



Senato della Repubblica

Commissione 6^a Finanze e tesoro

**Audizione della Rete delle Professioni Tecniche
sull'Atto del Governo n. 99 "Schema di decreto
legislativo recante disposizioni in materia di
semplificazioni fiscali", nell'ambito dell'indagine
conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul
rapporto tra contribuenti e fisco**

Roma, 30 luglio 2014

**RETE NAZIONALE DELLE PROFESSIONI DELL'AREA
TECNICA E SCIENTIFICA**

**CONSIGLIO NAZIONALE ARCHITETTI, PIANIFICATORI,
PAESAGGISTI E CONSERVATORI**

CONSIGLIO NAZIONALE CHIMICI

**CONSIGLIO NAZIONALE DOTTORI AGRONOMI E
DOTTORI FORESTALI**

**CONSIGLIO NAZIONALE GEOMETRI E
GEOMETRI LAUREATI**

CONSIGLIO NAZIONALE GEOLOGI

CONSIGLIO NAZIONALE INGEGNERI

**COLLEGIO NAZIONALE PERITI AGRARI E
PERITI AGRARI LAUREATI**

**CONSIGLIO NAZIONALE PERITI INDUSTRIALI E
PERITI INDUSTRIALI LAUREATI**

**CONSIGLIO DELL'ORDINE NAZIONALE
TECNOLOGI ALIMENTARI**

Indice

1. Proposta di emendamento all'art. 10 (Spese di vitto e alloggio dei professionisti)	2
1.1. Relazione alla proposta di emendamento	2
1.2. La proposta di emendamento	7
2. Proposta di emendamento all'art. 11 (Società tra professionisti)	8
2.1. Relazione alla proposta di emendamento	8
2.2. La proposta di emendamento	13

1. Proposta di emendamento all'art. 10 (Spese di vitto e alloggio dei professionisti)

1.1. Relazione alla proposta di emendamento

Come è noto Il D.P.R. 137/2012 ha introdotto con l'art. 7, l'obbligo di formazione continua per tutti i professionisti che esercitano una professione per la quale sia necessaria l'iscrizione ad un Ordine o Collegio.

Tale obbligo, che se disatteso costituisce un illecito disciplinare, deve essere assolto attraverso la partecipazione a corsi di formazione che possono essere organizzati dagli Ordini e dai Collegi, da associazioni di iscritti agli albi e da altri soggetti autorizzati dai Consigli nazionali degli Ordini o Collegi. A causa di tale obbligo i professionisti si trovano nella condizione di dover affrontare alcune spese per la partecipazione ai corsi, per il viaggio, o ancora per il vitto o per il soggiorno che possono essere portate in deduzione nella formazione del reddito di esercizio.

Il comma 5° dell'art.54 del D.P.R. 917/1986 il *Testo unico delle imposte sui redditi* prevede, tuttavia, che tali spese possano essere dedotte solamente nella misura del 50% e non in misura totale, con la conseguenza di rendere più gravoso per i professionisti il pagamento delle relative imposte sul reddito.

Si legge, infatti, al 5° comma del citato articolo che *“Le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno sono deducibili nella misura del 50 per cento del loro ammontare.”* stabilendo con ciò un principio di parziale (e non completa) inerenza di tali spese alla formazione del reddito d'esercizio.

Tuttavia, la presunzione di parziale inerenza non sembra potersi applicare ai corsi di formazione di cui all'articolo 7 del D.P.R. 137/2012.

L'obbligo di formazione per i professionisti, configurandosi come condizione necessaria per l'esercizio della professione, crea un imprescindibile ed oggettivo nesso funzionale (inerenza) tra le spese sostenute per la partecipazione ai corsi ed il percepimento dei compensi di natura professionale.

Si rende, perciò, necessario, rendere totale la deducibilità delle spese relative ai corsi di formazione integrando il comma 5 dell'art.54 con l'aggiunta

del seguente testo: *“Fatto salvo quanto indicato nel precedente capoverso, sono considerate integralmente deducibili le spese sostenute per la partecipazione ai corsi di formazione continua, di cui al comma 2 dell’articolo 7 del D.P.R. 137/2012 e le inerenti spese di viaggio e soggiorno”.*

Tale modifica garantirebbe, pertanto, il superamento dell’attuale incoerenza tra la presunzione di parziale inerenza delle spese di formazione obbligatoria, sancita dal comma 5 dell’art 54 del D.P.R. 917/1986, e invece la dimostrata ed oggettiva integrale inerenza delle stesse rispetto all’attività professionale esercitata che devono, quindi, essere totalmente dedotte nella formazione del reddito di esercizio e non solo nella misura del 50%.

