termine perentorio di sei mesi; (lettera così modificata dall'art. 9-bis, comma 1, legge n. 27 del 2012)*

Società tra professionisti - normativa

- *c) criteri e modalità affinché l'esecuzione dell'incarico professionale conferito alla società sia eseguito solo dai soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta; la designazione del socio professionista sia compiuta dall'utente e, in mancanza di tale designazione, il nominativo debba essere previamente comunicato per iscritto all'utente; c-bis) la stipula di polizza di assicurazione per la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità civile per i danni causati ai clienti dai singoli soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale; (lettera introdotta dall'art. 9-bis, comma 1, legge n. 27 del 2012)*
- *d) le modalità di esclusione dalla società del socio che sia stato cancellato dal rispettivo albo con provvedimento definitivo*
- *5. La denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve contenere l'indicazione di società tra professionisti*
- *6. La partecipazione ad una società è incompatibile con la partecipazione ad altra società tra professionisti*
- *7. I professionisti soci sono tenuti all'osservanza del codice deontologico del proprio ordine, così come la società è soggetta al regime disciplinare dell'ordine al quale risulta iscritta. Il socio professionista può opporre agli altri soci il segreto concernente le attività professionali a lui affidate. (comma così modificato dall'art. 9-bis, comma 1, legge n. 27 del 2012)*
- *8. La società tra professionisti può essere costituita anche per l'esercizio di più attività professionali.*

Società tra professionisti - normativa

- *9. Restano salve le associazioni professionali, nonché i diversi modelli societari già vigenti alla data di entrata in vigore della presente legge.(comma così modificato dall'art. 9-bis, comma 1, legge n. 27 del 2012)*
- *10. Ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, il Ministro della giustizia, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, entro sei mesi dalla data di pubblicazione della presente legge, adotta un regolamento allo scopo di disciplinare le materie di cui ai precedenti commi 4, lettera c), 6 e 7.*
- *11. La legge 23 novembre 1939, n. 1815, e successive modificazioni, è abrogata*
- **Il decreto del Ministero di Giustizia n° 34 2013 disciplina le tematiche indicate nell'art.10, della legge183/2011, in 12 articoli, e precisamente:**
- Criteri e modalità affinché l'esecuzione dell'incarico professionale conferito alla società sia eseguito solo dai soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta;
- Designazione del socio professionista da parte dell'utente e, in mancanza di designazione, preventiva comunicazione del nominativo per iscritto dall'utente;
- Incompatibilità;
- Osservanza del codice deontologico da parte dei professionisti e soggezione della società al regime disciplinare dell'Ordine al quale risulta iscritta (e modalità tramite cui il soci professionista può opporre agli altri soci il segreto concernente le attività professionali a lui affidate

SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI (o STP):

è una società costituita secondo uno qualsiasi dei modelli societari consentiti che abbia ad oggetto l'esercizio di una o più attività professionali

STP Mono-disciplinare

è una società costituita come STP avente un oggetto sociale che prevede l'esercizio di una sola attività professionale.

STP Multi-disciplinare

è una società costituita come STP avente un oggetto sociale che prevede l'esercizio di più attività professionali.

Società tra professionisti – tipi e caratteristiche

- La “società tra professionisti” non costituisce un tipo di società a sé stante. Essa è quindi disciplinata dalle norme del codice civile dettate per il tipo sociale prescelto dai soci, con la sola eccezione delle norme specificamente introdotte dalla legge in relazione al loro particolare oggetto sociale.
- Le società tra professionisti possono dunque essere costituite nella forma di **società di persone** (società semplici, società in nome collettivo, società in accomandita semplice), **società di capitali** (società a responsabilità limitata, società per azioni, società in accomandita per azioni) oppure **società cooperative**. Le società cooperative di professionisti sono costituite da un numero di soci non inferiore a tre, coerentemente con quanto previsto dal codice civile, che ammette le società cooperative con tre soli soci, se sono tutti persone fisiche (*art. 2521 del codice civile*).
- Le società tra professionisti possono essere costituite anche nella forma di s.r.l. con capitale anche inferiore a 10.000 euro (dunque anche di 1 euro), mentre **non è possibile utilizzare la forma della s.r.l. semplificata**, dato che lo statuto standard previsto per questa forma societaria non è compatibile con le indicazioni richieste per la società tra professionisti.

