

Il commercialista telematico

RECESSO DA STUDIO ASSOCIATO: SOMME SOGGETTE A TASSAZIONE SEPARATA

A cura Federico Gavioli

La recente risoluzione n.142/E del 10 aprile 2008 dell'Agenzia delle Entrate in materia di **recesso di un professionista da uno studio associato** ci consente di delineare un quadro completo in materia di irpef e di imposta sul valore aggiunto sulle **somme percepite dall'associato**, alla luce delle recenti modifiche attuate dal legislatore sui redditi di lavoro autonomo, in questi ultimi due anni.

La situazione analizzata riguarda un avvocato partner associato di una associazione professionale che :

- non è titolare di partita iva;
- esercita l'attività esclusivamente in forma associata ;
- tra la data di costituzione dell'associazione e quella di comunicazione di recesso sono trascorsi più di cinque anni.

Regime fiscale applicabile alle associazioni professionali

L'articolo 5, comma 3, lettera c) del DPR 917/86 (cd. TUIR) prevede che ai fini della tassazione sui redditi, le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici; rimane ferma la sostanziale differenza che l'atto o la scrittura, rispetto alle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice dove le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta (fermo restando che se il valore dei conferimenti non risulta determinato le quote si presumono uguali), **può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione.**

Il commercialista telematico



Trattamento irpef dei compensi studi associati:

- △ l'art. 53 del TUIR prevede, al primo comma, che sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5 del citato TUIR;
- △ Il reddito prodotto dallo studio associato ai sensi dell'art.54 del TUIR viene attribuito ai singoli associati, indipendentemente dalla percezione effettiva, in forma di reddito di partecipazione

Spesso in passato ci si è chiesti quale fosse il corretto trattamento del recesso o dell'esclusione per morte, di un associato da uno studio di professionisti associati in virtù del presupposto che viene corrisposta al recedente una somma pari a quella versata al momento del conferimento iniziale maggiorata dall'apporto dato dal socio che, con la sua professionalità, ha certamente contribuito a portare clientela allo studio. Nel caso preso in esame l'Agenzia delle Entrate, in riferimento all'istanza di interpello, ritiene che vi siano tutti i presupposti affinché **l'indennità percepita dal socio recedente possa essere assoggettata a tassazione separata** secondo quanto disposto dall'articolo 17, comma 1, lettera l), del Tuir.

➔ Possono essere soggetti a tassazione separata i redditi compresi nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle società indicate nell'articolo 5 del TUIR 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 società stesse, se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e la comunicazione del recesso o dell'esclusione, la deliberazione di riduzione del capitale, la morte del socio o l'inizio della liquidazione è superiore a cinque anni

Il commercialista telematico

La cessione di clientela

Occorre fare una breve distinzione tra il recesso del socio di uno studio associato e la cessione della clientela inteso come il corrispettivo che il professionista percepisce a fronte della cessione di parte della propria attività ad un altro professionista. Con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, come noto, **la disciplina fiscale del reddito di lavoro autonomo è stata modificata** e per certi aspetti equiparata, in alcuni punti, a quella del reddito di impresa. Tra i componenti positivi del reddito di lavoro autonomo rientrano per effetto delle disposizioni di cui all'articolo 36, comma 29, lettera a), n. 1), del D.L. n. 223/2006 che ha introdotto il nuovo comma 1-*quater* dell'art. 54, anche "*i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale*", da riportare nel rigo RE3 "altri proventi", colonna 2, di UNICO 2008.

Trattasi, dunque, di quei corrispettivi che, fino alla citata modifica della normativa, erano costantemente inquadrati dalla prassi amministrativa fra i redditi diversi, cioè qualificati come redditi derivanti dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, *ex art.67*, comma 1, lettera l), del Tuir. Rientravano in questa fattispecie, ad esempio, le somme incassate dal professionista in ipotesi che, in modo efficace anche se forse improprio, venivano definite come cessione dell'"avviamento" (per riferirsi all'ipotesi di cessione della clientela e quindi, di fatto, dell'attività professionale) o cessione del "marchio" (intendendosi il trasferimento ad altro professionista "esterno" dello studio di "fama" che poteva far ottenere, agli occhi della potenziale clientela maggiore prestigio).

