

IL REGIME FISCALE DELL'AVVOCATO: RISCHI E OPPORTUNITÀ DEI VARI MODELLI ORGANIZZATIVI.

ASPETTI PRATICI E APPLICATIVI

Dott. Andrea Austoni – socio Studio Austoni-Pizzetti & Partners STP SRL

QUALI SONO I MODELLI ORGANIZZATIVI CON CUI SI PUO' ESERCITARE L'ATTIVITÀ FORENSE

- Lavoratore autonomo che esercita individualmente l'attività;
- Associazione tra professionisti senza personalità giuridica;
- Società tra professionisti e in particolare la società tra avvocati.

LAVORATORE AUTONOMO «INDIVIDUALE»

L'attività forense indipendente, esercitata pertanto in forma individuale, può essere esercitata in 3 regimi contabili/fiscali:

- Regime semplificato per le imprese minori;
- Regime ordinario;
- Regime forfetario.

I regimi ordinario e semplificato sono assoggettati alle medesime imposte ma differiscono per il meccanismo di contabilizzazione.

Il regime forfetario differisce invece dagli altri sia per assenza di scritture contabili obbligatorie sia per una diversa imposizione fiscale.

IL REGIME SEMPLIFICATO PER LE IMPRESE MINORI

Si tratta del regime «naturale» degli esercenti arti e professioni (salvo ricorrano i requisiti per l'applicazione del regime forfetario).

Contabilmente viene applicata la «contabilità semplificata», consistente nella c.d. partita semplice con annotazione dei soli costi e ricavi d'esercizio.

Fiscalmente si è soggetti:

- all'Imposta sui Redditi delle Persone Fisiche (I.R.Pe.F);
- Alle Addizionali regionale e comunale all'I.R.Pe.F.;
- All'Imposta sul Valore Aggiunto.

IL REGIME ORDINARIO

Salvo il caso di applicabilità del regime forfetario, si tratta di un regime opzionale per gli esercenti arti e professioni anche nel caso in cui l'ammontare dei compensi percepiti ecceda i limiti previsti per le imprese a seconda della tipologia di attività esercitata (art. 3 co. 2 del DPR 695/96).

Contabilmente viene applicata la «contabilità ordinaria», consistente nella c.d. partita doppia con annotazione sia dei movimenti finanziari che di quelli economici.

Fiscalmente si è soggetti:

- all'Imposta sui Redditi delle Persone Fisiche (I.R.Pe.F);
- Alle Addizionali regionale e comunale all'I.R.Pe.F.;
- All'Imposta sul Valore Aggiunto.

IL REGIME FORFETARIO

Non è previsto dal TUIR ma da una legge speciale. Si tratta della L. 190/2014 (Legge di stabilità per l'anno 2015). Qualora ne ricorrano i requisiti per l'applicazione è il regime naturale per i professionisti. Non vi è alcun obbligo di scritture contabili. La norma richiede esclusivamente che le fatture emesse vengano annotate progressivamente.

Fiscalmente si è soggetti:

-All'imposta sostitutiva per i contribuenti forfettari con aliquota del 15% (5% in caso di attività startup) calcolata sul 78% del fatturato e al netto dei contributi previdenziali obbligatori.

LAVORATORE AUTONOMO «INDIPENDENTE»

REGIME FISCALE/ CONTABILE	CONTABILITÀ	CALCOLO DEL REDDITO	IMPOSTE DIRETTE	IVA	IRAP
SEMPLIFICATO PER LE IMPRESE MINORI	SEMPLIFICATA	PRINCIPIO DI CASSA: differenza ricavi incassati- costi pagati	SI	SI	NO
ORDINARIO	ORDINARIA	PRINCIPIO DI CASSA: differenza ricavi incassati- costi pagati	SI	SI	NO
FORFETARIO	NESSUNA	78% DEL FATTURATO	NO	NO	NO

LAVORATORE AUTONOMO «INDIPENDENTE»

REGIME FISCALE/ CONTABILE	OBBLIGO DI APPLICAZIONE DELLA RITENUTA	OBBLIGO DI FATTURAZIONE ELETTRONICA	APPLICAZIONE ISA	CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE
SEMPLIFICATO PER LE IMPRESE MINORI	SÌ	SÌ	SÌ	SÌ
ORDINARIO	SÌ	SÌ	SÌ	SÌ
FORFETARIO	NO	SÌ	NO	SÌ MA LIMITATAMENTE ALL'ANNO 2024

ASSOCIAZIONE TRA PROFESSIONISTI SENZA PERSONALITÀ GIURIDICA

Ai sensi dell'art. 53 co. 1 del TUIR, sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni in forma associata. L'art. 5 co. 3 lett. c) del TUIR menziona le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni e le equipara alle società semplici.

