



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF032

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

OGGETTO	II RECESSO DEL SOCIO NEGLI STUDI ASSOCIATI
RIFERIMENTI	ART. 17 C. 1, LETT. L), TUIR
CIRCOLARE DEL	19/02/2019

Sintesi: i professionisti associati possono uscire dall'associazione professionale per effetto del recesso. Si esamina la disciplina fiscale connessa con la fattispecie.

INQUADRAMENTO FISCALE DEGLI STUDI ASSOCIATI

Gli studi associati rientrano tra i soggetti indicati dall'art. 5, c. 1 e 3-, lett. c), del tuir.



"1. I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

[...]

3. Ai fini delle imposte sui redditi:

[...]

c) le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici, ma l'atto o la scrittura di cui al comma 2 può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione".

Nota: il comma 1 stabilisce il principio della tassazione per trasparenza.

Il comma 3, lett. c), equipara le associazioni professionali alle società semplici.

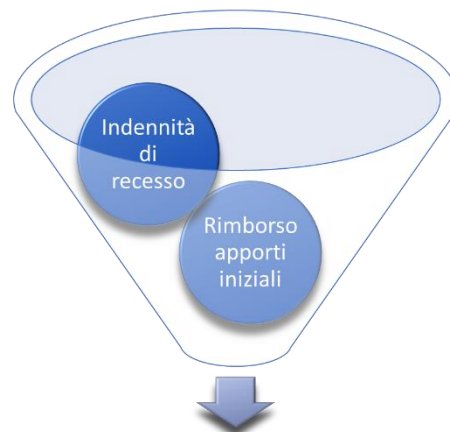
Occorre considerare che l'art. 53 c. 1 del tuir annovera nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo l'esercizio in forma associata delle arti e delle professioni, "... di cui alla lettera c) del comma 3 dell'art. 5."

LE SOMME SOGGETTE A TASSAZIONE

Nell'ambito della disciplina delle società semplici il recesso, ai sensi dell'art. 2285 c.c., configura comunque lo scioglimento del vincolo sociale limitatamente ad un socio.

Nell'ambito degli studi associati possono verificarsi le seguenti ipotesi:

- il rimborso dei capitali apportati al momento dell'ingresso nell'associazione finalizzati ad integrare il fondo di dotazione dello studio;
- il riconoscimento di una indennità di recesso, aggiuntiva all'apporto iniziale.



Liquidazione quota per effetto del recesso



LEGAME TRA IL CONFERIMENTO DELLA CLIENTELA E L'INDENNITÀ DI RECESSO.

Laddove il professionista apporti la propria clientela in uno studio associato (caso usuale), è necessario, ai fini della realizzazione di una operazione **fiscalmente irrilevante**, che a questi:

- non venga riconosciuto alcun compenso, né all'ingresso nello studio né successivamente (recesso o decesso - CM 8/E/2009)
- a tal fine la quantificazione della partecipazione agli utili in ragione della entità dell'apporto della clientela non costituisce un "compenso" imponibile (RM 177/2009).

Il professionista che recede dallo studio associato riceve somme che assumono una differente rilevanza fiscale, essendo applicabile il combinato disposto degli artt. 20-bis c. 1 e 47 c. 7 del Tuir:

TUIR		
Art. 20-bis c. 1	Ai fini della determinazione dei redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi, di cui all'articolo 17, comma 1, lettera I), si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 47, comma 7, indipendentemente dall'applicabilit� della tassazione separata.	Nei casi indicati nell'art. 17 c. 1, lett. I), si applicano le disposizioni contenute nell'art. 47 c. 7
Art. 47 c. 7	Le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle societ� ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate.	Nel caso della liquidazione di quote nelle associazioni professionali costituisce reddito la differenza tra l'importo corrisposto (o il valore normale dei beni) e il prezzo di sottoscrizione delle quote.

NATURA DEL REDDITO DEL LIBERO PROFESSIONISTA NEL CASO DEL RECESSO

E' stato affermato in dottrina che **l'obbligazione nascente da un rapporto associativo rappresenta comunque un reddito di lavoro autonomo in capo al beneficiario** (ADC, Norma di comportamento n. 111/1991).

L'agenzia delle entrate (RM 142/2008) individua nel riconoscimento **"dell'apporto dato dal socio recedente all'acquisizione della clientela"** la causa del pagamento.

Si riportano di seguito le precisazioni provenienti dalla prassi che confermano il legame tra l'indennit  di recesso e l'attivit  professionale esercitata dall'associato.