Società tra professionisti – tipi e caratteristiche

- L'art. 10 della L. 183/2011 ha previsto per gli statuti societari, indipendentemente dalla forma scelta tra quelle regolate dai titoli V e VI del libro V del Codice Civile, un contenuto minimo specifico.
- In particolare si richiede che lo statuto preveda:
 - 1. nella denominazione sociale l'indicazione di **società tra professionisti**;
 - 2. **l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci**;
 - 3. **l'ammissione in qualità di soci dei soli professionisti** iscritti ad ordini, albi e collegi, anche in differenti sezioni, nonché dei cittadini degli Stati Membri dell'Unione Europea, purché in possesso del titolo di studio abilitante, **ovvero soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche, o per finalità di investimento**;
 - 4. i **criteri e le modalità affinché l'esecuzione dell'incarico** professionale conferito alla società **sia eseguito solo dai soci in possesso dei requisiti** per l'esercizio della prestazione professionale richiesta; la designazione del socio professionista sia compiuta dall'utente e, in mancanza di tale designazione, il nominativo debba essere previamente comunicato per iscritto all'utente;
 - 5. **un numero di soci professionisti** e la loro partecipazione al capitale **tale da determinare la maggioranza di due terzi** nelle deliberazioni o decisioni dei soci;
 - 6. la **stipula di polizza di assicurazione per la copertura** dei rischi derivanti dalla responsabilità civile **per i danni causati ai clienti dai singoli soci professionisti** per l'esercizio dell'attività professionale.
 - 7. le modalità di esclusione dalla società del socio che sia stato cancellato dal rispettivo albo con provvedimento definitivo
- Inoltre per le sole società costituite in forma di cooperativa è richiesto che il numero dei soci non sia inferiore a tre.

Società tra professionisti – tipi e caratteristiche

In tema di ammissione di soci :

- La legge prevede che il **numero dei soci professionisti** e la **partecipazione al capitale sociale** dei professionisti debba essere comunque tale da **determinare la maggioranza dei due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci** (*art. 10, comma 4, lettera b), della legge 12 novembre 2011, n.183*).
- In ogni caso **il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci**; il venir meno di tale condizione costituisce causa di scioglimento della società e il consiglio dell'ordine o collegio professionale presso il quale è iscritta la società procede alla cancellazione della stessa dall'albo, salvo che la società non abbia provveduto a ristabilire la prevalenza dei soci professionisti nel termine perentorio di sei mesi.
- I soci per finalità di investimento o per prestazioni tecniche non possono dunque avere più di un terzo dei voti nelle deliberazioni o decisioni dei soci.
- Questa regola si applica sia nell'ipotesi in cui il diritto di voto sia attribuito **per teste**, (come di regola avviene nelle società di persone e cooperative), sia nell'ipotesi in cui sia commisurato alla **partecipazione al capitale sociale** (come di regola avviene nelle società di capitali).
- I soci professionisti possono anche essere meno dei due terzi dei soci, nelle società di persone o cooperative, o essere titolari di meno dei due terzi del capitale, nelle società di capitali, purché vengano adottate delle **pattuizioni tali da garantire agli stessi i due terzi dei voti**.

Società tra professionisti – tipi e caratteristiche

- La regola dei due terzi non esclude, però, che **il voto del socio non professionista possa essere determinante** per l'assunzione di una delibera o decisione.
- E' infatti possibile che, in caso di disaccordo tra i soci professionisti, la maggioranza sia raggiunta grazie al voto del socio non professionista.
- Inoltre, si ritiene possibile la previsione di un **quorum deliberativo superiore ai due terzi dei voti**, rendendo così sempre rilevante anche il voto dei soci non professionisti.
- Una serie di limitazioni sono previste per i **soci con finalità di investimento** (*art. 6 del decreto del Ministero della Giustizia 8 febbraio 2013, n. 34*).
- Il socio per finalità d'investimento può far parte di una società professionale solo quando:
- a) sia in possesso dei requisiti di onorabilità previsti per l'iscrizione all'albo professionale cui la società è iscritta;
- b) non abbia riportato condanne definitive per una pena pari o superiore a due anni di reclusione per la commissione di un reato non colposo e salvo che non sia intervenuta riabilitazione;
- c) non sia stato cancellato da un albo professionale per motivi disciplinari.
- Costituisce requisito di onorabilità la mancata applicazione, anche in primo grado, di misure di prevenzione personali o reali.

