

STUDIO MARCOZZI

DOTTORI COMMERCIALISTI

20121 MILANO - VIA FOSCOLO, 4

TEL. 02-874163 FAX 02-72023745

email: studio.marcozzi@tin.it

Luigi Marcozzi, Revisore Contabile
Attilio Marcozzi, Revisore Contabile

Milano, 19 novembre 2003

Spett.le
Ordine Architetti di Milano
Alla c.a. della Signora Leonora

Associazione professionale e società di servizi

Con riferimento al quesito postoci, concernente:

- a) il trattamento fiscale ai fini delle imposte dirette delle associazioni professionali e le società di servizi;
- b) le differenze nell'esercizio dell'attività professionale attraverso i diversi istituti (associazioni professionali, società di persone, associazione in partecipazione, etc.);
- c) evoluzione dei contratti di collaborazione coordinata e continuativa,

si rappresenta quanto segue.

PREMESSA	2
ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE	2
ASSOCIAZIONE IN PARTECIPAZIONE.....	3
SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI.....	4
SOCIETÀ DI PROFESSIONISTI.....	6
SOCIETÀ DI INGEGNERIA	7
SOCIETÀ DI SERVIZI.....	7
VANTAGGI E SVANTAGGI.....	10
RAPPORTI DI COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA NELLA "RIFORMA BIAGI".....	11

Premessa

Il problema delle cosiddette società di servizi è diventato sempre più attuale a causa del mutamento nell'esercizio delle attività professionali che spesso non possono essere realizzate a buon livello se non con una dotazione tecnologica, comunicativa e organizzativa di costo assai elevato.

A ciò si aggiunga che con l'introduzione di strumenti di accertamento quali gli studi di settore, l'attività del professionista è sempre più condizionata dal raggiungimento di compensi in linea con quelli del settore di appartenenza, in rapporto ai beni strumentali utilizzati ed ai costi sostenuti nel periodo di imposta.

Questo significa che, da una parte, le caratteristiche della domanda da parte dei clienti richiedono l'impiego di importanti risorse umane e di capitali, dall'altra, la rigida applicazione degli studi di settore spingono il professionista a ricercare forme "alternative" di svolgimento della propria professione.

In questa sede verranno particolarmente approfonditi gli istituti tipici dell'associazione professionale, dell'associazione in partecipazione e delle società di professionisti in genere; da ultimo, un breve cenno ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa alla luce della "riforma Biagi".

Associazione professionale

La forma più "tradizionale" di svolgimento dell'attività tra due o più architetti è certamente quella dello "studio associato", caratterizzato da un contratto associativo con rilevanza interna al quale fa riscontro il carattere personale della prestazione professionale nei rapporti con i clienti; le associazioni professionali sono equiparate alle società semplici.

La natura del reddito prodotto delle associazioni tra professionisti è sicuramente di lavoro autonomo; ai sensi dell'art.50 del Tuir n.917/1986, tale reddito è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro e in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazioni agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o professione. Si applica, quindi, nella determinazione del reddito il c.d. criterio di cassa, secondo il quale i compensi e le spese assumono rilievo nel momento in cui si manifestano finanziariamente¹ e non quando maturano economicamente.

Il reddito così determinato viene tassato ai sensi dell'art.5 del Tuir sulla base del c.d.

¹ Tale principio subisce alcune deroghe con riferimento alle spese sostenute per i beni strumentali, per le locazioni finanziarie, per gli accantonamenti al fondo TFR e per le spese di ammodernamento e ristrutturazione degli immobili strumentali nell'esercizio della professione, le quali vanno dedotte secondo il criterio della competenza economica.

principio di trasparenza, secondo il quale i redditi delle associazioni tra professionisti sono imputati a ciascun associato, indipendentemente dalla percezione, e proporzionalmente alle quote di partecipazione agli utili. Tali quote sono commisurate al valore dei conferimenti, i quali, se non risultano determinati in apposita scrittura privata redatta entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, si presumono uguali.

Il trattamento fiscale ai fini delle imposte dirette dell'associazione professionale non si differenzia in modo particolare rispetto all'esercizio della professione in forma individuale: come detto, il reddito è determinato secondo le regole proprie del regime analitico del lavoro autonomo ma in modo complessivo in relazione all'associazione.