PRASSI AMMINISTRATIVA	
RM 142/2008	<i>Quando nel corso del periodo d'imposta si verifichi la cessazione del rapporto associativo, per recesso, esclusione o morte, all'associato o ai suoi eredi viene corrisposta, tra l'altro, fatte salve diverse pattuizioni tra i soci, una quota corrispondente al conferimento inizialmente effettuato ed una quota aggiuntiva idonea a tener conto dell'apporto dato dal socio recedente all'acquisizione della clientela.</i>
CM 98/2000, par. 1.5.7.	<i>Le somme vanno indicate nel quadro RM del modello Unico persone fisiche. Qualora tra la costituzione dell'associazione e la comunicazione del recesso dell'associato intervenga un periodo di tempo inferiore, le somme percepite devono essere assoggettate a tassazione ordinaria e vanno indicate nel quadro RE del modello Unico persone fisiche.</i>

Una volta inquadrata la natura del reddito che emerge nel caso di specie, ai fini della sua tassazione, occorre partire dal disposto normativo contenuto nell'**art. 17 c. 1, lett. I), tuir.**

"L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi:

[...]

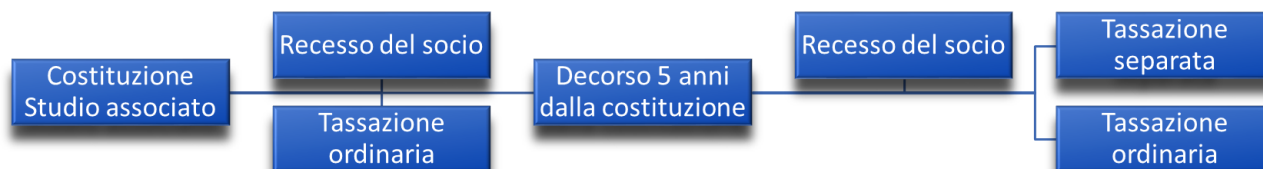
1) redditi compresi nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle societ  indicate nell'art. 5 nei casi di recesso, esclusione e riduzione del capitale o agli eredi in caso di morte del socio, e redditi imputati ai soci in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, delle societ  stesse, se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della societ  e la comunicazione del recesso o dell'esclusione, la deliberazione di riduzione del capitale, la morte del socio o l'inizio della liquidazione e' superiore a cinque anni.



N.B.: dalla norma si evince che:

- i redditi compresi nelle somme attribuite (o dei beni assegnati) ai soci degli studi associati nel caso di recesso sono tassati separatamente a condizione che
- lo studio associato non sia costituito da un periodo inferiore a 5 anni rispetto alla comunicazione del recesso.

Ove non sia rispettata la condizione temporale, il reddito va ordinariamente dichiarato a quadro RE.



Esempio

Il Dott. Rossi entra nello Studio Associato Bianchi & Partners nel 2017 (data di costituzione dello studio), apportando 20.000 euro.

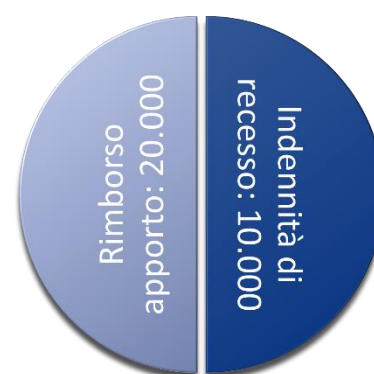
Consideriamo le due seguenti ipotesi alternative:

- recede nel 2019, ricevendo una quota di liquidazione di 30.000 euro;
- recede nel 2024, ricevendo la medesima somma.

Nel primo caso il Dott. Rossi imputa i 10.000 euro nel quadro RE della dichiarazione dei redditi,

Nel secondo caso può scegliere:

- Quadro RE (tassazione ordinaria);
- Quadro RM (tassazione separata).



RILEVANZA DELLA LIQUIDAZIONE DELLA QUOTA IN CAPO ALLO STUDIO ASSOCIATO

In linea generale, ai sensi dell'art. 54 c. 1 del tuir le spese pagate sono deducibili per cassa, ad eccezione delle spese e dei componenti negativi espressamente elencati nel corpo della medesima norma (ammortamenti, t.f.r., canoni leasing, spese di manutenzione straordinaria sostenute sugli immobili).

Il tuir non disciplina specificamente il trattamento fiscale della differenza da recesso. In merito è intervenuta l'agenzia delle entrate, mediante la **CM n. 98/2000**.