Ai sensi **della nuova lettera g-ter** del comma 1 dell'articolo 17 del Tuir, infatti, questo tipo di reddito è assoggettato a tassazione separata (dovendo essere indicato nel Quadro RM di UNICO 2008) **qualora percepito in unica soluzione**, salvo l'opzione dell'interessato per la tassazione ordinaria, barrando la specifica casella nel Quadro RM, con indicazione della relativa somma nel rigo RE 3 , colonna 2, della dichiarazione dei redditi UNICO 2008.

Il commercialista telematico

L'imposizione a tassazione progressiva, con indicazione nel rigo RE3 , colonna 2, di UNICO 2008, invece, è l'unico trattamento fiscale previsto per il corrispettivo che, ferma restando la sua natura di reddito di lavoro autonomo, venga riscosso dal cedente a rate, in più periodi di imposta, con l'obbligo, peraltro, di lasciare aperta la propria posizione fiscale fino all'incasso dell'ultima rata. Secondo il precedente orientamento, invece, mancando una espressa previsione legislativa, i corrispettivi da cessione di clientela erano redditi che, in ogni caso, scontavano la tassazione progressiva come redditi diversi e andavano pertanto riportati nel Quadro RL di UNICO; sussistevano dubbi, invece, circa la necessità di mantenere aperta la partita Iva sino all'incasso dell'ultima rata.

Tassazione ordinaria UNICO 2008

PERIODO D'IMPOSTA 2007

PF
PERSONE FISICHE
2008
Agenzia Entrate

CODICE FISCALE

REDDITI
QUADRO RE
Reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni

EURO €

	RE1	Codice attività ¹	parametri e studi di settore: cause di esclusione ²		
Determinazione del reddito	RE2	Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica	1	,00	2 ,00
	RE3	Altri proventi lordi	1	,00	2 ,00
	RE4	Plusvalenze patrimoniali			,00

Il commercialista telematico

Tassazione separata UNICO 2008



PERIODO D'IMPOSTA 2007

CODICE FISCALE

REDDITI
QUADRO RM

Redditi soggetti a tassazione separata
e ad imposta sostitutiva

Mod. N.

EURO

Sez. I - Indennità e anticipazioni di cui alle lettere d), e), f) dell'art. 17, del Tuir	Tipo	Anno	Reddito nell'anno	Reddito totale	Ritenute nell'anno	Ritenute totali	Opzione per la tassazione ordinaria
RM1			,00	,00	,00	,00	7
RM2			,00	,00	,00	,00	
Sez. II - Indennità, plusvalenze e redditi di cui alle lettere g), g-bis), g-ter), h), i), l) e n) dell'art. 17, comma 1, del Tuir	Tipo	Anno	Reddito	Ritenute			Opzione per la tassazione ordinaria
RM3			,00	,00			5
RM4			,00	,00			
RM5			,00	,00			
RM6			,00	,00			
RM7			,00	,00			