L'unico problema di rilievo è costituito dall'eventuale presenza di crediti Irpef in capo agli associati. Secondo il c.d. principio di trasparenza, infatti, l'associazione professionale viene tassata solo per l'Irap mentre ciascun associato ha l'obbligo di dichiarare sulla propria dichiarazione dei redditi ai fini Irpef la quota di reddito e di ritenute di acconto provenienti dall'associazione professionale. In presenza di costi di gestione elevati nell'associazione professionale, può manifestarsi un forte credito di imposta allorchè la quota di ritenute di acconto del singolo associato risulta superiore all'imposta Irpef dovuta dallo stesso.

In questo caso l'associato, che non è titolare di redditi di altra natura (fondiari, di capitale o diversi), si trova in genere nell'impossibilità di compensare l'eventuale credito Irpef con altri debiti di imposta ed è costretto ad attendere i tempi normali per l'erogazione del rimborso da parte dell'amministrazione finanziaria. Nel caso, invece, del professionista che svolge un'attività di lavoro autonomo in forma individuale e quindi titolare di una propria partita IVA, il credito Irpef può essere compensato in maniera veloce, ad esempio, con il debito dell'IVA periodica oppure chiesto a rimborso sul conto fiscale in tempi altrettanto brevi.

Associazione in partecipazione

Il contratto di associazione in partecipazione è un contratto tipico disciplinato dagli artt. 2549-2554 c.c..

Con il contratto di associazione in partecipazione l'associante attribuisce all'associato una partecipazione agli utili della sua impresa o di uno o più affari verso il corrispettivo di un determinato apporto, che può essere di solo lavoro (in questo caso è produttivo di reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art.49, comma 2, lettera c, del Tuir), di capitali o promiscuamente di capitali e lavoro (in questi ultimi casi produttivi di redditi di capitale ex art.41, lettera f, del Tuir).

Verrà di seguito approfondito il caso dell'associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro poiché è quello più ricorrente nelle forme di collaborazione da parte di professionisti.

Il contratto di associazione in partecipazione non può rientrare tra i contratti di società poiché non si ha la formazione di un fondo comune ed il rapporto è meramente interno senza manifestazione esterna. La gestione dell'impresa spetta all'associante che è il solo responsabile verso i terzi ai quali è comunemente ignorata, o comunque indifferente, la partecipazione dell'associato.

A volte l'opportunità di non assumere impegni di lungo periodo, mantenendo inalterate le proprie possibilità operative, contenendo i costi di costituzione di una nuova entità giuridica, può condurre a ricorrere a tale contratto, che può rappresentare per l'imprenditore un valido strumento per ampliare la sua sfera di attività avvalendosi del contributo tecnico e patrimoniale di altri soggetti.

Mentre il reddito conseguito dall'associante è sempre reddito d'impresa, quello dell'associato deve essere qualificato in base alla natura ed al tipo di apporto. Tralasciando di esaminare le ipotesi del trasferimento o della messa a disposizione di un bene, che non interessano il caso in esame, per quanto concerne, invece, l'ipotesi in cui l'apporto dell'associato (professionista) consista in una prestazione di servizi, il reddito dell'associato è considerato reddito di lavoro autonomo².

Ai sensi dell'art.25 del DPR n.600/1973 l'associante, sull'intero ammontare delle somme corrisposte all'associato per partecipazione agli utili, deve operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20% a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovute dall'associato con obbligo di rivalsa.

Ai fini IVA, per quanto concerne l'ipotesi in cui l'apporto dell'associato consiste in una prestazione di servizi, per stabilire se dette operazioni siano da assoggettare al tributo, occorre far riferimento ai principi generali contenuti nel DPR n.633/1972. In particolare, dette prestazioni sono assoggettabili ad IVA quando sono riconducibili fra quelle indicate nel primo e secondo comma dell'art.3 del decreto citato e devono essere effettuate a titolo oneroso, con carattere di abitualità e non in via meramente occasionale. Gli associati sono, quindi, esclusi dall'IVA solo nel caso in cui l'apporto sia di lavoro e l'associato non svolga, in via autonoma dal contratto di associazione, un'altra attività di lavoro autonomo che rientra tra quelle assoggettate all'IVA.