*"Va sottolineato, inoltre, che **le eventuali somme liquidate all'associato** nei cui confronti si scioglie il rapporto associativo, **a titolo di indennità di recesso, costituiscono, invece, un componente negativo deducibile ai fini della determinazione del reddito prodotto dall'associazione**".*



N.B.: nell'esempio riportato lo studio associato dedurrebbe un costo di €. 10.000.

LA DISCIPLINA FISCALE DEGLI ACCONTI

Un altro caso risolto dall'amministrazione finanziaria (**CM 98/2000**, cit.) riguarda la disciplina fiscale applicabile agli acconti corrisposti al professionista receduto in corso d'anno:



*"**i prelievi effettuati nel corso dell'anno non costituiscono** acconti di utili, ma **anticipazioni finanziarie intervenute fra l'associazione e i singoli partecipanti, che non hanno rilievo ai fini della determinazione del reddito prodotto dall'associazione, nel senso che non costituiscono componente negativo**".*



N.B.: secondo l'agenzia l'utile viene determinato al termine del periodo d'imposta ed i redditi vengono imputati per trasparenza, per effetto dell'art. 5 c. 3, lett. c), agli "...associati che risultano tali al termine del periodo d'imposta" [si ricorda che le quote di partecipazione, nel caso di specie, derivano dagli accordi risultanti dallo statuto dell'associazione, così come eventualmente modificato entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi].

Esempio

Lo Studio Associato Rossi & Partners corrisponde nel corso del 2018 acconti agli associati come segue:

- Dott. Rossi: € 60.000;
- Dott. Bianchi: € 30.000;
- Dott. Neri: € 20.000.

Il Dott. Neri recede dall'associazione e riceve una quota di liquidazione pari a € 70.000, di cui:

- ✓ importo corrisposto a titolo di rimborso dell'apporto iniziale: € 30.000, fiscalmente irrilevante sia in capo allo studio associato che in capo al professionista receduto;
- ✓ Indennità di recesso: € 40.000, deducibile in capo allo studio associato e tassata in capo al professionista receduto nelle modalità appena più sopra esaminate.

Quote di partecipazione		
Nomi	Valori interi	Valori %
Sig. Rossi	90.007,50	54,55
Sig. Bianchi	44.995,50	27,27
Sig. Neri	30.000,00	18,18
Totali	165.003,00	100,00

Quote di partecipazione		
Nomi	Valori interi	Valori %
Sig. Rossi	90.007,50	66,67
Sig. Bianchi	44.995,50	33,33
Sig. Neri	-	-
Totali	135.003,00	100,00



Nella dichiarazione dei redditi dello studio associato occorre imputare i redditi per trasparenza. Si tenga conto della tabella che segue, ipotizzando un reddito fiscale di € 400.000, tenendo conto unicamente conto della variazione delle quote che emergono nella prima tabella.

Quote di reddito imputate per trasparenza		
Reddito prodotto	400.000,00	
Nomi	Valori interi	Valori %
Sig. Rossi	266.682,96	66,67
Sig. Bianchi	133.317,04	33,33
Sig. Neri	-	-
Totali	400.000,00	100,00



Ciò che conta, nella tassazione per trasparenza, è l'imputazione. Il principio della tassazione per trasparenza si fonda sulla irrilevanza dei pagamenti effettuati.

L'IMPUTAZIONE DELLE RITENUTE SUI COMPENSI DELLO STUDIO ASSOCIATO

Le ritenute subite dall'associazione seguono la stessa logica relativa ai redditi. Lo chiarisce l'agenzia delle entrate, nella **CM n. 98/2000**:



"Di conseguenza, anche le ritenute devono essere ripartite tra i soci rimasti tali alla fine del periodo d'imposta, ai fini del successivo scomputo."

N.B.: riprendendo l'esempio appena sopra riportato, nel caso in cui i compensi realizzati dall'associazione avessero prodotto ritenute per 14.000 euro queste sarebbero state ripartite nella stessa misura tra i professionisti superstiti (il 66,67% al Sig. Rossi e il 33,33% al Sig. Bianchi).

L'INDENNITÀ DI RECESSO E LE RITENUTE

Un altro punto è rappresentato dalla applicabilità delle ritenute all'indennità di recesso. Avendo inquadrato il reddito nell'ambito del lavoro autonomo, con riguardo alle ritenute, occorre fare riferimento all'art. 25, DPR 600/1973.

La DRE della Liguria, all'interno della "Guida fiscale per giovani avvocati", 2010, ha precisato che *"(i)n sostanza, i compensi di qualsiasi natura che costituiscono componenti positivi del reddito professionale, sono sempre soggetti a ritenuta alla fonte nella misura del 20 per cento del loro ammontare, anche se derivanti da attività di lavoro autonomo esercitate in forma occasionale."*

Posta l'ambigua accezione di "compenso" nell'ambito delle libere professioni, in assenza di una sua definizione normativa, si ritiene applicabile nel caso di specie la ritenuta fiscale nella misura del 20%.

