

La legge di stabilità

COME SI ORGANIZZANO I PROFESSIONISTI

Si apre uno spiraglio per la vendita dello studio alla Stp

Uno schema oggi plausibile e ammesso anche dalla Corte di cassazione

Angelo Busani

L'uso della forma societaria per l'esercizio dell'attività professionale solleva il problema di gestire l'evoluzione, verso tipologie societarie, degli studi attualmente esercitati come individuali o associati. La cessione dello studio professionale (e quindi del suo avviamento e della sua organizzazione) ha registrato lo scontro epocale tra la visione ideale della professione e una sua considerazione in termini aziendali: da un lato, la concezione dello studio professionale come entità non configurabile a prescindere dal professionista (e quindi non possibile oggetto di cessione); dall'altro lato l'idea dello studio come evidente realtà oggettiva, in quanto organizzazione di strumenti e risorse umane di per sé capace di attrarre clientela.

Ebbene, l'evoluzione verso società si può ipotizzare anzitutto sotto la forma della "vendita" degli studi, individuali o associati, a una Stp nuova che ad esempio si finanzia in banca per acquisire le organizzazioni professionali oggetto di acquisto (e quindi ipotizzando una operazione nella quale i professionisti "venditori" realizzino un valore di avviamento dell'attività ceduta).

Questo schema, che comporta

la cessione di uno o più studi a una newco, potrebbe oggi essere ritenuto plausibile, anche alla luce della sentenza 2860/2010 della Cassazione, secondo la quale è valido il contratto di trasferimento a titolo oneroso di uno studio professionale, comprensivo della clientela che non configura una cessione in senso tecnico, ma un impegno del cedente a favorire la prosecuzione del rapporto professionale tra vecchi clienti e soggetto subentrante.

Per passare da studio associato a società, si può poi pensare a una "trasformazione" dello studio in società; però la strada della trasformazione eterogenea "progressiva" (e cioè da ente non societario a società di capitali) appare in salita perché l'articolo 2500-octies del Codice civile prevede come possibile punto di partenza solo «i consorzi, le società consortili, le comunioni d'azienda, le associazioni riconosciute e le fondazioni», e quindi (sempre che l'elenco sia esaustivo) un perimetro nel quale le associazioni non sarebbero comprese. L'operazione sarebbe più facile se si potesse equiparare lo studio associato a una società semplice, perché in tal caso la trasformazione sarebbe omogenea (cioè si parte da una società e si arriva a una socie-

tà) e quindi non ci sarebbero problemi; e che lo studio associato sia in sostanza una società lo ha affermato la Cassazione nella sentenza 16500/2004 ove, prendendosi in esame la trasformazione di uno studio associato tra professionisti in società in accomandita semplice, è stato deciso che in tal caso si è in presenza di un medesimo soggetto giuridico, sia pure dotato di una nuova veste societaria, con la conseguenza che il rapporto di lavoro dipendente iniziato con lo studio associato prosegue con la società risultante dalla trasformazione comportando la responsabilità di quest'ultima per tutti gli obblighi derivanti da tale rapporto di lavoro.

Si può poi pensare a un conferimento dello studio individuale o dello studio associato in una società, con l'esito che il professionista singolo o i soci dello studio associato divengono soci della Stp conferitaria. Questa operazione, civilisticamente dubbia, ha avuto l'avallo con la circolare n. 8/E/2009 (risposta 13) e nella risoluzione 177/E del 2009 quando l'agenzia delle Entrate ha dettato le condizioni in presenza delle quali non si forma in questi casi per il conferente alcuna plusvalenza fiscale rilevante.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Scenari

Il passaggio di mano della struttura può essere finanziato dalla banca

Continuità

La responsabilità verso i dipendenti si trasferisce da un ente all'altro

Il cambio di ragione sociale



01 | LA «CESSIONE»

Il passaggio da studio professionale a società si può paragonare a una forma di vendita a una società tra professionisti di nuova costituzione che per ipotesi si finanzia per acquisire le organizzazioni professionali (generando una operazione nella quale i professionisti «venditori» realizzano un valore di «avviamento» dell'attività «ceduta»)

02 | LA «TRASFORMAZIONE»

Si può anche immaginare si tratti di una «trasformazione» dello studio in società. Ma la trasformazione eterogenea «progressiva» (vale a dire l'evoluzione da ente non societario a società di capitali) non sembra ammessa dal Codice civile. L'articolo 2500-octies prevede infatti come punto di partenza solo i consorzi, le società consortili, le comunioni d'azienda, le associazioni riconosciute e le fondazioni, e non quindi le associazioni professionali

03 | IL «CONFERIMENTO»

Altra ipotesi è quella del «conferimento» dello studio individuale (o associato) in una società. In questo caso, il singolo professionista (o i soci dello studio associato) diventa socio della società tra professionisti conferitaria. Un'operazione dubbia dal punto di vista civilistico, ma che però ha ricevuto il via libera dal fisco (l'agenzia delle Entrate ha infatti fissato le condizioni in presenza delle quali non si forma in questi casi per il conferente alcuna plusvalenza fiscale rilevante)

6 mesi

IL REGOLAMENTO

Entro sei mesi dovrà essere approvato il regolamento ministeriale con la definizione delle modalità di iscrizione delle società tra professionisti agli ordini professionali

I rapporti di lavoro

Al personale si applica il Ccnl del commercio

Alessandro Rota Porta

Il nuovo impianto normativo introdotto dall'articolo 10 della legge 183/2011, in tema di società tra professionisti (Stp), non soltanto porterà novità alla veste societaria delle compagnie che potranno essere istituite a partire dal 1° gennaio 2012, ma avrà importanti riflessi anche sulla gestione del personale dipendente.