Società tra professionisti

Fino al 1997 era vietato l'esercizio collettivo delle professioni intellettuali se non sotto forma di associazione professionale; l'art.2 della legge 23 novembre 1939 n.1815 vietava, infatti, di "costituire, esercitare o dirigere" società aventi lo scopo di prestare servizi "di assistenza o consulenza in materia tecnica, legale, commerciale,

² L'art.49, comma 2, lettera c) del Tuir, considera *redditi di lavoro autonomo* "le partecipazioni agli utili di cui alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 41 quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro".

amministrativa, contabile o tributaria”.

Il divieto di costituire società aventi come oggetto attività per il cui esercizio la legge richiede il conseguimento di un titolo di abilitazione professionale mirava ad escludere l'esercizio in forma anonima delle professioni protette ex art.2229 c.c., il quale impedirebbe da un lato il controllo da parte di coloro che vi sono preposti, dall'altro contrasterebbe con la natura del rapporto di prestazione d'opera professionale, nel quale assume spiccato rilievo l'esecuzione personale dell'incarico.

L'art. 24 della legge 7 agosto 1997 n.266 (c.d. legge "Bersani") ha abolito il divieto di costituire società tra professionisti, previsto dall'art.2 della legge n.1815/1939. Tuttavia, la legislazione vigente in tema di esercizio di attività professionali in forma societaria è carente poiché la richiamata norma demanda la disciplina dell'intera materia ad un regolamento interministeriale non ancora emanato³.

Di fatto è, quindi, inibita la possibilità di costituire società tra professionisti iscritti ad un Albo (fatta eccezione per gli avvocati) poiché non sono ancora regolamentate, e le incertezze che derivano dall'assenza di un compiuta disciplina rappresentano sicuramente un freno all'aggregazione tra i professionisti stessi.

Si rileva inoltre che, prima dell'emanazione della legge n.266/1997, con la legge 11 febbraio 1994 n.109 (c.d. "legge Merloni") il legislatore italiano aveva disciplinato il ricorso all'utilizzo del *project financing* nella realizzazione di lavori pubblici o di pubblica utilità e aveva introdotto i concetti di "società di professionisti" e di "società di ingegneria".

In particolare, all'art.17 comma 6 lettera *a*) della legge n.109/1994 (così come modificato dall'art.6 della legge 18 novembre 1998 n.415) sono definite *società di professionisti* le società costituite esclusivamente tra professionisti iscritti negli appositi albi previsti dai vigenti ordinamenti professionali, nelle forme di società di persone ovvero nella forma di società cooperativa che eseguono studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi di impatto ambientale. Lo stesso articolo di legge ha specificato che i soci delle società agli effetti previdenziali sono assimilati ai professionisti che svolgono l'attività in forma associata ai sensi dell'art.1 della legge n.1815/1939 e che ai corrispettivi delle società si applica il contributo integrativo previsto dalle norme che disciplinano le rispettive Casse di previdenza.

All'art.17 comma 6 lettera *b*) della legge n.109/1994 (così come modificato dalla legge n.415/1998) sono definite *società di ingegneria* le società di capitali che eseguono studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi di impatto ambientale. Ai corrispettivi relativi alle predette attività professionali si applica il contributo

³ Ad oggi risulta regolamentata solo la società tra avvocati dal D.Lgs. 2 febbraio 2001 n.96 che delinea una nuova tipologia societaria, la "società tra professionisti" (s.t.p.), avente come oggetto sociale l'attività professionale dei soci, costituita esclusivamente tra avvocati iscritti all'ordine i quali ne hanno in via esclusiva l'amministrazione.

integrativo qualora previsto dalle norme legislative che regolano la Cassa di previdenza di ciascun professionista firmatario del progetto.

La c.d. legge Merloni n. 109/1994 (poi modificata dalla legge n.415/1998) ha introdotto, quindi, i concetti di *società di professionisti* e *società di ingegneria*, due istituti che hanno dato la possibilità ai professionisti di associarsi secondo tipi di società previsti nel c.c., rispettivamente nella forma di società di persone e società di capitali, e di ottenere la relativa iscrizione ai propri ordini di appartenenza⁴.

Tuttavia, per la mancanza di una regolamentazione specifica, la normativa vigente è risultata ad oggi lacunosa soprattutto dal punto di vista tributario: nel caso ad esempio di società di professionisti di persone (snc e sas) non è possibile stabilire in maniera certa se la natura del reddito prodotto sia di reddito *di lavoro autonomo* o *di impresa*.