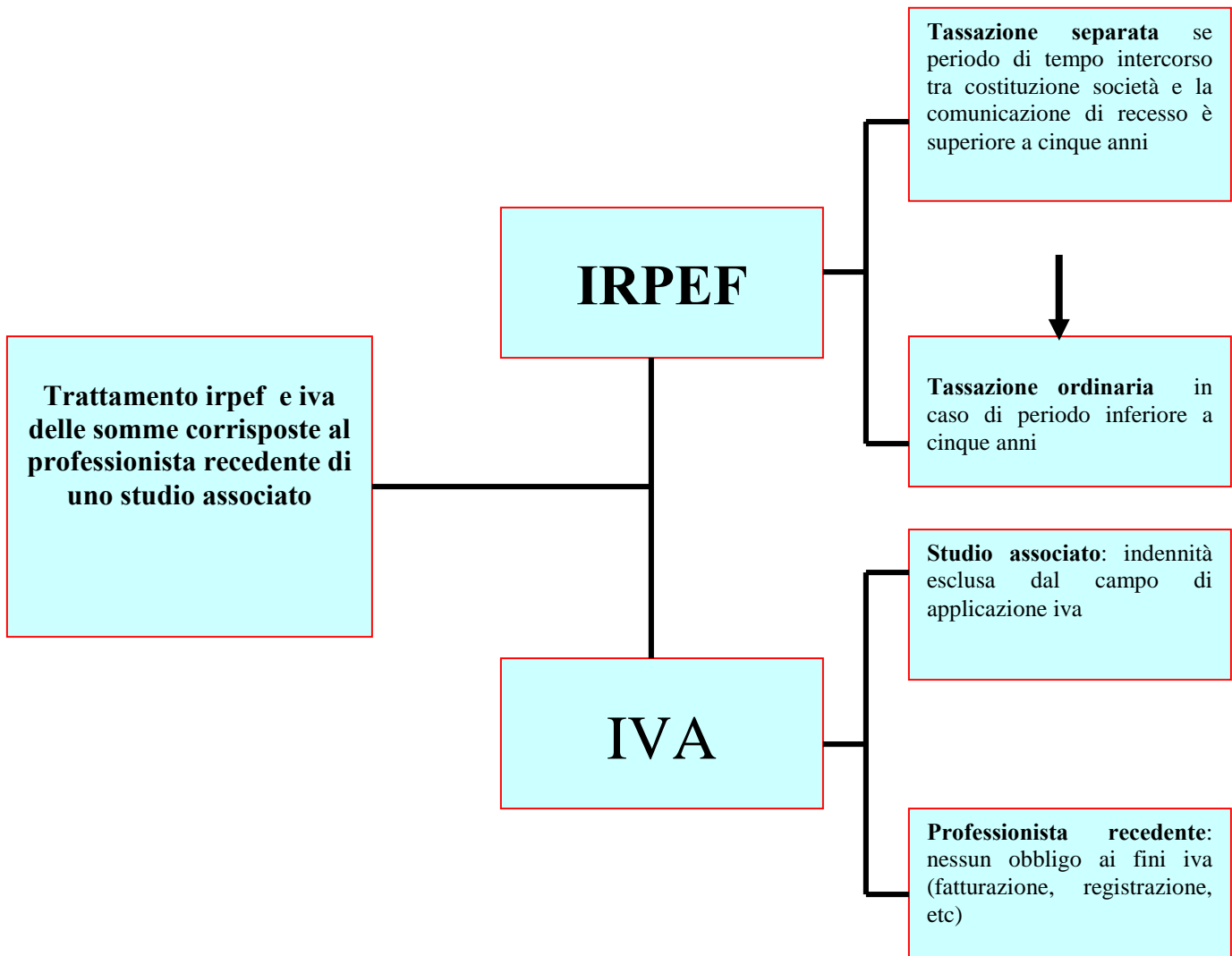
Recesso associato: trattamento IVA

Uno studio associato quando esercita la propria attività emette fattura; se l'assistenza viene svolta dal singolo professionista la fattura viene emessa dallo studio associato che sostiene le spese necessarie all'esercizio dell'attività. Lo **studio associato, con riferimento alle fatture, usa il proprio numero di partita iva** che è differente da quello che eventualmente viene utilizzato dai singoli professionisti associati.

Ai fini IVA è irrilevante la corresponsione dell'indennità di recesso all'associato dello studio, questo perché costituisce *“la naturale proiezione delle componenti ordinarie collegate all'attività svolta dal singolo professionista associato nella fase in cui operava nell'ambito dell'organizzazione”*.

In sintesi, quindi, secondo quanto asserito dall'Agenzia delle Entrate, **l'indennità di recesso è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta e non determina per il professionista recedente nessun tipo di obbligo ai fini IVA.**

Il commercialista telematico



Federico Gavioli
23 Aprile 2008