La richiesta, formalizzata in un emendamento del comma 5° dell’art. 54 del D.P.R. 917/1986, non comporta alcuna riduzione del gettito erariale a seguito dell’aumento della deducibilità ma, come si vedrà successivamente, potrà comportare un incremento dello stesso.

Per procedere ad una valutazione dell’impatto sulla finanza pubblica dell’emendamento è necessario inquadrare qual è l’implementazione della norma.

Rispetto all’offerta formativa, i soggetti che possono erogare la formazione obbligatoria sono individuati nel comma 2° e 5° dell’articolo 7 del D.P.R. 137/2012. Al comma 2° vengono indicati gli ordini, i collegi e le associazioni degli iscritti agli albi o “altri soggetti” preventivamente autorizzati dai consigli nazionali degli ordini o collegi, previo parere vincolante del Ministero vigilante. Al comma 5° viene data la possibilità che la formazione venga realizzata in collaborazione o convenzione con altri soggetti, laddove la stessa sia organizzata dagli ordini o collegi. Da quanto riportato dal comma 2° e 5° dell’articolo 7 emerge, dunque, come la formazione possa essere affidata ad una pluralità di soggetti. Tra i soggetti individuati ci sono sicuramente gli enti e le società che si occupano di formazione, che possono erogare la formazione sia autonomamente, previa autorizzazione dei consigli nazionali, sia in collaborazione con gli ordini e i collegi.

La possibilità che tali soggetti possano erogare formazione è, inoltre, implicitamente contenuta nella relazione illustrative della norma, laddove viene indicato che le delibere sull’accoglimento o il diniego delle autorizzazione da parte dei consigli nazionali devono ottenere il parere vincolante del ministro vigilante con “finalità di tutela verso comportamenti anticoncorrenziali”. La formazione obbligatoria può, quindi, essere erogata sia gratuitamente, sia avere

un costo per i professionisti che vi partecipano, soprattutto nel caso la stessa venga realizzata da enti o società esterni (sia autonomamente che in collaborazione con ordini o collegi).

I professionisti, al fine dell'assolvimento degli obblighi formativi, devono partecipare ai corsi di formazione accreditati e, conseguentemente, sostengono i costi connessi agli stessi. Il principale costo individuabile nell'obbligo formativo è quello relativo alle quote di iscrizione, laddove la stessa sia prevista. La parziale deducibilità del costo, nella previsione vigente del comma 5° dell'art. 54 del D.P.R. 917/1986, incide negativamente sulla propensione dei professionisti a partecipare a corsi a pagamento.

La proposta di emendamento presentata dalla Rete delle Professioni Tecniche, innalzando la deducibilità dei costi al 100%, aumenta la convenienza a partecipare a tali corsi e, quindi, amplia la platea dei potenziali partecipanti.

La totale deducibilità delle spese di partecipazione comporterà una riduzione del reddito imponibile dei professionisti, con un incidenza negativa sul gettito fiscale, che però sarà controbilanciata dalla maggiore spesa dei professionisti per corsi di formazione a pagamento e quindi dai maggiori introiti derivanti da un aumento del reddito degli enti e delle società erogatrici della formazione.

Infatti, da un'analisi condotta sui dati degli studi di settore per l'anno 2011 su otto attività professionali interessate dall'applicazione dell'obbligo formativo, emerge una aliquota media IRPEF dei contribuenti interessati, calcolata sul reddito lordo, pari a 28,26% (TABELLA 1).

Conseguentemente, l'approvazione dell'emendamento comporterà un minor gettito pari al 14,13% delle spese sostenute in quanto la deducibilità delle spese sarà incrementata fino al 100% dall'attuale 50%.

A fronte di questo minor gettito, gli enti e le società erogatrici di formazione verseranno maggiori imposte sull'utile prodotto, nella misura del 27,5% per i soggetti IRES, più una aliquota IRAP variabile tra il 2,98% ed il 4,82% sul valore della produzione calcolata ai fini IRAP.

Ovviamente, non tutto il maggior reddito sarà imponibile secondo le aliquote individuate, in quanto la base imponibile è ottenuta dalla differenza tra redditi prodotti e i costi sostenuti.