In primo luogo si potranno avere differenze in termini contrattuali: se oggi non vi sono dubbi circa l'applicabilità, per il personale degli studi, del contratto collettivo nazionale di lavoro degli studi professionali, la stessa cosa non si potrà dire nel caso di una Stp. Sebbene il recente rinnovo del Ccnl (siglato il 27 settembre scorso) preveda - nella sfera di applicazione - anche le attività professionali «in forma societaria o consentita dalla legge», occorrerà valutare caso per caso.

Appare però improbabile riferirsi a questo Ccnl qualora - ad esempio - l'attività professionale sia organizzata attraverso una società commerciale, magari comprendendo al proprio interno soggetti non professionisti per le prestazioni tecniche o da soci d'investimento, come ammesso dalla lettera b) del comma 4 dell'articolo 10. In queste fattispecie la società datore di lavoro potrebbe così optare per il Ccnl del Commercio; questo si attaglia infatti a tutte quelle realtà imprenditoriali che si occupano di servizi.

Le sfumature non sono di po-

co conto: se, infatti, non vi sono differenze sostanziali nella gestione del personale tra uno studio professionale associato e una società tra professionisti a parità di Ccnl, diversa è l'ipotesi in cui nella Stp commerciale si prenda come riferimento quello del Terziario. La disciplina di quest'ultimo prevede, tra le vari clauseole, retribuzioni tabellari più elevate, anche se entrambi si basano su quattordici mensilità e sull'obbligatorietà della copertura assistenziale integrativa in favore dei dipendenti (leggermente più onerosa quella degli studi

professionali). Differenti tra i due contratti anche i termini di preavviso in caso di licenziamento, dove il Ccnl del Terziario prevede periodi di preavviso meno lunghi.

Insomma, dalla gestione dell'attività in Stp potrebbero derivare assetti contrattuali più onerosi anche se - trattandosi di un impianto del tutto nuovo nel nostro ordinamento - sarà necessario valutare la singola casistica ai fini della scelta applicativa.

Diversa ancora l'ipotesi della Stp istituita in forma di cooperativa, dove i rapporti di lavoro sono disciplinati dal regolamento interno che stabilisce anche il Ccnl applicato.

Anche il capitolo previdenziale presenta delle differenze: l'Inps, a seconda della specifica attività esercitata dalla Stp potrebbe classificarla nel settore «Aziende Commerciali» o in quello «Cooperative», con il conseguente assoggettamento alle aliquote ivi previste, piuttosto che in quello delle «Professioni» come avviene per gli studi professionali.

Per quanto concerne invece le modifiche societarie da studio a Stp, attraverso trasformazione o conferimento, scatterebbe altresì il passaggio automatico di tutto il personale in forza; i lavoratori mantengono gli stessi trattamenti retributivi, compreso il trasferimento del Tfr, qualora lo stesso sia rimasto accantonato presso il datore di lavoro.

FOCUS

Tutele diverse in caso di crisi

Cosa succederà per i lavoratori in caso di crisi? A parte la valutazione dei limiti dimensionali per l'accesso agli ammortizzatori sociali, le tutele possono essere differenti nell'ipotesi di licenziamento collettivo. Quello operato da uno studio professionale con più di 15 dipendenti non darebbe diritto al lavoratore di iscriversi alle liste di mobilità mentre la procedura effettuata da una Stp (qualificata come impresa) garantirebbe l'accesso.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Tributi. Unica certezza sull'Irap: la scelta risolve il nodo dell'autonoma organizzazione

La forma condiziona il regime fiscale

Sergio Pellegrino
Giovanni Valcarenghi

L'articolo 10 della legge di stabilità (183/2011) si è preoccupato di disciplinare la fattispecie sul piano civilistico, non dando invece alcuna indicazione su quelle che sono le regole fiscali che le "nuove" società professionali saranno chiamate a seguire.

Nel silenzio della norma, è attesa la portata innovativa dell'intervento legislativo, due sono le chiavi di lettura che si possono proporre.

La prima si fonda sulla risoluzione n. 118/E/2003, nella quale l'agenzia delle Entrate, in relazione alle società tra avvocati costituite in base al Dlgs 96/2001, aveva sostenuto che il rinvio alla disciplina delle società in nome collettivo non qualificasse i redditi prodotti dalle società quali redditi d'impresa.