ASSOCIAZIONE TRA PROFESSIONISTI SENZA PERSONALITÀ GIURIDICA

L'attività forense esercitata in forma associata può essere esercitata in 2 regimi contabili/fiscali:

- Regime semplificato per le imprese minori;
- Regime ordinario.

Analogamente al lavoratore autonomo individuale, i regimi ordinario e semplificato sono assoggettati alle medesime imposte ma differiscono per il meccanismo di contabilizzazione.

Non è applicabile invece alle associazioni tra professionisti il regime forfetario.

ASSOCIAZIONE TRA PROFESSIONISTI SENZA PERSONALITÀ GIURIDICA

Ai fini fiscali sono assimilate alle società di persone, pertanto il reddito:

- è determinato in capo all'associazione professionale con la qualifica di reddito di lavoro autonomo e pertanto con il principio di cassa;
- è imputato ai soci indipendentemente dalla effettiva distribuzione in applicazione del principio di trasparenza, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili.

ASSOCIAZIONE TRA PROFESSIONISTI SENZA PERSONALITÀ GIURIDICA

REGIME FISCALE/ CONTABILE	CONTABILITÀ	CALCOLO DEL REDDITO	IMPOSTE DIRETTE	IVA	IRAP
SEMPLIFICATO PER LE IMPRESE MINORI	SEMPLIFICATA	PRINCIPIO DI CASSA: differenza ricavi incassati- costi pagati	<u>NO</u> le imposte vengono imputate per trasparenza ai soci	SI	<u>SI</u>
ORDINARIO	ORDINARIA	PRINCIPIO DI CASSA: differenza ricavi incassati- costi pagati	<u>NO</u> le imposte vengono imputate per trasparenza ai soci	SI	<u>SI</u>

ASSOCIAZIONE TRA PROFESSIONISTI SENZA PERSONALITÀ GIURIDICA

REGIME FISCALE/ CONTABILE	OBBLIGO DI APPLICAZIONE DELLA RITENUTA	OBBLIGO DI FATTURAZIONE ELETTRONICA	APPLICAZIONE ISA	CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE
SEMPLIFICATO PER LE IMPRESE MINORI	SÌ	SÌ	SÌ	SÌ
ORDINARIO	SÌ	SÌ	SÌ	SÌ

SOCIETÀ TRA AVVOCATI

La professione forense può essere esercitata, oltre che individualmente o con la partecipazione in associazioni tra avvocati, anche in forma societaria.

Le società tra avvocati sono attualmente disciplinate dall'art. 4-bis della L. 31.12.2012 n. 247 di riforma dell'ordinamento forense, così come introdotto dall'art. 1 co. 141 lett. b) della L. 4.8.2017 n. 124.

SOCIETÀ TRA AVVOCATI COSTITUZIONE E FORMA SOCIETARIA

È consentito costituire società tra avvocati nelle seguenti forme:

- società di persone;
- società di capitali;
- società cooperative

L'avvocato può partecipare ad una sola associazione o società tra avvocati (art. 70 co. 3 del Codice deontologico).

LA SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA TRA AVVOCATI

Ai fini fiscali sono assimilate alle società di capitali, pertanto il reddito:

- è determinato in capo alla società con la qualifica di reddito di impresa e pertanto con il principio di competenza;
- è imputato alla società che ne versa le relative imposte;
- la distribuzione di utili è ulteriormente tassata in capo ai soci con il meccanismo della ritenuta a titolo di imposta (26%).