Essendo del tutto aleatorio ipotizzare la tipologia e l'incidenza dei costi sostenuti dalle aziende erogatrici di formazione, non è possibile stimare esattamente l'utile prodotto dalle stesse.

Sebbene non sia possibile effettuare questa stima, due considerazioni possono essere fatte sui costi sostenuti. La prima considerazione, di natura generale, è che i costi sostenuti dagli enti o dalle società di formazione si trasformeranno in reddito in capo ai dipendenti o ai fornitori delle stesse, con una aliquota media molto probabilmente superiore al 14,13%. La seconda considerazione è sulle componenti di costo delle attività formative, che vedono tra i principali quelli legati ai formatori. Essendo i formatori dipendenti o professionisti esperti nelle materie oggetto delle attività di docenza, sicuramente i loro redditi scontreranno un'aliquota Irpef superiore al 14,13%.

Una ulteriore considerazione deve essere fatta sull'aliquota media individuata per i professionisti (28,26%); essendo calcolata solo sui contribuenti assoggettati agli studi di settore non tiene in considerazione quei professionisti che sono assoggettati a regimi fiscali di vantaggio. Nel caso, ad esempio, del regime per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, l'approvazione dell'emendamento comporterebbe una riduzione del gettito fiscale pari al 2,5% delle spese sostenute, in quanto i contribuenti inclusi in tale regime sono assoggettati ad una imposta sostitutiva del 5%. A fronte di una riduzione del gettito pari al 2,5% delle spese di formazione dedotte, ci si troverebbe sicuramente di fronte ad introiti superiori generati dall'imposizione nei confronti degli enti e delle società erogatrici delle attività formative.

In conclusione, dai dati riportati e dalle considerazioni effettuate, è desumibile che l'approvazione dell'emendamento al comma 5° dell'art. 54 del D.P.R. 917/1986, non solo non avrà un impatto negativo sul gettito erariale, ma potrà avere effetti positivi sullo stesso.

Tab. 1 Redditi, costi e aliquote IRPEF di alcune attività professionali. Anno 2011

Studi di Settore anno 2011	TOTALE CONTRIBUENTI				
	Numero	Ricavi o Compensi medi dichiarati *	Costi dedotti *	Reddito medio d'impresa o di lavoro autonomo*	Aliquota IRPEF su Reddito lavoro autonomo
VK02U - Attività degli studi di ingegneria	50.935	58,5	19,0	39,4	28,66%
VK03U - Attività tecniche svolte da geometri	47.262	40,4	14,6	25,8	24,68%
VK04U - Attività degli studi legali	99.867	73,4	25,5	47,9	30,32%
VK05U - Servizi contabili e consulenze del lavoro	80.865	93,2	42,0	51,2	30,81%
VK06U - Servizi forniti da revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi	10.317	51,1	21,2	29,9	25,69%
VK17U - Periti industriali	8.724	58,6	18,7	39,9	28,78%
VK18U - Studi di architettura	50.940	42,2	15,9	26,3	24,72%
UK20U - Attività professionale svolta da psicologi	15.419	28,7	7,3	21,4	24,20%
Aliquota IRPEF Media					28,26%

* dati in migliaia di €

1.2. La proposta di emendamento

Di seguito si elenca il testo vigente del comma 5 art.54 e in grassetto la proposta di modifica.

“Le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno sono deducibili nella misura del 50 per cento del loro ammontare.”

“Fatto salvo quanto indicato nel precedente capoverso, sono considerate integralmente deducibili le spese sostenute per la partecipazione ai corsi di formazione continua, di cui al comma 2 dell’articolo 7 del D.P.R. 137/2012 e le inerenti spese di viaggio e soggiorno”.

2. Proposta di emendamento all'art. 11 (Società tra professionisti)

2.1. Relazione alla proposta di emendamento

L'applicazione del regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite per l'esercizio delle professioni alle *Società tra professionisti (STP)*, prevista dall'articolo 11 dello *Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali*, comporta alcune problematiche civilistiche e applicative che possono avere un effetto negativo sullo stesso sviluppo e diffusione delle STP.