Società tra professionisti – tipi e caratteristiche

In tema di conferimenti :

- I conferimenti a titolo di capitale nella società tra professionisti seguono le regole dettate per il tipo societario concretamente adottato.
- Normalmente i soci professionisti eseguono un **conferimento in denaro**, e si **impegnano a prestare la propria attività professionale a favore della società**.
- Nella maggior parte dei casi il conferimento avrà per oggetto i **beni strumentali**, o comunque **le attività e passività relative allo studio professionale**, mentre è **da escludere che possa essere oggetto di conferimento la clientela**, stante la natura personale del rapporto fiduciario che caratterizza il contratto d'opera professionale.
- Ciascun socio, dunque, **può partecipare a una sola società tra professionisti**.

In tema di amministrazione della società tra professionisti

- Le norme sulla società tra professionisti non contengono alcuna previsione specifica circa l'amministrazione della società
- In mancanza di uno specifico divieto, l'amministrazione della società può essere affidata anche a soggetti diversi dai soci professionisti

Società tra professionisti – tipi e caratteristiche

In tema di esecuzione dell'incarico:

- Per garantire che l'incarico professionale sia svolto esclusivamente da professionisti in possesso dei titoli richiesti, la società deve **fornire al cliente**, al momento del **primo contatto**:
- elenco scritto dei singoli soci professionisti con titolo o qualifica professionale di ciascuno;
- elenco dei soci con finalità d'investimento;
- nominativo del professionista scelto, comunicato per iscritto;
- esistenza di situazioni di conflitto d'interesse tra cliente e società, anche determinate dalla presenza di soci d'investimento.

In tema di iscrizioni diverse:

- La società tra professionisti è iscritta in una sezione speciale degli albi o dei registri tenuti presso l'ordine o il collegio professionale di appartenenza dei soci professionisti.
- La società tra professionisti deve iscriversi nel registro delle imprese nella sezione ordinaria prevista per il tipo societario adottato

Società tra Professionisti – statuto e problematiche

- In sede di redazione del testo statutario particolare attenzione dovrà essere prestata alla disciplina dello scioglimento individuale del rapporto sociale e dei vincoli al trasferimento delle partecipazioni sociali, ove possono trovare soluzione alcune problematiche di notevole rilievo, quali ad esempio la cancellazione dall'albo per motivi diversi da quelli disciplinari (pensionamento, cancellazione volontaria), l'eventuale "passaggio" da socio professionista a socio finanziatore, oppure ancora il rilievo dei provvedimenti disciplinari diversi dalla destituzione, unica fattispecie normativamente considerata ed alla quale l'articolo 10, comma 4, lettera d) fa conseguire la necessità di una esplicita previsione statutaria di esclusione.
- La cancellazione dall'albo per motivi disciplinari, oltre che precludere - ovviamente - l'assunzione o il mantenimento della qualifica di socio professionista, costituisce altresì causa di incompatibilità assoluta ad assumere o mantenere anche la qualifica di socio non professionista ai sensi del DM 34/2013. Per tale motivo, anche se non si tratta di previsione normativamente obbligatoria, si è ritenuto di attribuirvi rilevanza come motivo di esclusione.
- La clausola relativa all'esclusione del socio si ritiene applicabile a tutti i tipi sociali, con la sola eccezione delle società per azioni ed in accomandita per azioni, per le quali è in corso di approfondimento il rapporto fra la previsione dell'art. 10, comma 4, lettera d) e la disciplina generale del tipo che sembrerebbe precluderne l'inserimento, facendo propendere per la soluzione in termini di obbligo di cessione/diritto di riscatto delle azioni del socio che si trova nelle situazioni in esame.

