

Legge di stabilità. L'apertura alle nuove forme di esercizio della professione pone una serie di problemi inediti

# Società al test della convenienza

Le «semplici» affini agli studi associati - Le Spa adatte per realtà complesse

Angelo Busani

Dalla possibilità che i professionisti avranno, dal 1° gennaio 2012, di organizzare la loro attività sotto una qualsiasi forma societaria (e cioè indifferentemente come società di persone, società di capitali o società cooperative), come previsto dalla legge di stabilità 183/2011, deriva il tema della scelta del tipo sociale più adatto al caso specifico della società professionale. E la risposta, inevitabilmente, discende da una combinazione che occorre effettuare tra le caratteristiche delle diverse forme societarie e le peculiarità che debbono presentare le società professionali.

Tutto il discorso andrebbe poi filtrato attraverso la normativa fiscale applicabile, ma qui diamo per scontato che sia consentito a tutte le società professionali, anche se organizzate nella forma della società "commerciale" (e cioè come snc, sas, srl, spa, sapa e cooperative), di determinare il proprio reddito secondo le regole del reddito di lavoro autonomo e quindi con il principio di cassa: e cioè applicando quanto il fisco ha già detto per le "società tra avvocati", disciplinate come società in nome collettivo, e quindi come società "commerciali", dalla loro legge istitutiva (il Dlgs 96/2001), il cui reddito è stato qualificato come reddito di lavoro autonomo dalla risoluzione n. 18 del 28 maggio 2003 delle Entrate. Non c'è ragione di ri-

tenere che il fisco cambi orientamento sul punto in quanto, se così non fosse, si determinerebbe un'inevitabile concorrenza tra studi associati e società semplici da un lato, e tutte le restanti società, che sarebbero invece costrette a determinare il loro reddito con le regole del reddito d'impresa (si veda anche l'articolo riportato sotto).

## La società semplice

La società semplice è quella che presenta la maggiore affinità con gli studi professionali associati: anzi, quando c'è stato da decidere quali fossero le regole applicabili ai rapporti tra professionisti associati che non fossero disciplinati dal contratto di associazione professionale, spesso la decisione dei giudici è stata applicare agli studi associati proprio le regole della società semplice.

La società semplice, rispetto alla società in nome collettivo (che ha una normativa pressoché identica a quella della società semplice), è preferibile per gestire lo scottante tema della responsabilità dei soci in ordine alle obbligazioni che fanno capo alla società (contrattuali ed extracontrattuali). È vero che se un socio di società di persone combina un guaio a un cliente, la società ne risponde, ma ha rivale sul socio maldestro: tuttavia se costui e la società sono incapienti (o titolari di un patrimonio che solo in parte copra il valore del debito) la

conseguenza è che il creditore può soddisfarsi integralmente sul patrimonio di ciascuno degli altri soci illimitatamente responsabili. Ebbene, l'articolo 2267 del Codice civile riporta la regola per la quale delle obbligazioni sociali della società semplice rispondono, oltre che il patrimonio sociale, anche i soci che hanno agito in nome e per conto della società, personalmente e solidalmente tra loro; e che, salvo patto contrario (portato beninteso a conoscenza dei terzi con mezzi idonei) sono gravati da questa responsabilità anche gli altri soci (cioè quelli che non hanno agito in nome e per conto della società). Questa possibile limitazione di responsabilità non è tuttavia prevista dalla disciplina della snc: l'articolo 2291 del codice civile sancisce infatti la responsabilità illimitata di tutti i soci e afferma che l'eventuale patto contrario ha validità meramente interna, e cioè nei rapporti tra i soci, e quindi non è opponibile ai terzi.

