

Trasformazione dello studio associato in STP

di [Federico Gavioli](#)

Pubblicato il 9 Gennaio 2019

La trasformazione dell'associazione professionale, lo studio associato, in società tra professionisti non rappresenta un'operazione fiscalmente neutrale ma è equiparabile a un conferimento, con la conseguenza che può maturare la tassazione di plusvalenze

L'Agenzia delle Entrate ha fornito un importante chiarimento in merito al trattamento fiscale sulla trasformazione dell'associazione professionale in società tra professionisti; per i tecnici delle Entrate non si tratta di un'operazione fiscalmente neutrale, ma è equiparabile a un conferimento, con la conseguenza che si può verificare una plusvalenza, con l'unico aspetto positivo che quanto viene tassato in sede di conferimento, in capo all'associazione professionale trasformata (e quindi in capo ai professionisti associati), non è più tassabile in capo alla Stp risultante dalla trasformazione.



La [risposta n. 107, dell'Agenzia delle Entrate](#), pubblicata il 13 dicembre 2018, in seguito ad un'istanza d'interpello, ha fornito importanti chiarimenti sul **regime fiscale applicabile alla trasformazione dell'associazione professionale in società tra professionisti**.

L'istanza all'Agenzia delle Entrate

L'istanza è posta da uno studio associato ALFA che è un'associazione tra professionisti iscritti all'Ordine dei dottori commercialisti e dei revisori legali dei conti.

Lo studio associato istante esercita l'attività professionale e intende proseguire lo svolgimento di tale attività nella veste di società tra professionisti ed, in particolare, nella forma giuridica di società in accomandita semplice (S.a.s.).

La costituenda società tra professionisti - S.a.s. proseguirà l'attività professionale di dottori commercialisti senza interruzione. Agli associati di ALFA, per effetto della modifica della forma giuridica,

verranno assegnate delle quote sociali della società tra professionisti - S.a.s. nella stessa proporzione delle preesistenti quote di utili derivanti dalla partecipazione all'associazione professionale senza conguagli in danaro (con la qualifica di soci accomandanti, mentre uno o più degli attuali associati di ALFA assumeranno la qualifica di soci accomandatari).

A tal fine, lo studio intende procedere alla trasformazione dell'associazione professionale in società in accomandita semplice (S.a.s.); oppure, in via alternativa, al conferimento dell'associazione professionale in una neo costituita società in accomandita semplice (S.a.s.).

A tal proposito, lo studio associato istante chiede chiarimenti in merito:

- al **regime fiscale applicabile alla trasformazione** dell'associazione professionale in S.a.s. ;
- al **regime fiscale applicabile al conferimento** dello Studio associato ALFA in una neo-costituenda società tra professionisti - S.a.s. (operazione alternativa a quella di cui al punto precedente) ;
- al **regime fiscale del reddito prodotto** dalla società tra professionisti nella veste giuridica di S.a.s. .

In merito al **regime fiscale applicabile alla trasformazione dell'associazione professionale in S.a.s.**, l'associazione interpellante evidenzia che **la trasformazione è un'operazione straordinaria** regolata dagli articoli 2498 e seguenti del codice civile, **in cui si realizza una modifica del contratto sociale mediante la quale la società trasformata cambia veste giuridica.**

Ad avviso dell'interpellante, **la trasformazione si qualifica omogenea se avviene tra società, siano esse di capitali o di persone, compresa la società semplice.**

A tal fine, viene richiamata la **sentenza n. 16500, del 21 agosto 2004**, della **Corte di Cassazione** in base alla quale **un'associazione professionale può configurare una società di fatto**, ciò in quanto ogni qualvolta ricorrano comportamenti posti in essere dalle parti in modo del tutto coerente e conforme all'essere socio, si configura una società di fatto.

