



Professionisti d'Impresa
Studio di Consulenza Societaria e Tributaria

FISCO NEWS SETTEMBRE 2013 Roma il 10/10/2013

AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA

SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI

Il reddito delle società tra professionisti è di lavoro autonomo

Nella circolare n. 34/IR l'Istituto di Ricerca esamina il regime fiscale e previdenziale delle STP

Società tra professionisti ancora al centro dell'attenzione dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Dopo aver esaminato, nelle circolari n. [32/IR](#) e n. [33/IR](#) del luglio scorso, i **profili civilistici** del nuovo modello societario di cui all'art. 10 della L. 12 novembre 2011, n. 183, l'IRDCEC, con la circolare n. [34/IR](#) di ieri, fornisce un contributo utile per una prima ricostruzione del **regime fiscale e previdenziale** delle STP, ancor più apprezzabile se si considera la mancanza, nel neointrodotto *corpus* normativo, di disposizioni espresse sul punto.

I dubbi in merito al **corretto inquadramento ai fini reddituali** delle STP derivano dalla circostanza che la società tra professionisti può essere costituita anche nelle forme tipiche delle **società di natura commerciale** che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano produttive di reddito di impresa, "da qualsiasi fonte provengano" i redditi realizzati e "quale che sia l'oggetto sociale" perseguito.

Nel contempo, le STP sono espressamente costituite per l'**esercizio di attività professionali regolamentate** nel sistema ordinistico (*cfr.* art. 10, comma 3 L. 183/2011), ossia di attività che – ai fini dell'**imposizione diretta** – sono tipicamente produttive di **redditi di lavoro autonomo**.

Una situazione analoga si è peraltro già manifestata a proposito delle società di ingegneria che, ai sensi dell'art. 90, comma 2, lettera b) del DLgs. 12 aprile 2006, n. 163, sono costituite nella **forma di società di capitali o cooperative** per eseguire studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi di impatto ambientale (attività di natura oggettivamente professionale).

Con riferimento a tali società, l'Agenzia delle Entrate ha risolto la predetta discrasia nel senso di attribuire rilevanza all'**aspetto soggettivo** e quindi alla natura commerciale del modello utilizzato per la costituzione della società, piuttosto che all'**aspetto oggettivo** della natura professionale dell'attività esercitata (*cfr.* ris. n. [56](#) del 4 maggio 2006).

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

È stato infatti ritenuto che il reddito prodotto dalle **società di ingegneria** rientri, sulla base del richiamato art. 81 del TUIR, nella categoria del **reddito d'impresa** per il solo fatto di essere realizzato da un **soggetto** costituito sotto forma di **società di capitali**.

Ad avviso dell'IRDCEC, esiste tuttavia qualche **elemento di differenziazione** tra STP e società di ingegneria. Sebbene l'oggetto dell'attività svolta da **entrambe** le tipologie societarie sia costituito da un'attività di natura **oggettivamente professionale**, nelle STP, a differenza che nelle società di ingegneria, tale attività è infatti esercitata in via esclusiva. Al riguardo, l'IRDCEC, nella sua precedente circolare n. 32/IR del 12 luglio 2013, aveva già rilevato che le **prestazioni tecniche** eventualmente svolte dai soci non professionisti risulterebbero prestazioni meramente ancillari rispetto all'attività della STP.

Viene inoltre sottolineato che la STP può essere costituita anche sotto forma di **società di tipo personale** ed è soggetta al regime disciplinare dell'ordine al quale risultò iscritta.

I tratti caratteristici della STP, inducono quindi l'IRDCEC a ritenere che il **modello societario** delineato dall'art. 10 della legge n. 183 del 2011 risulti del tutto peculiare rispetto alle **società commerciali** di persone o di capitali, proprio in considerazione della specificità dell'oggetto sociale e delle modalità del suo perseguitamento, nonché del carattere pur sempre professionale e personale delle prestazioni rese.

Peculiarità che, peraltro, hanno trovato il giusto riconoscimento anche nella prassi amministrativa con riferimento alle **società tra avvocati** di cui agli artt. 16 e ss. del DLgs. 2 febbraio 2001, n. 96, per le quali è previsto che le stesse, ove non diversamente disposto, sono disciplinate dalle norme che regolano la **società in nome collettivo**. Il reddito prodotto da tali società è stato infatti considerato dalla stessa Agenzia delle Entrate come **reddito di lavoro autonomo** (cfr. ris. n. [118](#) del 28 maggio 2003), in base alla considerazione che lo strumento societario non può comunque vanificare i requisiti della personalità e della professionalità del soggetto esercente.

Al fine di non lasciare irrisolte le attuali incertezze interpretative sulla qualificazione fiscale del reddito delle STP, l'IRDCEC auspica dunque che sia lo stesso legislatore a stabilire espressamente la **riconducibilità** dei **redditi** prodotti dalle società in oggetto alla **categoria dei redditi di lavoro autonomo**. Auspicio che ha fatto breccia nel disegno di legge governativo recante "misure di semplificazione degli adempimenti per i cittadini e le imprese e di riordino normativo", presentato al Senato il 23 luglio scorso, con una disposizione (art. 27, comma 4) che **attribuisce esplicitamente** alle società tra professionisti **regolamentate nel sistema ordinistico** il medesimo trattamento fiscale delle associazioni tra professionisti, in termini di qualificazione del reddito prodotto come reddito di lavoro autonomo e di **attribuzione** dello stesso **per trasparenza** ai soci.