## Società in accomandita

Nell'ambito delle società di persone resta poi la società in accomandita semplice, la cui nota caratteristica è di avere una categoria di soci (gli accomandatari) che amministra la società e che risponde illimitatamente delle obbligazioni sociali, e un'altra categoria di soci che non risponde dei debiti della società e che però non

## Fra Codice civile e Tuir

### 01 | ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE E SOCIETÀ SEMPLICE

Il reddito si determina in base al criterio di cassa (eccetto ammortamenti, leasing, spese manutenzione immobili e Tfr); sui compensi percepiti ritenuta d'acconto del 20%. Non deducibile il costo degli immobili strumentali. Le perdite si deducono esclusivamente nel periodo d'imposta

### 02 | SOCIETÀ IN NOME COLLETTIVO O IN ACCOMANDITA SEMPLICE

Reddito determinato secondo le regole del reddito d'impresa. Ricavi e costi deducibili per competenza. Sui compensi non c'è ritenuta d'acconto. Gli immobili strumentali, rientrano nella sfera dell'impresa,

l'ammortamento è deducibile, la plusvalenza tassabile in caso di cessione o di assegnazione. Le perdite, imputate ai soci, si deducono nel periodo di imposta

### 03 | LA SOCIETÀ DI CAPITALI

È dovuta l'Ires. Il reddito segue le regole del reddito di impresa. Nella distribuzione dei dividendi i soci pagano l'Irpef al 20%, oppure sul 49,72% per le partecipazioni qualificate. La società non subisce ritenuta d'acconto sui compensi percepiti

### 04 | LA SOCIETÀ COOPERATIVA

Se la coop opera prevalentemente con i soci il reddito accantonato a riserva concorre a formare il reddito imponibile soltanto nella misura del 43%

## SPECIALE ONLINE

Il Sole 24 ORE .com

### SU INTERNET

Gli approfondimenti sulle società

Sul sito del Sole 24 Ore ulteriori approfondimenti sulle società fra professionisti che potranno essere istituite a partire dal 1° gennaio 2012 sulla base di quanto previsto dalla legge di stabilità

.com www.ilssole24ore.com

Fisco. Le regole base per l'imposizione

## Con Spa e Srl si fa spazio l'Ires

Gian Paolo Tosoni

La società fra professionisti applicherà il regime fiscale in base alla natura giuridica. L'articolo 10, comma 3 della legge di stabilità, consente la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali secondo i modelli societari regolati dal codice civile (libro 5°, titoli 5° e 6°). Quindi vi è un qualsiasi modello societario a condizione che la denominazione contenga l'indicazione di società tra professionisti. Si potrà scegliere fra l'associazione professionale o la società semplice: la società in nome collettivo o in accomandita semplice; la società di capitali; la società cooperativa.

I criteri di determinazione del reddito e della base imponibile Irpef sono differenti: questo sempre che non si faccia riferimento a quanto già previsto per le società di avvocati (si veda l'articolo sopra). Per la associazione professionale o per la società semplice segue i criteri previsti per i professionisti persone fisiche. In sostanza il reddito si determina con il criterio di cassa (ad eccezione di ammortamenti, leasing, spese manutenzione immobili e Tfr); sui compensi percepiti scatta la ritenuta

d'acconto del 20 per cento. Non è deducibile il costo dell'acquisto di immobili strumentali. Le eventuali perdite si deducono esclusivamente nel periodo d'imposta. Nella società in nome collettivo o in accomandita semplice il reddito è determinato secondo le regole del reddito d'impresa. Quindi ricavi e costi sono deducibili per competenza (i servizi so-

## COOP AGEVOLATE

Nella cooperativa che opera con i soci le somme accantonate a riserva concorrono all'imponibile per il 43%

no rilevanti alla data della ultimazione della prestazione). Sui compensi non viene applicata la ritenuta d'acconto. Gli immobili strumentali, se vengono intestati alla società, rientrano nella sfera d'impresa, l'ammortamento è deducibile ma anche la plusvalenza è tassabile in caso di cessione o di assegnazione. Le perdite, che come i redditi vengono imputate ai soci, si deducono interamente nel peri-