Reddito e fiscalità degli studi associati e delle società

- **REDDITO DI LAVORO AUTONOMO -> STUDI PROFESSIONALI -> PRINCIPIO DI CASSA**
- **REDDITO DI IMPRESA -> SOCIETA' -> PRINCIPIO DI COMPETENZA**
- **PRINCIPIO DI CASSA**
- Il reddito è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei **compensi percepiti** nel periodo di imposta, (in denaro o in natura anche sotto forma di partecipazione agli utili), e l'ammontare delle **spese sostenute** nel periodo stesso relativamente all'esercizio dell'arte o della professione.
- **PRINCIPIO DI COMPETENZA**
- Il reddito viene determinato sulla base dei **ricavi di competenza** del periodo d'imposta, **ovvero scaturiti da prestazioni e servizi prestati e o completati** (o ricavi scaturiti su scambi già avvenuti, e cioè di cui si sia già verificato il passaggio sostanziale del titolo di proprietà, oppure sia stato concluso il ciclo produttivo). Il momento in cui le prestazioni di servizio sono rese, sono fatturabili.
- **Di contro i costi sostenuti devono essere correlati con i ricavi ad essi riferibili.**
- **PRESUPPOSTO SOGGETTIVO**
- 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 d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi. (Art. 6 comma 3 TUIR).
- Il reddito complessivo delle società di capitali e degli enti commerciali (di cui alle lettere a) e b) del co.1 dell'articolo 73, TUIR, soggetti passivi IRES) da qualsiasi fonte provenga, e' considerato reddito d'impresa ed e' determinato secondo le disposizioni della sezione TUIR in tema di imposta sel reddito società. (Art. 81 comma 1 TUIR).

Reddito e fiscalità degli studi associati /riflesso sui soci

- Il **reddito** è determinato per cassa secondo le disposizioni dell'art. 54 del TUIR, in tema di determinazione del reddito di lavoro autonomo: esso è dato dalla *differenza tra l'ammontare dei compensi*, al netto di contributi previdenziali ed assistenziali, percepiti nel periodo d'imposta, e *l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso*, nell'esercizio dell'arte o della professione.
- Per quanto attiene al **trattamento fiscale**, gli studi professionali determinano autonomamente il proprio reddito ma non sono direttamente soggetti ad imposte dirette.
- Il reddito prodotto dallo studio associato è tassato ai fini Irpef in capo ai singoli soci. Tutti coloro, con la sola eccezione dei privati, che si avvalgono delle prestazioni di lavoro autonomo svolte anche dagli stessi studi associati, sono costretti a fungere da **sostituti di imposta**, trattenendo e versando la ritenuta di acconto del 20% dei compensi pagati. Tale trattenuta viene trasferita in capo agli associati, nella stessa percentuale di attribuzione dell'utile prodotto dallo studio, al pari del professionista che svolge l'attività in forma autonoma.
- Sullo studio associato grava l'Irap (imposta regionale sulle attività produttive).

Reddito e fiscalità delle società: raffronto regime ordinario e semplificato/riflesso sui soci

Regime ordinario

- Per le società/impresе soggette o optanti per la contabilità ordinaria, il reddito si determina sulla base del risultato emergente dal conto economico, del bilancio di esercizio, (relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta di riferimento), apportando allo stesso le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti alle differenze tra i criteri utilizzati nella formazione del bilancio e le regole previste per la deducibilità dei costi, e quindi per la tassazione, delle imprese.
- Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili (art. 83 TUIR).

Regime semplificato

- Per le società/impresе in contabilità semplificata, il reddito si determina per competenza in base alla differenza tra l'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti nel periodo d'imposta e l'ammontare delle spese documentate, (deducibili) sostenute nel detto periodo (art. 66 TUIR).
- La differenza così ottenuta dovrà essere rispettivamente aumentata e diminuita delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive o diminuita delle minusvalenze ed ancora rispettivamente aumentata delle rimanenze finali e delle esistenze iniziali (ovviamente nel caso in cui la società ricada in queste fattispecie).

Reddito e fiscalità delle società: riflesso sui soci

- Il riflesso del reddito prodotto dalle società in capo al socio varia a seconda della natura giuridica della società stessa che lo ha prodotto.
- Senza entrare nel merito delle varie fattispecie:
 - **il reddito delle società di persone** sarà tassato per trasparenza in capo ai soci, (come per lo studio associato di cui sopra);
 - **Il reddito delle società di capitali** determinerà un effetto in capo ai soci nel momento in cui gli stessi delibereranno, attraverso l'assemblea, la distribuzione dei dividendi. (Ovviamente questo non è il caso delle società di capitali tassate per trasparenza di cui non si entra in merito).