L'istante ritiene, quindi, che **le regole proprie della società semplice possano essere estese alle associazioni professionali in quanto società di fatto che non svolgono attività di impresa con la conseguenza che la trasformazione dell'associazione professionale in società tra professionisti nella forma di società in accomandita semplice debba qualificarsi come trasformazione omogenea progressiva.**

La trasformazione da associazione professionale in società tra professionisti costituisce, ad avviso dell'associazione, una mera modifica della forma giuridica che non comporta realizzo di eventuali plusvalenze implicite poiché la società tra professionisti subentrante continua - senza interruzione - l'attività con prosecuzione di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi (es. tutti i rapporti di lavoro dipendente ecc.) mantenendo inalterati i valori fiscali (es. cespiti ecc.).

Conseguentemente, la trasformazione in questione risulta fiscalmente neutrale e, quindi, non genera alcun reddito né alcuna plusvalenza imponibile né in capo all'associazione professionale né in capo ai suoi associati.

In alternativa alla trasformazione, gli associati intendono conferire lo Studio associato in una neo costituenda S.a.s..

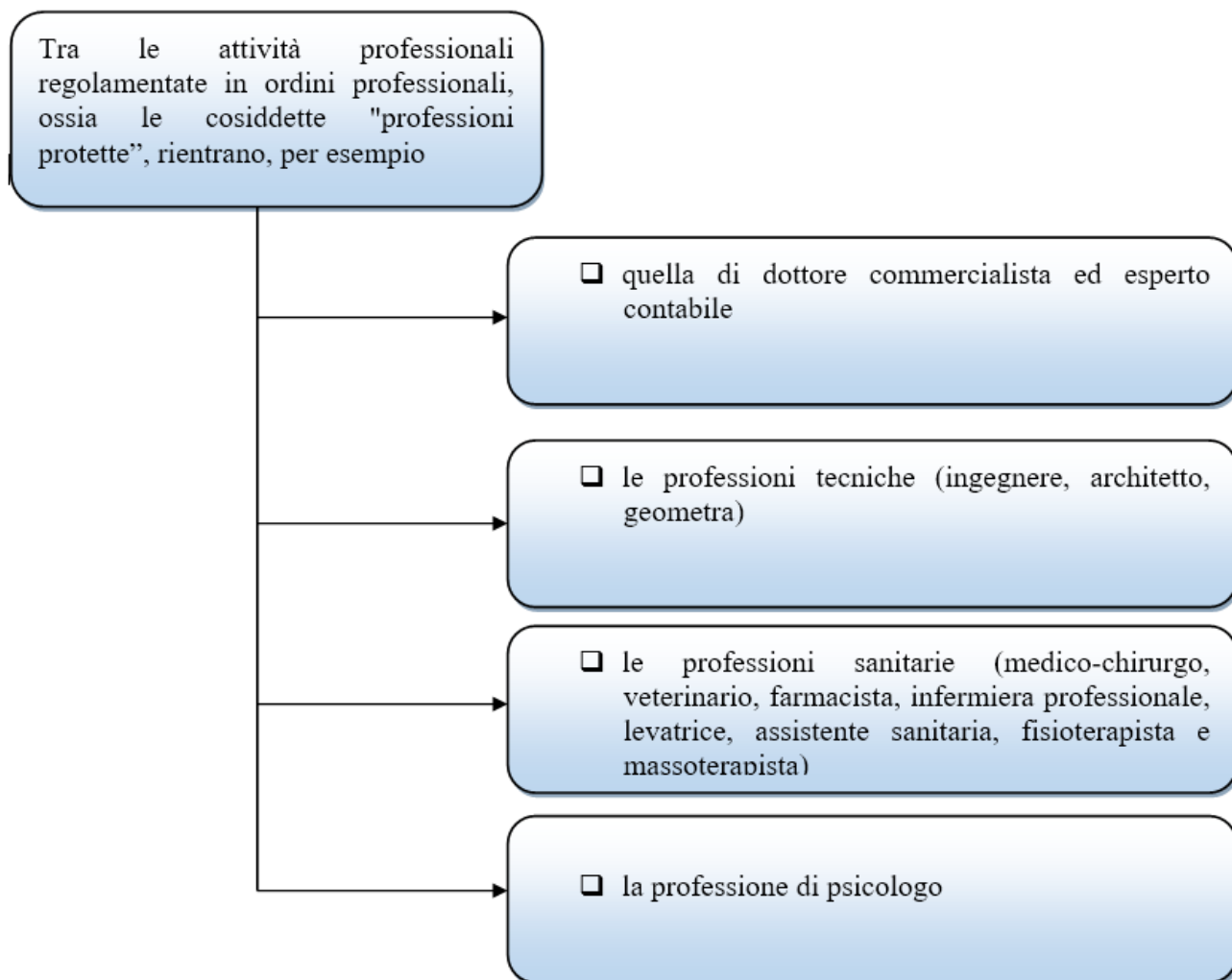
Le STP: cenni

La costituzione di Società tra Professionisti per l'esercizio di professioni regolamentate in ordini professionali è espressamente disciplinata dall'**art. 10, della [Legge 12 novembre 2011, n. 183](#) (Legge di Stabilità per il 2012)**, e dal **successivo decreto attuativo ([decreto del Ministero della Giustizia 8 febbraio 2013, n. 34](#))**.

La riforma ha eliminato lo storico divieto di costituire società per l'esercizio di professioni protette (Legge 23 novembre 1939, n. 1815, ora abrogata), che era stato a suo tempo introdotto per garantire un collegamento diretto tra la figura del professionista, obbligatoriamente iscritto agli ordini professionali, e l'esecuzione della prestazione.

Si trattava, quindi, di **una garanzia per il cliente, che entrava in rapporto esclusivamente con una determinata persona fisica, iscritta in un albo professionale in seguito a un rigoroso controllo della sua preparazione**. L'unica forma associativa consentita ai professionisti era allora quella dello "**studio associato**", costituito solo **tra soggetti regolarmente iscritti a un albo professionale**, e comprendente **nella denominazione il nome e il cognome di tutti gli associati** (art. 1 della Legge 23 novembre 1939, n. 1815).