Per quanto riguarda la professione dell'architetto, in particolare, si è venuta a creare una situazione nella quale vengono iscritte all'Albo le sole società di professionisti costituite sotto forma di società di persone ai sensi della c.d. legge Merloni i cui soci sono iscritti ad Albi professionali (non necessariamente tutti architetti) e, nello stesso tempo, non esiste una normativa puntuale sulla regolamentazione di dette società sia sotto il profilo civilistico e soprattutto sotto quello fiscale: se da una parte il rinvio alle norme delle società di persone garantisce una certa regolamentazione dei rapporti tra i soci, la completa assenza di norme di natura fiscale determina, come visto, una notevole incertezza dal punto di vista della qualificazione del reddito.

Attualmente, infatti, è in vigore solo la normativa relativa alla disciplina delle società tra avvocati, ma si attende comunque l'approvazione di una legge che disciplini l'esercizio di tutte le professioni intellettuali. E' auspicabile che la nuova legge faccia riferimento a quella per gli avvocati (D.Lgs. n.96/2001), testo da ritenere complessivamente valido, però, con la specifica previsione degli aspetti tributari e, segnatamente di un regime fiscale che consideri reddito di lavoro autonomo quello prodotto dalle stesse società tra professionisti.

In questa situazione di incertezza dal punto di vista normativo, nella prassi vengono utilizzati in modo non rigoroso termini diversi per rappresentare le differenti forme di società tra professionisti: società di professionisti, società di ingegneria e società di servizi. Si cercherà di seguito, ove possibile, di fornire una descrizione del significato che comunemente viene attribuito a queste forme di società allo scopo di esporre le problematiche di ciascuna di esse.

Società di professionisti

Le *società di professionisti* sono quelle previste dalla c.d. legge Merloni n.109/1994, regolamentate per la prima volta nel 1994, che sono costituite nella forma di società

⁴ Si rileva, tuttavia, che l'Ordine degli Architetti di Milano iscrive solo le società di professionisti costituite sotto forma di società di persone (snc e sas).

di persone da soci professionisti iscritti ad un albo. Tali società, anche dopo l'emanazione della c.d. legge Bersani n.266/1997 che ha abolito il divieto di costituire società tra professionisti, non sono ad oggi regolamentate poiché manca un provvedimento interministeriale che detti le norme sui rapporti tra i soci ed i terzi nonché il trattamento fiscale dei redditi prodotti.

Si rileva che è riconosciuta la possibilità di iscrizione all'Albo delle società i cui soci sono architetti o architetti con altri professionisti comunque iscritti ad un albo.

Società di ingegneria

Le *società di ingegneria* sono state anch'esse introdotte nel nostro ordinamento dalla citata legge Merloni e si differenziano dalle società di professionisti poiché sono costituite nella forma di società di capitali. Ai fini dell'esame nell'attività professionale dell'architetto, non viene ulteriormente approfondita tale fattispecie dato che non è ammessa l'iscrizione all'Albo di tali società .

Società di servizi

La *società di servizi* può essere considerata quale categoria residuale delle società di supporto all'attività dei professionisti in genere. Questo tipo di società non è regolamentata da una normativa specifica e si fa, quindi, rinvio alle generali norme sulle società di persone o di capitali a seconda della tipologia prescelta.

Si tratta in genere di società che non hanno come scopo l'espletamento di compiti propri del professionista, ma soltanto quello di porre a disposizione dei medesimi un apparato di strutture e di mezzi, avvalendosi del quale il professionista può svolgere la sua attività in assoluta libertà ed avere con il cliente un diretto rapporto fiduciario, fondato esclusivamente sull'*intuitus personae*, al di fuori di qualsiasi intervento della società medesima. Si pensi, ad esempio, all'attività di progettazione esecutiva per architetti o ingegneri e all'attività di elaborazione dati contabili per dottori commercialisti.

E' frequente, inoltre, che i soci di questo tipo di società non siano necessariamente tutti iscritti ad un albo o allo stesso albo, così come nella stessa società possono coesistere, sia soci con apporto di natura prevalentemente professionale sia soci "di capitale".

Come detto, la gestione di una società di servizi non pone problemi particolari di gestione in quanto si applicano le norme proprie delle società, siano esse di persone o di capitali. La stessa qualificazione del reddito ai fini tributari è determinata sulla base dei principi previsti per i diversi tipi di società.