odo di imposta se la società è in contabilità semplificata, oppure nei cinque anni successivi, ma entro il perimetro dei redditi d'impresa, se la società è in contabilità ordinaria. La scelta della società di capitali genera una forte differenza nell'assolvimento delle imposte, essendo dovuta l'Ires. Il reddito è determinato secondo le regole del reddito di impresa. Dopo l'assolvimento dell'imposta sulle società, nella distribuzione dei dividendi i soci pagano l'Irpef nella misura del 20%, oppure sul 49,72% per le partecipazioni qualificate. Anche in questo caso la società non subisce la ritenuta d'acconto sui compensi percepiti. Vi sono limitazioni nella deducibilità degli interessi passivi (entro il 30% del reddito operativo lordo) e le perdite sono deducibili illimitatamente nel tempo, ma nei limiti del 80% del reddito imponibile. La società cooperativa usufruisce di agevolazioni fiscali. Se la coop opera prevalentemente con i soci il reddito accantonato a riserva concorre a formare il reddito imponibile soltanto nella misura del 43 per cento. Però di fatto la cooperativa chiude la gestione in pareggio e l'avanzo economico viene accreditato ai soci che lo tassano personalmente come reddito di lavoro dipendente o di lavoro autonomo. In questo caso il reddito è imputato ai soci che quindi applicano il regime fiscale delle persone fisiche.

Previdenza. Preoccupa l'impatto delle nuove disposizioni

## Per le Casse conti a rischio

Alessandro Galimberti

MILANO

La "riforma" delle professioni prevista dalla legge di stabilità è inattuata, nella distribuzione dei dividendi i soci pagano l'Irpef nella misura del 20%, oppure sul 49,72% per le partecipazioni qualificate. Anche in questo caso la società non subisce la ritenuta d'acconto sui compensi percepiti. Vi sono limitazioni nella deducibilità degli interessi passivi (entro il 30% del reddito operativo lordo) e le perdite sono deducibili illimitatamente nel tempo, ma nei limiti del 80% del reddito imponibile. La società cooperativa usufruisce di agevolazioni fiscali. Se la coop opera prevalentemente con i soci il reddito accantonato a riserva concorre a formare il reddito imponibile soltanto nella misura del 43 per cento. Però di fatto la cooperativa chiude la gestione in pareggio e l'avanzo economico viene accreditato ai soci che lo tassano personalmente come reddito di lavoro dipendente o di lavoro autonomo. In questo caso il reddito è imputato ai soci che quindi applicano il regime fiscale delle persone fisiche.

un criterio evidentemente inapplicabile per le società. Sarà dovuto? Non sarà dovuto? E in che misura?».

La stessa delimitazione del reddito presenta problemi nuovi e sotto certi aspetti rischiosi: «Il futuro decreto - dice Paolo Saltarelli, presidente della cassa dei ragionieri - dovrà prevedere l'iscrizione

## L'INCIGNITA

Il reddito derivante da utili da partecipazioni oggi non è assoggettabile alla contribuzione: urge un inquadramento

bilità dei contributi per le persone giuridiche. Mi auguro che qualunque scelta faccia il legislatore rimarranno comunque nell'area del reddito da lavoro autonomo e non in quella dell'attività di impresa». Questa eventuale conversione, infatti, avrebbe implicazioni molto sfavorevoli per i professionisti «perché il reddito sarebbe calcolato per

può amministrarla.

## Le società di capitali

Tra le società di capitali - i cui soci, tranne gli accomandatari della Spa, non rispondono delle obbligazioni della società - la forma più usata (più flessibile, meno strutturata e quindi meno costosa) è la società a responsabilità limitata. Rispetto alla Spa, la Srl ha il vantaggio di essere organizzata in modo da conferire al singolo socio un ruolo preminente nella gestione, quando invece il socio della Spa partecipa alla vita sociale in pratica solo in occasione dell'assemblea di bilancio. Sono quindi compatibili con la Srl norme statutarie che, ad esempio, introducano un principio unanime nella adozione delle decisioni sociali (sia a livello di soci che di organo amministrativo) oppure che attribuiscono particolari diritti al singolo socio, come diritti di veto, o di nomina. La Spa si presenta, quindi, come una forma idonea per gli studi di maggiore entità, nei quali occorre la presenza di organi di controllo e di gestione, vi è la necessità di una robusta dotazione patrimoniale e c'è da gestire un frequente andirivieni dei soci.

C'è, infine, anche la possibilità di scegliere la forma societaria cooperativa, se si intende puntare sul principio basilare della cooperazione e cioè attribuire ai soci un voto ciascuno.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Sulle modifiche per gli Ordini

## Professionisti già in pressing sul futuro Governo

Un appello al dialogo al nuovo Governo. È quello che arriva dai professionisti italiani. Un dialogo che dovrà rimediare all'impatto negativo del Dl 138/2011 e del maxi emendamento alla legge di stabilità.