Ai fini contabili esiste unicamente il regime ordinario

LA SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA TRA AVVOCATI

REGIME FISCALE/ CONTABILE	CONTABILITÀ	CALCOLO DEL REDDITO	IMPOSTE DIRETTE	IVA	IRAP
ORDINARIO	ORDINARIA	PRINCIPIO DI COMPETENZA: differenza ricavi -costi	<u>IRES (24%)</u> In caso di distribuzione dividendi ulteriore ritenuta del 26%	SI	SI

LA SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA TRA AVVOCATI

REGIME FISCALE/ CONTABILE	OBBLIGO DI APPLICAZIONE DELLA RITENUTA	OBBLIGO DI FATTURAZIONE ELETTRONICA	APPLICAZIONE ISA	CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE
ORDINARIO	<u>NO</u>	Sì	Sì	<u>NO</u>

RIORGANIZZAZIONE DEGLI STUDI IN SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI

L'art. 5 co. 1 lett. f) n. 2.4 della L. 111/2023 (Legge delega per la riforma fiscale) - tra i principi di riforma dei criteri di determinazione dei redditi di lavoro autonomo - dispone la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti, attualmente caratterizzate dal principio di realizzo.

Come chiarito dalla Relazione illustrativa, "la neutralità dell'operazione straordinaria comporta che i valori facenti parte del patrimonio del dante causa sono acquisiti dall'avente causa al medesimo valore fiscale assunto in capo allo stesso dante causa e trattati, conseguentemente, in continuità di valori".. La norma dovrà confluire nell'art. 177-bis del TUIR di prossima istituzione.

RIORGANIZZAZIONE DEGLI STUDI IN SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI

Articolo 177-bis (Operazioni straordinarie e attività professionali)

«I conferimenti di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, comunque riferibili all'attività artistica o professionale, in una società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze; il soggetto conferente assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, la somma algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti di attività e passività conferite e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine a quanto ricevuto, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti nelle scritture contabili e i valori fiscalmente riconosciuti»

RIORGANIZZAZIONE DEGLI STUDI IN SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI

Attualmente sia il conferimento di uno studio professionale individuale in una STP a responsabilità limitata, sia la trasformazione di un'associazione tra professionisti in una STP **sono operazioni potenzialmente plusvalenti** e equiparate al conferimento di beni

RIORGANIZZAZIONE DEGLI STUDI IN SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI

Un avvocato gestisce uno studio in forma individuale che ha il seguente stato patrimoniale

ATTIVITÀ		PASSIVITÀ	
IMMOBILIZZAZIONI	€ 100.000	FONDI AMMORTAMENTO	€ 60.000
CREDITI	€ 150.000	TFR	€ 10.000
DISPONIBILITÀ LIQUIDE	€ 50.000	DEBITI	€ 40.000
TOTALE ATTIVITÀ	€ 300.000	TOTALE PASSIVITÀ	€ 110.000
		NETTO	€ 190.000

RIORGANIZZAZIONE DEGLI STUDI IN SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI

Con l'attuale normativa l'importo del conferimento, pari ad € 190.000, sarebbe tassato in capo all'avvocato come reddito di lavoro autonomo ex art. 54 del TUIR. Ipotizzando:

- Irpef (43%) € 81.700;
- Add. Regionale (1,2%) € 2.280;
- Add. Comuiale (0,8%) € 1.520.
- Totale Imposte € 85.500.

L'avvocato dovrebbe pagare, a fronte di una partecipazione della STP del valore di € 190.000, quindi senza ottenere alcuna liquidità, imposte per € 85.500.

RIORGANIZZAZIONE DEGLI STUDI IN SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI

Con l'introduzione dell'art. 177-bis del TUIR, e la conseguente neutralità fiscale dell'operazione di conferimento, l'avvocato otterrebbe lo stesso risultato non pagando nessuna imposta.

In tal caso la società dovrà allineare la propria contabilità ai valori fiscalmente riconosciuti in capo al lavoratore autonomo e, in caso di disallineamenti, compilare un apposito prospetto nella dichiarazione dei redditi.

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

L'istituto del concordato preventivo biennale (CPB) prevede la formulazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di una proposta per la definizione biennale del reddito derivante dall'esercizio dell'attività d'impresa o **dall'esercizio di arti e professioni** ai fini delle imposte dirette e del valore della produzione netta ai fini IRAP (art. 7 del DLgs. 13/2024). L'adesione al concordato non produce effetti ai fini IVA.