Tuttavia, è opportuno evidenziare che in alcune fattispecie non è pacifica l'esatta individuazione della natura del reddito prodotto, se *di lavoro autonomo* o *di impresa*.

Se si pensa, infatti, alla recente normativa che ha introdotto le s.t.p. tra gli avvocati (D.Lgs. n.96/2001), la stessa non ha fornito alcuna specifica indicazione in ordine al trattamento fiscale applicabile al nuovo tipo di società e, pertanto, occorre qualificare in via interpretativa il reddito prodotto da tali società quale reddito *di impresa* ovvero *di lavoro autonomo*.

Il generico rinvio fatto dalla normativa delle s.t.p. alla disciplina delle società in nome collettivo dovrebbe ricondurre la natura del reddito a quella di impresa, ai sensi dell'art.6, comma 3, del Tuir secondo il quale "i redditi delle società in nome collettivo (...) da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa (...)".

Tuttavia, la qualificazione commerciale della s.t.p. appare in contrasto con i caratteri che informano la specifica tipologia societaria di cui al D.Lgs. n.96/2001 i quali inducono, invece, a ritenere che il modello societario delineato risulti del tutto peculiare rispetto alla società in nome collettivo, proprio in considerazione della specificità dell'oggetto sociale, per cui, attraverso l'utilizzo del modello societario non viene meno la natura professionale e personale della prestazione di assistenza legale. Il carattere personale delle prestazioni e la professionalità specifica richiesta ai soci, infatti, lasciano presumere che i redditi prodotti attraverso la s.t.p. debbano essere qualificati di lavoro autonomo.

In merito, circa la qualificazione del reddito prodotto attraverso una società di professionisti si evidenzia una recente risoluzione dell'Agenzia delle Entrate⁵ secondo la quale il reddito di una società di avvocati deve essere qualificato come reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art.49 del Tuir (DPR 22 dicembre 1986 n.917). Pertanto, i compensi corrisposti a questo tipo di società sono soggetti alla ritenuta di acconto del 20% ai sensi dell'art.25 del DPR n.600 del 29 settembre 1973.

Per l'Agenzia delle entrate, il rinvio alle disposizioni che regolano la società in nome collettivo opera ai soli fini civilistici, in quanto consente di determinare le regole di funzionamento del modello organizzativo, mentre ai fini fiscali, per ragioni di coerenza del sistema impositivo, occorre dare risalto al reale contenuto professionale dell'attività svolta.

In linea di principio, quindi, un elemento che potrebbe costituire una sorta di "spartiacque" tra la categoria del reddito *di impresa* e quello *di lavoro autonomo* è sicuramente la prevalenza dell'organizzazione rispetto all'attività intellettuale dei soci. Non v'è dubbio, infatti, che se l'attività della società si basa prevalentemente sull'apporto intellettuale dei soci, e solo marginalmente sull'organizzazione di

⁵ Ris.Min. n.118/E del 28 maggio 2003: "(...) L'esercizio in forma comune dell'attività di avvocato, realizzato utilizzando il nuovo modello societario delle s.t.p., deve essere ricondotto nell'ambito del lavoro autonomo. In particolare, i redditi prodotti dalla s.t.p. costituiscono redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'art.49 del Tuir in quanto ad essi si applica la disciplina dettata per le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma comune di arti e professioni di cui all'art.5, comma 3, lettera c), del medesimo testo unico".

STUDIO MARCOZZI

mezzi, capitale finanziario e umano, essa non può in nessun caso essere qualificata attività di impresa, ma come attività di lavoro autonomo.

Il reddito prodotto da una società di tipo commerciale (c.d. di servizi o di mezzi) è qualificato, invece, come reddito di impresa regolato dall'art.75 del Tuir, il quale stabilisce che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; ed in particolare i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti alla data in cui le prestazioni sono ultimate.

Si evidenzia altresì che anche per le società di tipo commerciale, c.d. di "servizi" a supporto dell'attività professionale, l'attività esercitata attraverso lo strumento societario debba essere effettivamente distinta da quella strettamente professionale sia sotto il profilo organizzativo sia operativo-contabile.