Redditi in questione dovevano essere ricondotti invece nell'ambito del lavoro autonomo, applicando in particolare la disciplina dettata per le associazioni professionali dall'articolo 5, comma 3, lettera c), del Tuir e assoggettando alla ritenuta d'acconto prevista dall'articolo 25

del Dpr 600/1973 i compensi a esse corrisposti.

Estendendo le conclusioni tratte dalla risoluzione alle "nuove" società tra professionisti introdotte dalla legge di stabilità, avremmo quindi società costituite nelle forme di società di persone (Snc e Sas), di società di capitali (Srl, Spa e Sapa) e di società cooperative che producono reddito di lavoro autonomo, applicano il principio di cassa e sono soggette a ritenuta.

Nessun dubbio si pone, invece, nel momento in cui l'attività venga svolta per il tramite di una società semplice, essendo questa tipologia societaria sostanzialmente assimilabile agli studi professionali associati.

L'altra tesi è che, invece, le "nuove" società tra professionisti debbano applicare il regime fiscale proprio della tipologia societaria prescelta, ma con due aspetti che accomunerebbero tutte le diverse forme societarie:

- i componenti positivi e negativi concorrerebbero a formare il reddito sulla base del principio di competenza economica, e non di cassa;

- i compensi percepiti dalla società, sia essa una società di persone, di capitali o cooperativa, non sarebbero assoggettati a ritenuta d'acconto, a differenza di quanto avviene per studi associati e società semplici.

Ad oggi, si ritiene maggiormente convincente la tesi che

LA PERCENTUALE

27,5%

L'aliquota Ires
È la misura del prelievo applicabile alle società di capitali

vuole che la forma societaria adottata condizioni il regime fiscale da applicare, non solo per motivi di ordine logico, ma anche per il differente approccio normativo.

Mentre, per le società tra avvocati, il Dlgs 96/2001 utilizzava la disciplina delle Snc come normativa di supporto («ove

non diversamente disposto»), la legge di stabilità consente invece la costituzione delle società professionali «secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del Codice civile».

Se quindi, ad esempio, la società tra professionisti si costituisce nella forma di Srl, rientra senza dubbio nell'ambito dell'articolo 73 del Tuir, che individua i soggetti Ires, e conseguentemente applicherà il successivo articolo 81, che afferma che il reddito complessivo di questi soggetti «da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa». Questa conclusione sembra l'unica sostenibile e non va demonizzata: non incide sulla natura delle prestazioni, che è e rimane professionale, ma soltanto sulla modalità di tassazione del reddito.

Da ultimo, sull'incerto fronte Irap, una sicurezza: la scelta della forma societaria risolve alla radice il problema della verifica della sussistenza dell'autonoma organizzazione, almeno alla luce degli attuali orientamenti giurisprudenziali.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Non lamentarti della tua azienda. Cambiala. In meglio.

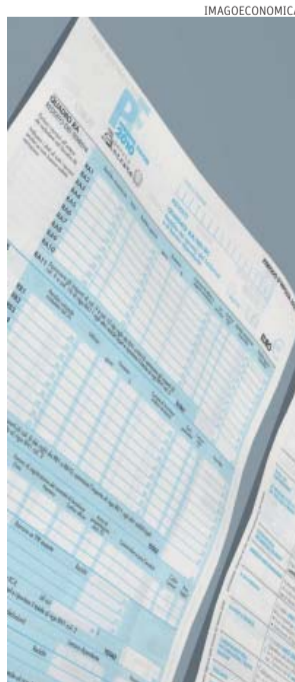
Le persone che lavorano nella tua impresa sono la risorsa più importante. Investire su di loro è la scelta migliore per veder crescere la tua impresa. Fapi ti dà le risorse economiche per farlo, gratuitamente. Scegli Fapi per finanziare la formazione dei tuoi dipendenti.

ADERISCI AL FAPI: IL FONDO DI FORMAZIONE ITALIANO CHE CREDE NEL VALORE DELLE PERSONE.

Aderire al fondo per la formazione FAPI è facile e non costa nulla: scopri come fare su www.fondopmi.it, chiamando lo 06-8977081 o inviando una mail a marketing@fondopmi.it

fapi | Fondo Formazione
Piccole Medie Imprese

Il confronto



Le differenze nella tassazione a seconda del modello societario scelto

	Società semplici	Società di persone	Società di capitali
Tipologia reddito	Lavoro autonomo	Impresa	Impresa
Imputazione componenti	Principio di cassa	Principio di competenza	Principio di competenza
Modalità di tassazione	Per trasparenza sui soci	Per trasparenza sui soci	Diretta con aliquota Ires 27,5%
Utilizzo perdite	Esclusivamente nel periodo	Nel periodo, se in semplificata; entro 5 anni (ma solo con reddito d'impresa), se in ordinaria	Nella misura massima dell'80% del reddito imponibile, ma senza limiti temporali
Tassazione percezione utili in capo al socio	NO	NO	SÌ: imposta 20% se non qualificata; imponibile 49,72% se qualificata
Applicazione ritenuta sui compensi della società	SÌ	NO	NO