In seguito all'abrogazione del divieto previsto dall'art. 2, della legge 23 novembre 1939, n. 1815, oggi è espressamente consentito costituire società tra professionisti, aventi per oggetto l'esercizio di professioni regolamentate in ordini professionali.



È espressamente **escluso dall'ambito di applicazione della società tra professionisti l'esercizio delle professioni "non protette", cioè di quelle professioni non organizzate in ordini e collegi.**

Queste attività possono essere esercitate sia attraverso un contratto d'opera intellettuale, sia nell'ambito di un'attività imprenditoriale, in forma individuale o societaria.

Rimane aperta, tuttavia, la possibilità degli esercenti una professione *"non protetta"* di partecipare a una S.t.p. in qualità di soci *"per prestazioni tecniche"* o *"per finalità di investimento"*, a condizione che i soci professionisti mantengano la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci.

Le prestazioni tecniche, comunque, possono essere rese soltanto in via strumentale e accessoria rispetto all'attività professionale svolta dalla società, e non possono rientrare nell'oggetto sociale.

I tipi societari

E' **consentita la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali** secondo i modelli previsti dal titolo V e VI del V libro del codice civile, e cioè tutti i tipi previsti dalla legge: **società di persone, società di capitali e cooperative** (in quest'ultimo caso non possono essere costituite da un numero inferiore a tre soci).

I professionisti, dunque, possono scegliere il tipo societario più adatto alle proprie esigenze, conformandolo allo schema prescelto.

Occorrerà quindi valutare, come per qualsiasi attività esercitata in forma societaria, le esigenze in tema di amministrazione e di responsabilità, oltre i risvolti fiscali.

Torneranno utili, anche in tale occasione, le comparazioni giuridiche tra i vari tipi poiché di fatto la società tra professionisti è regolata principalmente dalle norme del tipo prescelto, prima di subire le specificità della attività svolta secondo i dettati dalle nuove ipotesi concrete.

L'oggetto sociale

Per poter assumere la qualifica di società tra professionisti **è necessario che l'attività professionale dei soci costituisca l'oggetto esclusivo della società stessa**.