In questo senso si è pronunciata l'Agenzia delle entrate (Ris.min. n.305/E del 17 settembre 2003) secondo la quale la costituzione da parte di un dottore commercialista di una società a responsabilità limitata, con sede presso il proprio studio ed avente per oggetto lo svolgimento di prestazioni accessorie all'attività principale di dottore commercialista, configurerebbe un comportamento elusivo da parte del contribuente. In particolare, secondo l'Agenzia delle entrate, in questo caso attraverso un'interposizione fittizia nello svolgimento della professione, l'unica ragione economica della costituzione di una società di "servizi" sarebbe la convenienza che il professionista ritrarrebbe dalla suddivisione del proprio reddito al solo scopo di estromettere dall'imposta personale progressiva alcuni (e probabilmente ingenti) compensi professionali: questi, infatti, verrebbero ripartiti in reddito di lavoro autonomo imputato al professionista, derivante dall'attività intellettuale, e reddito di impresa imputato alla società, derivante dall'esercizio delle attività accessorie all'attività professionale.

L'Agenzia delle entrate ad ulteriore argomento della sua conclusione aggiunge che la pur prevista liberalizzazione di taluni servizi professionali riconducibili alle c.d. professioni protette non sarebbe, di fatto, ancora attuabile per l'assenza del regolamento interministeriale previsto dalla legge n.266/1997.

Ciò significa, in linea generale, che non sempre la natura del reddito delle società di servizi può essere considerata di impresa con conseguente applicazione del principio di competenza e esonero dall'obbligo di operare la ritenuta da parte del cliente. Come detto, infatti, in alcune situazioni il Ministero potrebbe configurare l'esistenza di un'interposizione fittizia o, specie nelle società di persone, potrebbe qualificare il reddito *di lavoro autonomo*, nonostante il generale rinvio all'applicazione dei principi sulla tassazione delle società nel Tuir.

Vantaggi e svantaggi

Nel presente lavoro si è cercato di descrivere le diverse forme di aggregazione per lo svolgimento dell'attività professionale, vengono di seguito brevemente riepilogati gli aspetti e le differenze di maggior rilievo che possono orientare la scelta tra i diversi istituti:

- per i professionisti singoli e le associazioni professionali la natura del reddito è sempre *di lavoro autonomo* e quindi si applica il principio di cassa, secondo il quale il reddito è dato dalla differenza tra compensi incassati e pagamenti effettuati; in questo modo, il reddito viene tassato solo nel momento dell'effettivo incasso con conseguente beneficio in termini di liquidità in capo al percettore;
- per le società di professionisti, in assenza di una regolamentazione specifica, non è certa la natura del reddito prodotto, se *di lavoro autonomo* o *di impresa*; da una parte, sembrerebbero applicabili i generali principi di determinazione del reddito propri delle società di persone (reddito *di impresa* e principio della competenza economica), dall'altra, il Ministero delle finanze ha precisato che per le s.t.p. di avvocati, le uniche regolamentate fino ad oggi, il reddito debba essere qualificato *di lavoro autonomo* (e relativo principio di cassa). Ciò significa che, nell'incertezza della norma, l'applicazione del principio di cassa o quello di competenza può comportare differenze notevoli nella determinazione del reddito di esercizio con evidenti rischi di eventuali sanzioni di natura fiscale;
- il reddito delle società di servizi è qualificato come reddito *di impresa* e determinato secondo il principio di competenza; tuttavia, è stato evidenziato il rischio, anche se marginale, della possibilità che il Ministero potrebbe configurare un comportamento elusivo da parte del contribuente che realizzerebbe un'interposizione fittizia nello svolgimento della propria attività;
- nelle società, ove il reddito è qualificato *di impresa*, i compensi non vengono assoggettati a ritenuta di acconto e, pertanto, non si manifestano crediti di imposta ai fini delle imposte dirette; d'altra parte il principio di competenza può comportare un'anticipazione del momento dell'imposizione poiché i ricavi devono essere dichiarati con riferimento al periodo di maturazione degli stessi e non in funzione dell'effettivo incasso;
- ai fini dell'applicazione degli studi di settore è evidente il vantaggio di concentrare nell'ambito di una società la parte "pesante" dello studio (organizzazione delle risorse materiali e umane: computers, dipendenti e collaboratori in genere); in questo modo, sarà più probabile che il professionista risulti congruo e coerente con le medie di settore;
- un ulteriore vantaggio della costituzione di una società c.d. di servizi è quello di conseguire sinergie tra soci aventi caratteristiche complementari, cercare vantaggi competitivi con l'apporto di soci "di capitale", e configurare un unico