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

Il nuovo istituto è riservato a due categorie di contribuenti:

- i soggetti che applicano gli ISA (non deve sussistere una causa di esclusione dagli ISA per il periodo precedente a quello di efficacia del concordato; quindi i soggetti esclusi dagli ISA per il 2023 non possono aderire al CPB 2024-2025);
- i contribuenti in regime forfetario di cui alla L. 190/2014 (per tali soggetti il concordato si applica in via sperimentale per il periodo d'imposta 2024).

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE TERMINI

A regime, il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il **31 luglio**, ovvero entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (art. 9 co. 3 del DLgs. 13/2024).

Per il primo anno di applicazione dell'istituto, l'adesione era posticipata in coincidenza con il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (modello REDDITI 2024), ossia il 31/10/2024 (per i soggetti "solari"). Tale termine è tassativo, per cui l'adesione non può essere espressa con una dichiarazione tardiva (circ. Agenzia delle Entrate 18/2024, § 2.3).

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE PROROGA TERMINI

Per effetto dell'art. 1 del DL 167/2024, i **soggetti ISA** che hanno presentato la dichiarazione dei redditi entro il 31/10/2024 e, pur avendone i requisiti, non hanno aderito al CPB, **possono esprimere adesione alla proposta entro il 12.12.2024.**

L'adesione è consentita a condizione che nella dichiarazione integrativa non siano indicati un minore imponibile, un minore debito d'imposta o un maggiore credito rispetto a quelli riportati nella dichiarazione **originaria presentata entro il 31.10.2024.**

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE CALCOLO DEL REDDITO

Le proposte di CPB vengono formulate sulla base di una metodologia (approvata con il DM 14.6.2024, per quanto riguarda i soggetti ISA, e con il DM 15.7.2024, per quanto riguarda i contribuenti in regime forfetario) che valorizza i dati:

- forniti dai contribuenti;
- relativi ai modelli ISA;
- presenti nelle banche dati dell'Amministrazione finanziaria.

Fondamentale la corretta applicazione del questionario ISA.

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

FORMA GIURIDICA	OPZIONE PER IL CONCORDATO
LAVORATORE AUTONOMO REGIME SEMPLIFICATO/ORDINARIO	SÌ
LAVORATORE AUTONOMO REGIME FORFETARIO	SÌ ma non biennale (solo 2024)
ASSOCIAZIONE TRA PROFESSIONISTI	SÌ
SOCIETÀ TRA PROFESSIONISTI	NO

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE ESCLUSIONE PER TALUNE STP

FAQ AdE DEL 17/10/2024

Stante il fatto che alcuni ISA sono approvati esclusivamente per attività esercitate in forma di lavoro autonomo, come ad esempio per le attività degli studi notarili, delle attività tecniche svolte da geometri, delle **attività degli studi legali**, servizi forniti da commercialisti, servizi forniti da esperti contabili, consulenti del lavoro, revisori contabili, periti, consulenti e altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi.

Sulla base dell'indicazione contenuta nelle FAQ si desume quindi che la **STA** che produce reddito d'impresa, non potendo compilare il quadro F nel modello ISA, dichiara una causa di esclusione dagli indici e, conseguentemente, **non può aderire al concordato.**

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE REGIME DEL RAVVEDIMENTO

Il "regime del ravvedimento" è una misura opzionale che riconosce limitazioni all'attività di accertamento per i periodi d'imposta 2018-2022 a fronte del versamento di un'imposta sostitutiva (art. 2-quater del DL 113/2024).

Ambito soggettivo

Posso beneficiare della misura i soli soggetti ISA che:

- aderiscono al concordato preventivo biennale (CPB) entro il 31.10.2024;
- hanno applicato gli ISA per i periodi oggetto di sanatoria (2018-2022).

Non possono quindi aderirvi i contribuenti in regime forfetario.