Nella redazione dei patti sociali, dunque, dovrà essere chiaramente espressa tale esclusività, salve le considerazioni che vanno valutate, in generale, sul tema oggetto sociale.

Quasi sempre, infatti, **nei patti sociali in sede di individuazione dell'oggetto sociale, vengono inserite clausole di "copertura" con le quali si consente che la società possa compiere tutte le attività strumentali al conseguimento dell'oggetto principale.**

E' precisato che la società tra professionisti può essere costituita anche per l'esercizio di più attività professionali.

Tale circostanza, quindi, deve emergere dall'oggetto sociale, nel quale devono essere chiaramente indicate le singole attività professionali che possono essere svolte.

In caso di società multi-disciplinari, il regolamento, inoltre, precisa che l'oggetto sociale deve individuare anche l'attività prevalente, onde consentire di individuare l'Albo ove iscrivere la società stessa.

I soci

Possono essere ammessi in qualità di soci:

1. professionisti iscritti ad ordini, albi e collegi (anche in differenti sezioni);
2. soggetti non professionisti, soltanto per prestazioni tecniche;
3. soggetti non professionisti, soltanto per finalità di investimento;
4. cittadini degli stati membri dell'Unione Europea purché in possesso del titolo di studio abilitante.

La versione definitiva della norma pone, però, dei **limiti al rapporto del peso della partecipazione tra soci professionisti e altri soci**, aprendo così il varco a diverse ipotesi, anche quelle che potrebbero non garantire autonomia del professionista, sia nelle decisioni sociali, che, inevitabilmente, nelle modalità di prestazione del servizio.

Da un lato sembra, poi, che sia **possibile costituire una S.t.p. con unico socio** (laddove professionista) e dall'altro che **i professionisti, siano una minoranza, sia di numero che di capitale**, dall'altro ancora che **i soci non professionisti possono essere anche persone giuridiche.**

Con una formulazione articolata della norma, infatti, il legislatore ha introdotto alcuni limiti alla partecipazione dei soci finanziatori, sperando di consentire ai soci-professionisti di mantenere il controllo della società.

In sostanza ha previsto che i professionisti, per numero e/o partecipazione al capitale sociale, abbiano una maggioranza tale da consentire il controllo di due terzi dei voti in assemblea.

La denominazione della società

E' previsto che la **denominazione sociale**:

1. possa essere formata in qualunque modo;
2. deve contenere l'indicazione di società tra professionisti.

Anche in questo caso **il legislatore è frettoloso poiché disciplina solo la "denominazione sociale" dimenticando che la società tra professionisti può essere costituita anche nella forma di società di persone, la quale, quindi, viene individuata con la "ragione sociale"**. Nonostante ciò ovviamente, deve ritenersi che tali disposizioni vadano applicate anche alla "ragione sociale".

Per entrambi i requisiti, quindi, valgono le riflessioni generali fatte per tutte le società:

1. la denominazione può contenere una espressione di fantasia, tecnica o contenere il nome di uno o più associati;
2. occorre chiarire verso i terzi il tipo della società, indicando che si tratta di società tra professionisti.

Capitale sociale e conferimento avviamento

La norma non prevede in tema di capitale sociale, non prescrivendo un importo minimo, per cui dovranno così essere rispettati quelli previsti dai singoli modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del Codice Civile, scelti di volta in volta dai soci.

Così come non dice sulla tipologia dei conferimenti, per cui si devono ritenere possibili, nei limiti di ciascuno di detti modelli societari, le varie modalità già disciplinate in generale:

1. numerario;
2. natura;
3. opera

Incompatibilità

La partecipazione ad una società è incompatibile con la partecipazione di professionisti.

Tale incompatibilità:

- si determina anche nel caso della società multidisciplinare e dell'iscrizione della società all'ordine di appartenenza;
- viene meno alla data in cui il recesso del socio, l'esclusione o la radiazione dell'intera partecipazione alla società tra professionisti produce l'interruzione del rapporto sociale.