- committente nei confronti del cliente per i lavori di maggiori dimensioni;
- nel caso di redditi professionali molto elevati e fino a quando non verranno ridotte le aliquote Irpef, fortemente progressive, potrebbe risultare conveniente la tassazione in capo a società di persone aventi quote molto frammentate tra i soci;
 - nel reddito *di lavoro autonomo* qualsiasi tipo di plusvalenza non è tassabile; ciò significa che nel caso di vendita di beni di valore significativo (ad esempio, immobili) il regime del reddito *di impresa* è molto più oneroso;
 - in passato sono stati emanati provvedimenti agevolativi il cui utilizzo è stato più flessibile da parte delle società: per la c.d. Tremonti-bis nel periodo di imposta 2001, ad esempio, i titolari di reddito *di lavoro autonomo* erano tenuti a scomputare il beneficio in un unico periodo di imposta (con conseguenti problemi di capienza per gli investimenti più elevati, come gli immobili), mentre per il reddito *di impresa* la quota eccedente il reddito di periodo poteva essere rinviata negli esercizi successivi non oltre il quinto;
 - da ultimo, può essere conveniente affiancare ad un'associazione professionale una società di "supporto" nella quale viene fatta confluire l'organizzazione "pesante" dello studio (ad esempio, una società di servizi proprietaria dell'immobile dove viene svolta l'attività e dei beni strumentali). In questo modo, sarà più semplice e flessibile far associare alla sola attività professionale, magari per piccole quote, altri professionisti senza richiedere necessariamente un impegno di capitale da parte di questi ultimi per concorrere alle spese sostenute per la struttura.

Rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nella "riforma Biagi"

Quanto ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (Co.co.co.) alla luce della "riforma Biagi" vale il principio secondo cui i rapporti di collaborazione che si concretizzano in una prestazione di opera continuativa e coordinata, prevalentemente personale, devono essere riconducibili ad uno o più progetti specifici o programmi di lavoro determinati dal committente e gestiti autonomamente dal collaboratore in funzione del risultato, nel rispetto del tempo impiegato per l'esecuzione dell'attività lavorativa.

Diviene, quindi, fondamentale valutare, caso per caso, la sussistenza o meno di uno specifico progetto o programma produttivo o commerciale del committente, al quale può essere ricondotta l'attività oggetto del contratto di lavoro autonomo. E' stata prevista la stipulazione dei relativi contratti mediante un atto scritto da cui risultino

STUDIO MARCOZZI

la durata, determinata o determinabile, della collaborazione, la riconducibilità di questa a uno o più progetti o programmi di lavoro, resi con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione, nonché l'indicazione di un corrispettivo, che deve essere proporzionato alla qualità e quantità di lavoro.

Sono definite, ai sensi dell'articolo 61 del D.Lgs. 276/2003 collaborazioni a progetto quei rapporti di cui all'articolo 409 comma 3 del codice di procedura civile che:

- siano a carattere prevalentemente personale;
- senza vincolo di subordinazione;
- riconducibili all'esecuzione di uno o più progetti specifici, ovvero programmi di lavoro o fasi dello stesso, determinati dal committente e gestiti in modo autonomo dal collaboratore in funzione del risultato, rispettando il coordinamento con l'organizzazione del committente ed indipendentemente dal tempo impiegato per realizzarlo.

Tutti i contratti di collaborazione coordinata e continuativa stipulati prima dell'entrata in vigore del decreto (24.10.2003), mantengono la loro efficacia fino alla relativa scadenza e comunque non oltre l'anno dall'entrata in vigore del decreto stesso. Le collaborazioni coordinate e continuative, stipulate dopo la riforma, se non saranno riconducibili a un progetto o a un programma, cadranno, invece, sotto la disciplina del lavoro subordinato.

Da ultimo, si evidenzia che la normativa tributaria prevede l'indeducibilità ai fini Irap dei costi per collaborazioni coordinate e continuative mentre, risultano interamente deducibili da questo tributo i compensi corrisposti ad altri professionisti titolari di partita IVA.

* * *

A Vostra disposizione per ulteriori chiarimenti, porgiamo cordiali saluti.

(Dott. Attilio Marcozzi)