Reddito e fiscalità delle società tra professionisti

- Alla data odierna **nessuna fonte legislativa ha chiarito il regime fiscale delle Stp**. La citata questione che avrebbe dovuto vedere una soluzione nel “Decreto legislativo semplificazioni fiscali”, sopra citato non ha avuto alcun seguito in quanto la disposizione è stata soppressa.
- **Recentemente l’Agenzia delle Entrate ha assunto una posizione ben precisa. Con risposta ad interpello 8.5.2014, l’Amministrazione Finanziaria ha precisato che anche per le società tra professionisti, opera il principio affermato dagli artt. 6, ultimo comma, e 81 del TUIR, che attraggono nel reddito d’impresa i redditi prodotti dalle società di persone non semplici, dalle società di capitali e dagli enti commerciali.**
- Ed in data 16 ottobre 2014 – Consulenza giuridica n.954-55/2014 della Direzione Centrale Normativa dell’Agenzia delle Entrate ad un quesito posto dall’ODCEC di Trento:
- “...le STP possono essere costituite ricorrendo sia ai tipi societari delle società di persone che delle società di capitali ovvero anche ai tipi della società cooperativa. Dette società professionali non costituiscono un genere autonomo con causa propria, ma appartengono alle società tipiche disciplinate dai titoli V e VI del libro V del Codice Civile e pertanto sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto, salve le deroghe e le integrazioni previste dalla disciplina speciale contenuta nella Legge speciale n. 183 del 2011 e nel regolamento attuativo.
- Risulterebbe determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria, mentre non assumerebbe alcuna rilevanza l’esercizio dell’attività professionale. Ciò determina l’applicazione del principio di competenza (in luogo di quello di cassa) e il non assoggettamento alla ritenuta d’acconto, di cui all’art. 25 del DPR 600/73, dei compensi relativi alle prestazioni rese.

Regimi fiscali

- **I regimi contabili / fiscali oggi vigore sono:**
- **Regime di contabilità semplificata;**
- **Regime di contabilità ordinaria;**
- **Regime forfettario (non oggetto di trattazione).**

- Aboliti invece:
- il regime per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo ("forfettino" - articolo 13 della legge 388/2000)
- regime contabile agevolato per gli "ex minimi" (articolo 27, comma 3, DI 98/2011)
- regime per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità ("nuovi minimi" - articolo 27, commi 1 e 2, DI 98/2011): il regime dei minimi è l'unico regime fiscale che rimane in vigore nel 2015 fino al compimento dei 5 anni o al raggiungimento dell'età anagrafica di 35 anni, per quanti hanno aperto la partita iva con tale regime, tuttavia se possiedono i requisiti, possono passare al nuovo regime forfettario. Occorre ora vedere, se la suddetta deroga, rimarrà in vigore anche dopo il 1° gennaio 2016,

Contabilità semplificata esercenti arti e professioni

- **Il regime contabile naturale dei professionisti è il regime di contabilità semplificata** indipendentemente dall'ammontare dei compensi conseguiti nell'anno precedente. Questo regime prevede come registri obbligatori:
 - Registri Iva delle parcelle emesse e delle fatture di acquisto,
 - **Registro degli incassi e pagamenti** (se gli incassi e i pagamenti non vengono riportati sui libri Iva),
 - Registro beni ammortizzabili (se gli ammortamenti non vengono riportati sui libri Iva),
 - Libro unico del lavoro (se si hanno dei dipendenti).

Contabilità ordinaria esercenti arti e professioni

- I professionisti in contabilità semplificata possono optare per il regime di contabilità ordinaria (al fine di una maggior chiarezza e tracciabilità contabile soprattutto nei conti finanziari).
- L'opzione può essere effettuata o in sede di dichiarazione di inizio attività oppure mediante il comportamento concludente del professionista poi formalizzato nella prima Dichiarazione Iva presentata.
- I professionisti che hanno optato per il regime di contabilità ordinaria sono obbligati alla tenuta dei seguenti registri:
 - Registri Iva delle parcelle emesse e delle fatture di acquisto ,
 - **Registro cronologico delle movimentazione finanziarie** ,
 - Registro beni ammortizzabili (se gli ammortamenti non vengono riportati sui libri Iva),
 - Libro unico del lavoro (se si hanno dei dipendenti).