Inoltre, il socio per finalità d'investimento può far parte di una società se:

- a) **sia in possesso dei requisiti di onorabilità** previsti per l'iscrizione all'albo; la pratica deve mancare l'applicazione, anche in primo grado, del provvedimento con cui la società deve essere iscritta secondo quanto si riporta d) sopra;
- b) **non abbia riportato condanne definitive** per una pena privativa della libertà personale per la commissione di un reato non colposo e salvo che non sia stata cancellata;
- c) **non sia stato cancellato da un albo professionale.**

Le incompatibilità sopra descritte si applicano anche ai legali rappresentanti delle società, le quali rivestono la qualità di socio per finalità d'investimento.

Il mancato rilievo o la mancata rimozione di una situazione di incompatibilità, risultante dall'iscrizione all'albo o al registro tenuto presso l'ordine professionale, costituisce illecito disciplinare per la società tra professionisti e per il singolo professionista.

Iscrizioni all'Albo o Registro

Le S.t.p. devono essere iscritte (con modalità telematiche) nella CCIAA, in cui si iscrivono le società tra avvocati (art. 16, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 112 del 1998, che ha la funzione di certificazione anagrafica e di pubblicità notizia ai fini del Registro Imprese di cui al detto sopra. Nel certificato di iscrizione al R.I. deve essere riportata la categoria dei professionisti.

La società tra professionisti deve essere iscritta in una sezione dell'Albo o Registro, tenuti presso l'ordine o il collegio professionale di appartenenza.

Se si tratta di **società multidisciplinare l'iscrizione avviene presso l'ordine o il collegio professionale relativo all'attività individuata come principale attività costitutivo.**

Per quanto concerne la **procedura da seguire per l'iscrizione**, vige la seguente:

- la domanda va fatta al consiglio dell'ordine o del collegio professionale, che, dopo aver posta la sede legale della S.t.p. ed è corredata della seguente documentazione:
 - a) atto costitutivo e statuto della società in copia autentica;
 - b) certificato di iscrizione nel registro delle imprese;
 - c) certificato di iscrizione all'albo, elenco o registro dei soci della società, tenuto presso l'ordine o il collegio cui è rivolta la domanda;
- la società tra professionisti costituita nella forma della società tra professionisti, deve, al momento dell'iscrizione, in luogo dell'atto costitutivo e dello statuto, una copia autentica del contratto sociale, che spetti all'amministratore della società;
- il consiglio dell'ordine o del collegio professionale, verificata la regolarità della documentazione, iscrive la società professionale nella sezione speciale dell'Albo o Registro della società, della ragione o denominazione sociale, dell'oggetto principale, della sede legale, del nominativo del legale rappresentante, dei nomi e delle professioni degli eventuali soci iscritti presso albi o elenchi di altre professioni;
- l'avvenuta iscrizione deve essere annotata nella sezione speciale dell'Albo o Registro della rappresentanza della società.

L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate ritiene che il **regime fiscale applicabile alla trasformazione dell'associazione professionale in società tra professionisti S.a.s.** si rinviene nei principi dettati dall'[articolo 171, comma 2, del DPR 917/86](#), cd. TUIR, per le operazioni di trasformazione che comportano l'ingresso, o la fuoriuscita, dei beni dal regime di impresa, determinando l'applicazione del combinato disposto degli articoli 9 e 54 del TUIR.

Il conferimento dello Studio associato in una neo-costituenda società tra professionisti - S.a.s. - costituisce un'operazione fiscalmente rilevante e il corrispettivo è determinato in base al valore normale dei singoli beni conferiti al momento della costituzione della società, ai sensi dell'articolo 9 del TUIR.

Per le società tra professionisti trovano applicazione le previsioni di cui agli articoli 6, ultimo comma, e 81 del TUIR, per effetto delle quali il reddito complessivo delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, delle società ed enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1, dell'articolo 73, da qualunque fonte provenga, è considerato reddito d'impresa.

Per quanto concerne il quesito avente ad oggetto il regime fiscale applicabile alla trasformazione dell'associazione professionale in S.a.s., l'Agenzia delle Entrate evidenzia che l'articolo 170 del TUIR, rubricato *"Trasformazione della società"* afferma, al comma 1, che *"la trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento"*.