Il caso: i "compensi" nell'ambito delle libere professioni.

FONTI			
DR 2019	IRPEF		
	Determinazione del reddito	RE2 Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica	Compensi convenzionali ONG
			1 ,00 2 ,00
	Rientro lavoratrici/lavoratori	RE3 Altri proventi lordi	,00
		RE4 Plusvalenze patrimoniali	,00
	Impatriati	RE5 Compensi non annotati nelle scritture contabili	ISA 2 ,00
			1 ,00 ,00
	L. 238/2010	RE6 Totale compensi (RE2 colonna 2 + RE3 + RE4 + RE5 colonna 3)	,00
	<p>Nell'ambito della dichiarazione dei redditi il "Totale dei compensi" (Rigo RE6) comprende gli importi annotati in tutti i righi precedenti, ivi compresi quelli contenuti nel Rigo RE3 ("Altri proventi lordi") nel quale devono essere riportati, tra gli altri, i corrispettivi derivanti dalla cessione della clientela (art. 54 c. 1-quater).</p>		
	IRAP		
	Sez. V	IQ50 Compensi derivanti dall'attività professionale e artistica	,00
	Esercenti arti e professioni	IQ51 Costi inerenti all'attività esercitata	,00
		IQ52 Valore della produzione (IQ50 - IQ51)	,00
	<p>Secondo le istruzioni contenute nel modello Irap 2019, il rigo IQ50 deve riportare i compensi derivanti dall'attività professionale o artistica, pari alla somma degli importi indicati nei righi RE2, colonne 1 e 2, RE3, RE4 e RE5, colonna 2, della dichiarazione dei redditi.</p>		
	<p>Il Tuir non utilizza in effetti il termine "compenso" per tutte le tipologie reddituali sopra descritte, tenendo conto che in passato l'agenzia delle entrate ha precisato che "I compensi che concorrono</p>		

a formare il reddito di lavoro autonomo sono costituiti dalle erogazioni che i clienti corrispondono ai professionisti ed artisti nel periodo d'imposta" (RM 163/2001).

Il combinato disposto degli artt. 54 e 6 del tuir tratta dei seguenti elementi reddituali:

- ✓ compensi (art. 54 c. 1);
- ✓ plusvalenze (art. 54 c. 1-bis);
- ✓ corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali riferibili all'attività professionale (art. 54 c. 1-quater);
- ✓ proventi conseguiti in sostituzione di redditi [essi costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti (art. 6 c. 1)];
- ✓ interessi (art. 6 c. 2).

L'IVA

La liquidazione della quota non è soggetta ad iva.

Si riporta di seguito lo specifico chiarimento dell'agenzia delle entrate, contenuto nella C.M. 142/2008.



*"Anche se l'assistenza al cliente viene svolta dal singolo professionista, **la fattura per il compenso viene emessa dallo studio associato** il quale, inoltre, sostiene le spese necessarie all'esercizio dell'attività. **In relazione alle fatture emesse lo studio usa il proprio numero di partita IVA, distinto da quello, eventuale, dei singoli professionisti associati.***

*Proprio in considerazione del fatto che durante la normale operatività è l'associazione che si pone in relazione con il mercato, risultando l'effettiva esercente dell'attività professionale (tanto che è irrilevante ai fini del tributo l'attività svolta dai singoli professionisti associati), **si ritiene che resti irrilevante, ai fini dell'IVA, anche la corresponsione dell'indennità di recesso.** Questa, del resto, costituisce la naturale proiezione delle componenti ordinarie collegate all'attività svolta dal singolo professionista associato nella fase in cui operava nell'ambito dell'organizzazione. Pertanto, l'indennità di recesso in oggetto è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta e non determina, per il professionista che recede, alcun tipo di obbligo ai fini IVA (fatturazione, registrazione, etc.)."*

FISCALITA' DELL'INDENNITA' DA RECESSO - RIEPILOGO

SOGGETTO	IMPOSTA	NOTE
Tassazione in capo al professionista	IRPEF	Quadro RE
		Quadro RM (se tra la data della costituzione e la data della comunicazione di recesso siano trascorsi oltre 5 anni)
	Ritenuta	Si applica la ritenuta del 20 per cento
	Iva	Esclusa
Deduzione in capo allo studio associato	IRPEF	Deducibile
	IRAP	