Contabilità ordinaria esercenti arti e professioni

- I **professionisti** sono liberi d'incassare con qualsiasi modalità (cassa, banca, posta, etc) i compensi percepiti nello svolgimento dell'attività professionale.
- Si ricorda, ai fini della **normativa antiriciclaggio**, il **rispetto del limite di 3.000,00 euro per il trasferimento di denaro in contante**. Questa soglia (**3mila euro**), **invece, non vale per la trasferibilità degli assegni**: quelli bancari e postali, difatti, potranno ancora essere emessi **privi di clausola di intrasferibilità per gli importi che non superano 1.000,00 euro**; mentre per importi superiori, l'assegno dovrà indicare la dicitura "non trasferibile".
- La nuova normativa, quindi, non ha modificato in alcun modo la legge sulla trasferibilità degli assegni (Art. 49 co. 5, del d.lgs 231/07) rimanendo per questi ultimi l'obbligo di indicare, a partire da 1.000,00 euro nome, ragione sociale del beneficiario e clausola di non trasferibilità. L.208/2015

Contabilità ordinaria per società/imprese

- ***Il regime di contabilità ordinaria si applica obbligatoriamente alle imprese che nell'anno solare precedente hanno realizzato ricavi superiori a 400.000 euro o a 700.000 euro a seconda che abbiano per oggetto prestazioni di servizi o altre attività nonché alle società di capitali o enti pubblici o privati che esercitano esclusivamente o principalmente attività commerciale, indipendentemente dal volume d'affari realizzato.***
- Tali limiti sono stati innalzati dall'art. 7, co. 2, D.L. 70/2011, conv. in L. 106/2011. I limiti precedenti erano rispettivamente *309.874,14 euro e 516.456,90 euro.*
- Nell'ipotesi di esercizio di entrambi i tipi di attività, si fa riferimento al limite previsto per quella prevalente, nel caso di annotazione separata dei corrispettivi, o al limite di 700.000 euro, in caso contrario.
- È data comunque facoltà ai contribuenti non obbligati al regime ordinario di optare per esso (art. 18 D.P.R. 600/73). Tale opzione è vincolante per un anno (art. 3 D.P.R. 442/97).
- **Il regime ordinario obbliga il contribuente a tenere le *scritture contabili* prescritte negli articoli 14, 15 e 21 del D.P.R. 600/73.**

Contabilità ordinaria per società/imprese

- Devono pertanto essere utilizzati:
 - — il **libro giornale**: in esso vanno annotate tutte le operazioni attive e passive dell'impresa in ogni loro dettaglio, secondo un *rigoroso ordine cronologico*;
 - — il **libro degli inventari**: oltre agli elementi prescritti dal codice civile o da leggi speciali, esso contiene la *consistenza* dei beni raggruppati per categorie omogenee per natura e valore, il *valore* attribuito a ciascun gruppo e la loro *ubicazione*. Il libro degli inventari e il libro giornale devono essere solo numerati progressivamente. Non sono pertanto più soggetti a bollatura né a vidimazione;
 - — le **scritture ausiliarie**: in esse vanno registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumere chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito (es.: il libro mastro);
 - — le **scritture ausiliarie di magazzino**: (non previste nel caso di società tra professionisti), in esse devono essere registrate le *quantità entrate ed uscite delle merci* destinate alla vendita dei semilavorati, dei prodotti finiti, degli imballaggi e delle materie prime.

Contabilità ordinaria per società/imprese

- I **libri sociali obbligatori** indicati nell'art. 2421 c.c.: libro soci, libro delle obbligazioni, libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, del consiglio di amministrazione ecc.
- I **registri IVA** e il **registro dei beni ammortizzabili**
- Per quanto riguarda il registro dei beni ammortizzabili il D.P.R. 695/96 ha consentito, a decorrere dal periodo d'imposta 1997, la possibilità di effettuare le relative annotazioni nel libro degli inventari e quindi di non istituire il suddetto registro.
- Tutte le **scritture contabili obbligatorie** previste dal D.P.R. 600/73, da altre leggi tributarie o speciali e dal codice civile, vanno *conservate* — anche sotto forma di registrazioni su supporti di immagine — finché non siano *definiti gli accertamenti in corso* relativi al periodo di imposta corrispondente, anche al di là del termine fissato nell'art. 2220 c.c. (10 anni dall'ultima registrazione) o da altre leggi tributarie.
- L'art. 2215bis del codice civile consente di tenere i libri, repertori, le scritture e la documentazione previste obbligatoriamente dalla legge, con **modalità informatica**