In altri termini, il Legislatore ha voluto chiarire che, **quando la trasformazione si traduce in un mero mutamento della forma giuridica della società, l'operazione è fiscalmente neutrale dal punto di vista delle imposte dirette**, poiché la stessa non comporta alcun effetto traslativo dei beni sociali che restano nella sfera patrimoniale dello stesso soggetto.

Il successivo **articolo 171 del TUIR**, invece, disciplina le trasformazioni eterogenee che comportano il passaggio:

- da società lucrative ad enti non commerciali (comma 1);
- da enti non commerciali a soggetti IRES, per mezzo del rinvio all'articolo 2500-octies del codice civile (comma 2).

L'elemento centrale che contraddistingue le trasformazioni soggette al richiamato articolo 171 da quelle rientranti nell'articolo 170 del TUIR si rinviene, pertanto, nell'**appartenenza o meno dei beni al regime del reddito d'impresa**.

Nel caso specifico

Nel caso di specie, l'associazione istante, che come dallo stesso precisato risulta equiparabile sul piano civilistico a una società di fatto ai sensi di quanto disposto al comma 3, lettera b), dell'articolo 5 del TUIR – non svolge attività commerciale.

Ne consegue che la trasformazione prospettata, sul piano fiscale, è assimilata ad un conferimento di beni di cui all'articolo 171, comma 2, del citato TUIR.

Di conseguenza, poiché il soggetto conferente produce prevalentemente reddito di lavoratore autonomo, l'operazione appena descritta sarà disciplinata dal combinato disposto degli articoli 9 e 54 del TUIR.

In particolare, secondo i tecnici delle Entrate, trova applicazione in capo alla società conferente l'**articolo 54, comma 1-bis, lettera a), del TUIR**, il quale dispone che **concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo le plusvalenze dei beni strumentali realizzate mediante cessione a titolo oneroso**.

Il successivo comma 1-ter) sancisce che il valore delle plusvalenze è dato dalla differenza tra il corrispettivo e il costo non ammortizzato nonché, in assenza di corrispettivo, dalla differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato.

Per i beni diversi da quelli strumentali e per i crediti conferiti trova, invece, applicazione l'articolo 9, comma 2, del TUIR secondo cui si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti a seguito della trasformazione in società tra professionisti - S.a.s., il quale concorrerà

alla formazione del reddito di lavoro autonomo.

L'Agenzia delle Entrate ritiene che il conferimento dello Studio associato in una neo-costituenda società tra professionisti - S.a.s. costituisca un'operazione fiscalmente rilevante, cui si applicano le disposizioni di cui agli articoli 9 e 54, del TUIR.

La tipologia reddituale

Relativamente alla **tipologia di reddito a cui le società tra professionisti costituite nelle forme di società commerciali sono assoggettate**, occorre far riferimento al combinato disposto degli articoli 6, comma 3, e 81 del TUIR, i quali collegano la tipologia reddituale alla natura giuridica del contribuente (cfr. [risoluzione n. 35/E del 7 maggio 2018](#)).

Poiché la società tra professionisti che si intende costituire assume la veste giuridica di S.a.s., il reddito dalla stessa prodotto è qualificabile come [reddito d'impresa](#). Va da sé che per le prestazioni effettuate dalla S.a.s. nell'esercizio d'impresa non deve essere operata alcuna ritenuta sulla base di quanto disposto dall'articolo 25, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Da ultimo, evidenziano i tecnici delle Entrate, **al fine di evitare salti di imposta derivanti dal passaggio dal regime di cassa a quello di competenza a seguito della trasformazione, qualora un componente reddituale**, per il quale sia mutato il criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime, **abbia già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza", lo stesso non concorrerà alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi**, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di destinazione (cfr. [circolare del 13 aprile 2017 n. 11/E, Agenzia delle Entrate](#)).

Federico Gavioli

9 gennaio 2019