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE REGIME DEL RAVVEDIMENTO

Limitazione dell'attività di accertamento

Durante i periodi oggetto di sanatoria (con avvenuto pagamento del dovuto o in regola con il pagamento rateale), le rettifiche del reddito d'impresa e di lavoro autonomo di cui all'art. 39 del DPR 600/73 (analitiche, induttive e presuntive) e quelle IVA di cui all'art. 54 co. 2 secondo periodo del DPR 633/72 (presuntive) restano possibili solo in caso di:

- decadenza dal concordato preventivo biennale;
- applicazione di una misura cautelare o rinvio a giudizio per i reati tributari di cui al DLgs. 74/2000 (ad esclusione di quelli su dichiarazione infedele, omesso versamento di ritenute certificate e IVA, indebita compensazione) e per i reati di false comunicazioni sociali, riciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita e autoriciclaggio, commessi nel corso degli anni 2018-2022;
- mancato perfezionamento del ravvedimento per decadenza dalla rateazione;
- dichiarazione infedele delle cause di esclusione di cui al co. 6-bis, ossia delle cause di esclusione legate all'emergenza COVID e al non normale svolgimento dell'attività.

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE REGIME DEL RAVVEDIMENTO

PUNTEGGIO ISA	COEFFICIENTE DI REDDITIVITÀ
10	5%
8-10	10%
6-8	20%
4-6	30%
3-4	40%
INFERIORE A 3	50%

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE REGIME DEL RAVVEDIMENTO

PUNTEGGIO ISA	ALIQUOTA IMPOSTA SOSTITUTIVA
SUPERIORE A 8	10%
6-8	12%
INFERIORE A 6	15%

L'imposta sostitutiva non può essere inferiore a € 1.000 per ogni annualità.

È inoltre prevista un imposta sostitutiva sull'IRAP del 3,9%, ovviamente se dovuta l'imposta.

Attualmente il termine per aderire al regime del ravvedimento è posto nel 31/03/2025

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE REGIME DEL RAVVEDIMENTO

Ampliamento dei termini di accertamento

L'art. 2-quater co. 14 del DL 113/2024 convertito estende i termini di accertamento.

Per i soggetti ISA che aderiscono al CPB e adottano il regime del ravvedimento per una o più annualità tra i periodi 2018, 2019, 2020 e 2021, i termini di decadenza per l'accertamento (per imposte dirette e IVA) relativi alle annualità oggetto di ravvedimento sono prorogati al 31.12.2027.

In ogni caso, per i soggetti ISA che aderiscono al CPB (senza ricorrere al regime del ravvedimento) i termini di decadenza per l'accertamento in scadenza al 31/12/2024 sono prorogati al 31/12/2025.

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE ULTIME COMUNICAZIONI



Divisione Contribuenti
Direzione Centrale Piccole e Medie Imprese

Gentile contribuente,

ogni anno l'Agenzia, sulla base dei continui aggiornamenti delle informazioni che confluiscono nelle banche dati che costituiscono il proprio patrimonio informativo, individua casi anomali che, dopo ulteriori approfondimenti, sono selezionati per le attività di controllo.

In tale contesto è stato rilevato che la sua dichiarazione per l'anno 2023 indica un reddito derivante da attività di lavoro autonomo inferiore a quello dei dipendenti che lavorano nello stesso settore economico¹.

Questo aspetto, in assenza di giustificazioni oggettive, può essere considerato anomalo.

Al riguardo è utile ricordare che per rendere il reddito coerente con il valore minimo di settore:

- può ancora integrare i redditi dichiarati per il periodo d'imposta 2023;
- per gli anni d'imposta 2024 e 2025 può aderire, entro il prossimo 12 dicembre 2024, al Concordato preventivo biennale (CPB). In tal caso può anche avvalersi, entro il 31 marzo 2025, del ravvedimento per ciascuna delle annualità dal 2018 al 2022².

Cordiali saluti

IL DIRETTORE CENTRALE PICCOLE E MEDIE IMPRESE

Salvatore Cortese

dott. Andrea Austoni

Dottore commercialista - revisore contabile

studio
austoni pizzetti & partners



GRAZIE DELL'ATTENZIONE

Dott. Andrea Austoni

Telefono 0363917000

mail: andrea.austoni@studioaustonipizzetti.it

Indirizzo web www.studioaustonipizzetti.it

LinkedIn www.linkedin.com/in/andrea-austoni-90a08578