Contabilità semplificata per società/imprese

- Il regime di contabilità semplificata attualmente in vigore (già modificato dalla Legge di Stabilità 2017 applicabile dal 01/01/2017), **si applica alle imprese che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato ricavi non superiori a 400.000 euro o a 700.000 euro** a seconda che abbiano per oggetto rispettivamente prestazioni di servizi o altre attività (art. 18 D.P.R. 600/73).
- **Sono escluse dall'ambito applicativo sia le società di capitali sia gli enti pubblici e privati** aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.
- I contribuenti minori possono comunque optare per la contabilità ordinaria: tale opzione è valida per un anno e, salvo revoca, si estende di anno in anno (art. 3 D.P.R. 442/97).
- Il **presente regime semplificato** viene meno a partire dall'anno successivo a quello in cui sia superato il suddetto volume d'affari.

Novità fiscali 2017

- Lo scorso 07.12.2016 è arrivato il via libera definitivo da parte del Senato alla Legge di Bilancio per il 2017. Si attende ora la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.
- Analizziamo in sintesi le principali novità:
- **Regime di cassa per i contribuenti in contabilità semplificata – I commi 17-23 della Legge di Bilancio** per il 2017 prevedono che a partire dall'1.1.2017 per i contribuenti in contabilità semplificata il reddito d'impresa e il valore della produzione netta viene determinato secondo il criterio della "cassa", in sostituzione dell'attuale criterio della competenza economica, che resterà in vigore soltanto per i soggetti che opteranno per la contabilità ordinaria.
- **A chi si applicano le nuove regole**
- **Regime semplificato**: previsto per tutte le imprese (esercitate anche in forma collettiva) che NON superano i seguenti limiti:
 - € 400.000,00, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;
 - € 700.000,00, per le imprese aventi per oggetto altre attività
- e che sono esonerati per l'anno successivo dalla tenuta della contabilità ordinaria, salvo opzione per la stessa.

Novità fiscali 2017

- **Introduzione dell'IRI** – I commi 547 – 553 della Legge di Bilancio per il 2017 sanciscono l'introduzione di una **tassazione fissa per le imprese del 24%** in luogo della precedente tassazione per trasparenza con l'applicazione delle aliquote progressive IRPEF.
- **Ambito soggettivo**
- Potranno fruire della tassazione fissa del 24% le **imprese individuali e le società di persone**, quelle che in sostanza scontavano in precedenza la tassazione per trasparenza con le aliquote progressive IRPEF.
- **Nota**: Rientrano nel perimetro applicativo della norma le SRL in regime di trasparenza ex art. 116 D.P.R. 917/1986. Tali tipi di società avranno a disposizione la possibilità di optare per la nuova *flat tax* oppure continuare a mantenere il vecchio regime impositivo.
- Per **le imprese individuali e le società di persone** sarà possibile esercitare l'opzione, solo se si è obbligati o si è scelto di mantenere la contabilità con il regime "ordinario".
- **Restano escluse le imprese in contabilità semplificata per le quali viene invece introdotto il principio di tassazione per cassa in luogo del generale principio di tassazione per competenza previsto per le imprese.**

Novità fiscali 2017

- l'Amministrazione Finanziaria potrebbe predisporre un modello *ad hoc* per permettere di effettuare una **comunicazione preventiva**
- l'opzione una volta esercitata ha valenza quinquennale e potrà essere rinnovata con le stesse modalità d'esercizio della stessa.
- **La determinazione della base imponibile**
- la base imponibile della nuova imposta verrà determinata con le generali regole di determinazione del **reddito d'impresa**, compreso il principio di competenza, con la possibilità di portare in **deduzione le somme prelevate dall'imprenditore**
- **sulla base imponibile così determinata si applicherà l'imposta in misura fissa del 24%**
- non avverrà più l'imputazione per trasparenza del reddito ai soci o agli imprenditori, ma sarà la società stessa obbligata al versamento dell'imposta.
- in capo al socio verranno ordinariamente tassate le somme prelevate, fatta eccezione per i prelievi collegati a i prelievi da riserve pregresse che hanno già scontato la tassazione progressiva, evitando di fatto una doppia imposizione.
- Ove l'impresa individuale o la società in un periodo d'imposta maturino una **perdita** questa potrà essere portata in **deduzione degli eventuali utili maturati nei successivi periodo d'imposta, senza alcun vincolo temporale.**

Fine