«Qualche giorno fa - ha spiegato ieri in una nota Marina Calderone, presidente del Cup e del Consiglio nazionale dei consulenti del lavoro - il Parlamento è intervenuto nuovamente sul tema, regolamentando le società professionali. Il testo, così come è formulato, rischia di creare non pochi problemi a causa dell'imprecisione di alcuni passaggi che potrebbero vanificare gli scopi che si prefiggeva la legge di agosto. Anche sulle società professionali, non si può non definire come decisamente discutibile la scelta fatta dal legislatore di consentire che i soci di capitale possano detenere anche la quota di maggioranza del capitale e amministrare la società. Se la scelta era quella di consentire l'ingresso in massa dei capitali nel circuito professionale, allora perché prevedere una nuova "società tra professionisti" che poi altro non è che una comunissima società di capitali?».

Critico, in particolare, sull'intervento relativo al collegio sindacale è il presidente del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Claudio Siciliotti: «Diminuire i componenti di questo organo comporta una grave lesione

del suo funzionamento. Un organo monocratico è più facilmente condizionabile e in più si sacrificano i giovani professionisti e i diritti delle minoranze. Non siamo dei privilegiati e non possiamo essere al centro del mirino».

Per il presidente dell'Organismo unitario dell'avvocatura Maurizio de Tilla la legge di stabilità va modificata perché di fatto mette «gli Ordini sotto la mannaia dell'abrogazione degli ordinamenti, con un semplice provvedimento governativo. Tutto ciò può essere la conseguenza di una svista del legislatore, per questa ragione chiediamo che si corregga urgentemente». L'Oua critica da tempo provvedimenti che hanno interessato l'avvocatura: dalla mediazione obbligatoria alla delega sulla geografia giudiziaria. «Crediamo che il nuovo Esecutivo - conclude de Tilla - debba intervenire per modificare queste norme».

Esprime "toto dissenso" su alcune delle norme che riguardano le professioni, inserite nella legge di stabilità, il Consiglio nazionale degli architetti, pianificatori, paesaggisti e conservatori presieduto da Leopoldo Freyre: «Aver eliminato ogni riferimento, anche solo informativo, alle tariffe professionali non sarà solo lesiva proprio della dignità dei professionisti, ma esporrà i consumatori alle truffe».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Le posizioni degli Ordini

### 1 MARINA CALDERONE



#### Società professionali

Per Marina Calderone è discutibile la scelta di consentire che i soci di capitale possano detenere la quota di maggioranza delle società professionali

### 2 CLAUDIO SICILIOTTI



#### Collegio sindacale

Secondo Claudio Siciliotti diminuire i componenti del collegio sindacale comporta una grave lesione del funzionamento di questo organo

### 3 MAURIZIO DE TILLA



#### Ordinamenti a rischio

Per Maurizio de Tilla la legge di stabilità mette «gli Ordini sotto la mannaia dell'abrogazione degli ordinamenti, con un semplice provvedimento governativo»

### 4 LEOPOLDO FREYRE



#### Tariffe professionali

Secondo Leopoldo Freyre aver eliminato ogni riferimento alle tariffe lederà la dignità dei professionisti ed esporrà i consumatori alle truffe

© RIPRODUZIONE RISERVATA

# IL TEMPO RISERVA SORPRESE. NON SBAGLIARE PROGRAMMI.



**SUITE PRO.**  
PER I COMMERCIALISTI IL SOFTWARE SEMPRE COMPLETO E AGGIORNATO, SENZA COSTI AGGIUNTIVI.

Una soluzione innovativa e vantaggiosa per la contabilità, i bilanci, le dichiarazioni fiscali e molto altro. L'unica che, inclusa nel prezzo, garantisce la gestione di tutti gli adempimenti di legge presenti e futuri. Reddito, spesometro, black list, intrastat e tutto ciò che il futuro riserverà, non sarà più una sorpresa. Suite Pro è la soluzione che abbiamo pensato per noi, perché DATEV Koinos siamo noi.

datevkoinos.it

Numero Verde 800-911647

**DATEV**  
**KOINOS**

John Aida