



Aggregazione professionali e fiscalità: scenari attuali e sviluppi futuri

di MpO & partners

La spinta aggregativa nel mondo delle professioni

In Italia negli ultimi 15 anni si sta assistendo ad una sempre maggiore necessità, da parte dei professionisti, di aggregarsi per meglio competere sul mercato.

La motivazione di tale spinta aggregativa ha più di una motivazione.

L'incremento della concorrenza, la conseguente compressione dei fatturati, l'estensione delle aree di competenza e le sempre più complesse richieste da parte della clientela ne sono alcune.

Questi fenomeni hanno determinato una significativa spinta per gli studi professionali, che ancora oggi operano sotto forma di ditta individuale, ad organizzarsi secondo modelli più complessi in grado appunto di far fronte all'evoluzione del mercato e di lavorare secondo criteri di autonomia organizzativa ed al corretto connubio fra qualità della prestazione e redditività.

Queste le ragioni che spingono i professionisti, spesso già in possesso di una propria e consolidata attività professionale organizzata sotto forma di ditta individuale, ad aggregarsi con altri professionisti per costituire una nuova entità giuridica come, ad esempio, una Società tra Professionisti.

La normativa vigente agevola tali modelli aggregativi?

La STP: Il contesto normativo civilistico e fiscale

Come è ben noto la legge istitutiva delle Società tra Professionisti "STP" è la Legge 183/2011, il cui art. 10, al comma 3, dispone che *"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."*

Il dato normativo richiamato prevede quindi che solo i professionisti iscritti ad un ordine



professionale possano dar vita ad una delle seguenti società:

1. società di persone;
2. società di capitali;
3. cooperativa (costituite da un numero di soci non inferiore a tre).

Ai fini fiscali, così come più volte chiarito dall'Amministrazione Finanziaria, il reddito prodotto dalle STP è da considerarsi reddito d'impresa così come previsto dagli articoli 6, comma 3 e 81 del Tuir con la conseguente applicazione del principio di competenza e non quello di cassa (tipico delle attività professionali).

Ad oggi cosa accade quando due o più professionisti decidono di trasformare o conferire la propria attività professionale (associata o singola) comprensiva anche della clientela in una STP?

Sulla rilevanza fiscale di tali operazioni è intervenuta l'Amministrazione Finanziaria (cfr. Risposta 107 e 125 del 2018).

Più precisamente con la risposta n. 107/2018 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la trasformazione di uno studio associato (ma anche di uno studio organizzato sotto forma di ditta individuale) in una società tra professionisti costituisce un'operazione fiscalmente rilevante in quanto trattasi di trasformazioni eterogenea e non omogenea.

L'iter logico seguito dall'Amministrazione Finanziaria parte dal presupposto che per le società tra professionisti trovano applicazione le previsioni di cui agli articoli 6, ultimo comma, e 81 del Tuir, per effetto delle quali il reddito complessivo delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, delle società ed enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualunque fonte provenga, è considerato reddito d'impresa.

Pertanto, il regime fiscale applicabile alla trasformazione dell'associazione professionale in società tra professionisti è quello contenuto nell'articolo 171, comma 2, del TUIR, per le operazioni di trasformazione che comportano l'ingresso, o la fuoriuscita, dei beni dal regime di impresa, determinando l'applicazione del combinato disposto degli articoli 9 e 54 del Tuir.

Con la risposta n. 125 del 2018 l'Amministrazione Finanziaria tratta il tema della rilevanza fiscale dell'operazione di conferimento di uno studio professionale (ma anche di uno studio associato) in una STP.

In questo caso l'Agenzia delle Entrate ritiene che non si può applicare l'art. 176 del Tuir ai sensi del quale *"i conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. (...)"* in mancanza del presupposto soggettivo richiesto dalla citata disposizione in quanto il



soggetto conferente non esercita (prima dell'operazione di conferimento) alcuna impresa commerciale e determina il proprio reddito imponibile secondo regole diverse da quelle previste per gli imprenditori commerciali.

Di conseguenza, poiché il soggetto conferente è un lavoratore autonomo, l'operazione di conferimento de qua sarà disciplinata dal combinato disposto degli artt. 9 e 54 del TUIR.

Quale futuro per tali operazioni?

In attuazione della c.d. Delega al Governo per la riforma fiscale negli ultimi giorni gira sul web il contenuto della bozza del Decreto che dovrebbe, se confermato, prevedere la neutralità fiscale delle operazioni straordinarie di riorganizzazione tra professionisti.

Infatti, in caso di conferma della bozza dovrebbe essere introdotto al TUIR l'articolo 177-bis (Operazioni straordinarie e attività professionali) con il quale il Legislatore Fiscale dice che *“I conferimenti di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, comunque riferibili all'attività artistica o professionale, in una società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze; il soggetto conferente assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, la somma algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti di attività e passività conferite e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine a quanto ricevuto, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti nelle scritture contabili e i valori fiscalmente riconosciuti.*

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche:

a) ai conferimenti in società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico diverse da quelle di cui al comma 1;

b) agli apporti in associazioni o società semplici di cui all'articolo 5, costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;

c) agli apporti delle posizioni partecipative nelle associazioni o società di cui alla lettera b) in altre associazioni o società costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni o in società tra professionisti di cui al comma 1 e alla lettera a);

d) alle trasformazioni, fusioni e scissioni di società tra professionisti di cui al comma 1 e alla lettera a), nonché alle medesime operazioni delle associazioni o società semplici di cui alla lettera b) e tra le società di cui al comma 1 e alla lettera a) e le associazioni o società semplici di cui alla lettera b);



e)al trasferimento di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, riferibili all'attività artistica o professionale svolta in forma individuale per causa di morte o per atto gratuito.”

Ci auguriamo, infine, che il Decreto attuativo venga emanato in tempi brevi al fine di agevolare le aggregazioni tra professionisti di fatto bloccate proprio in considerazione del pesante impatto fiscale.



CEDI IL TUO STUDIO PROFESSIONALE CON MPO