Come rilevato dalla circolare n. 34/IR, laddove fosse quest'ultima la soluzione **definitivamente accolta** da parte del legislatore, l'utile attribuito per trasparenza ai soci, tanto professionisti quanto non professionisti per prestazioni tecniche o per finalità di

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it



Professionisti d'Impresa
Studio di Consulenza Societaria e Tributaria

investimento, sarebbe classificato come reddito di lavoro autonomo, con l'**unica eccezione** dei **soci non professionisti** che eventualmente esercitino attività di impresa e che considerino la partecipazione detenuta nella STP tra i beni relativi alla stessa.

Occasionali con esonero da ritenuta solo per i rimborsi

Nel caso di **rimborsi spese pagati a professionisti occasionali** non si deve applicare la ritenuta solo nel caso in cui a detti professionisti sia riconosciuto esclusivamente il rimborso delle spese. Nella [**risoluzione n.49/E dello scorso 11 luglio 2013**](#) l'Agenzia ha riconosciuto un esonero per il committente che però non deve considerarsi generalizzato: è infatti possibile evitare la ritenuta nel solo caso in cui le somme erogate siano **esattamente coincidenti** con le spese sostenute e **analiticamente documentate** da parte del professionista. Se la prestazione occasionale, invece, è **remunerata**, la ritenuta va applicata sull'importo integrale erogato, comprensivo anche della quota teoricamente imputabile alle spese.

Occorre quindi gestire con **cautela** tale esonero.

La risoluzione parte dal caso di un Ente che invita docenti e ricercatori a svolgere seminari scientifici, ai quali riconosce **soltanto il rimborso delle spese sostenute** (o l'anticipazione delle stesse): il dubbio che si poneva era relativo alla necessità di applicare o meno la ritenuta a quella che, nei fatti, è solo una nota spese.

Da notare sotto il profilo dell'effettivo prelievo tributario che nulla cambia nell'uno e nell'altro caso, se non che la necessità di operare la ritenuta va ad innescare una **catena di adempimenti** che interessano:

- tanto chi **eroga la somma**, tenuto al versamento della ritenuta operata, al rilascio della certificazione, nonché alla compilazione del modello 770;
- quanto chi la **percepisce**, che si vede riconoscere una somma inferiore a quelle sostenute per dette spese e che potrà recuperare tale importo solo compilando il modello dichiarativo (al quale magari neppure sarebbe stato tenuto e che potrebbe trovarsi a dover presentare al solo fine di ottenere la restituzione dell'importo prelevato alla fonte).

Il pensiero dell'**Agenzia delle Entrate** si articola come segue: anzitutto, viene osservato che le norme sostanziali relative alla determinazione del **reddito di lavoro autonomo e del reddito di lavoro autonomo non esercitato abitualmente** fanno rientrare nella **nozione di compenso** anche le somme che il **lavoratore autonomo riaddebita al committente per il ristoro delle spese sostenute** per l'espletamento dell'incarico. Questa non è certo una posizione nuova. Il **criterio di imputazione** di dette spese sarebbe invece diverso:

- l'art. 54 TUIR (**lavoro autonomo abituale**) stabilisce un reddito che si forma per contrapposizione tra compensi e costi inerenti l'attività;

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it



Professionisti d'Impresa
Studio di Consulenza Societaria e Tributaria

- l'art. 71 TUIR (**lavoro professionale occasionale**) conduce invece ad un reddito che si forma immediatamente e per collegamento quale differenza tra corrispettivo e spese direttamente sostenute per l'espletamento dello specifico incarico.

Questo è senz'altro vero, ma il tema, a parere di chi scrive, sarebbe dovuto transitare nella valutazione di quanto previsto **dall'art.25 del DPR 600/1973**, dove l'obbligo della ritenuta viene posto a carico di chi eroga "**compensi comunque denominati**", il che pare lasciare pochi spazi ad ogni tipo di esonero. Si tratta comunque di una constatazione che pare essere ben chiara anche all'Amministrazione Finanziaria: nella risoluzione traspare come, nei fatti, si tratti una piccola forzatura assunta nell'ottica della **semplificazione**.

Occorre salutare con soddisfazione la posizione scelta dall'Agenzia che pare più basata sul **buonsenso** che su una effettiva articolazione normativa.

Visto che, per evitare di operare la ritenuta, serve un'**esatta corrispondenza** tra spesa sostenuta ed importo rimborsato, il committente, per evitare di incorrere in infrazioni, deve farsi consegnare **copia delle spese sostenute** e tenerle agli atti: non pare affatto sufficiente una attestazione del percettore che affermi che dette somme coincidono esattamente con le spese sostenute. In mancanza di tale documentazione il committente deve necessariamente provvedere ad erogare la somma spettante al professionista al netto della ritenuta del 20%.

A maggior ragione nessun problema si pone quando le spese sono **sostenute direttamente** dal committente (ossia è il committente stesso che paga l'albergo, il ristorante, il biglietto aereo, ecc).

La risoluzione afferma che l'esonero da ritenuta vale anche nel caso in cui le somme siano erogate prima del sostenimento, **anticipandole** di fatto al professionista. In questo caso pare comunque necessario procedere con maggiore **accortezza**. Comunque sarà necessario verificare la coincidenza tra quanto erogato e la spesa effettivamente sostenuta dal professionista: questo è ovviamente possibile solo a posteriori, tramite consegna dei giustificativi e contestuale restituzione dell'importo eccedente eventualmente erogato.

In chiusura vale la pena ribadire che quanto detto in precedenza in tema di esonero da ritenuta non vale per i **professionisti titolari di partita IVA**: anzi, la risoluzione in commento conferma, ce ne fosse bisogno, che la fattura emessa da un professionista, anche dovesse contenere solo rimborsi spese, è comunque da assoggettare a **ritenuta**.

ROMA
Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO
Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it