Rispetto all'inquadramento civilistico, l'articolo 10 della legge 183/2011 prevede che le *Società tra professionisti* adottino uno dei modelli societari esistenti, non ipotizzando la creazione di un nuovo modello societario ad hoc. La volontà del legislatore è evidentemente quella di creare dei soggetti societari che possano offrire una pluralità di competenze e possiedano le capacità economiche e finanziarie per far fronte ai crescenti investimenti richiesti per l'esecuzione delle prestazioni professionali in ambiti di mercato sempre più estesi e concorrenziali. Da qui la possibilità di includere, nella compagine sociale, soci non professionisti con finalità di investimento.

L'insieme di norme contenute nel sopracitato articolo 10 evidenziano una netta distinzione tra soggetto esercente l'attività e gli esecutori della stessa, individuando nella società il centro di interesse patrimoniale mentre nei soci professionisti i soggetti preposti all'esecuzione della prestazione.

Tale distinzione comporta che, benché l'attività esercitata sia di natura professionale, il reddito prodotto faccia capo alla società, costituendo inevitabilmente reddito di impresa.

Tale conclusione è conforme alla soluzione proposta dall'Agenzia delle Entrate, lo scorso 8 maggio, in risposta ad un interpello presentato da una *Società tra professionisti* costituita nella forma di

società a responsabilità limitata. L'Agenzia nel rispondere al contribuente riporta che *“Dette società professionali non costituiscono un genere autonomo con propria causa, ma appartengono alle società tipiche disciplinate dai titoli V e VI del libro V del codice civile e, pertanto, sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto, salvo le deroghe ed integrazioni previste dalla disciplina speciale contenuta nella legge n. 183 del 2011 e nel regolamento attuativo. Ne consegue che anche per le s.t.p. trovano conferma le previsioni di cui agli articoli 6, ultimo comma, e 81 del TUIT, per effetto dei quali il reddito complessivo delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito di impresa. Ai fini della qualificazione del reddito prodotto dalle s.t.p., non assume alcuna rilevanza, pertanto, l'esercizio dell'attività professionale, risultando a tal fine determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria”*.

Correttamente il parere dell'Agenzia delle Entrate dà una rilevanza centrale al criterio soggettivo (la veste giuridica societaria) rispetto all'oggetto dell'attività svolta dalla *Società tra professionisti*.

Parte della dottrina rileva, invece, come la sostanza dell'attività esercitata debba prevalere sulla forma e propende per l'applicazione del regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni così come riportato nell'articolo 11 dello Schema di decreto legislativo oggetto della presente proposta emendativa.

Argomenti centrali a sostegno di tali tesi sono la natura dell'attività svolta, l'esclusività dell'oggetto sociale e l'obbligo di iscrizione agli Ordini e Collegi professionali.

Tale tesi risulta non condivisibile in quanto, sebbene da un lato vi sia una forte similitudine tra le *Società tra professionisti* (di cui all'articolo 10 della Legge 183/2001) e le *Società tra avvocati* (STA, di cui al D.Lgs. 96/2001, alle quali si applica il regime fiscale previsto dall'articolo 11 dello Schema di decreto legislativo), esse si differenziano per due elementi sostanziali. Da un lato la possibilità di

costituire le *Società tra professionisti* anche come società di capitali e dall'altro la presenza all'interno della compagine sociale di queste ultime anche di soci non professionisti. Inoltre, l'obbligo di iscrizione all'Ordine professionale per le *Società tra professionisti* va inquadrato come elemento rafforzativo del criterio soggettivo, comportando una effettiva distinzione tra società e soci anche rispetto all'oggetto sociale.

Peraltro, rispetto ad una *Società tra professionisti* costituita nella forma di società di capitali l'applicazione del criterio di cassa (conseguente all'applicazione del regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni), con l'imponibilità per trasparenza sui soci e l'applicazione della ritenuta di acconto di cui all'articolo 25 del D.P.R. 600/1973, genererebbe una serie di problematiche di cui riportiamo un breve elenco non esaustivo:

- necessità di redigere il bilancio di esercizio secondo il criterio di competenza e imposizione in capo ai soci secondo il criterio di cassa, con la conseguente necessità di porre in essere una gestione contabile che contempra entrambi i criteri;
- sostanziale difformità tra risultato di esercizio della società e base imponibile ai fini fiscali;
- difficoltà nel remunerare il lavoro dei soci in corso d'anno per rispettare i vincoli posti in essere dalla normativa relativa alla distribuzione degli utili;
- difficoltà nell'attribuzione della ritenuta ai singoli soci in quanto parte del patrimonio della società;
- impossibilità di ripartire il reddito prodotto tra i singoli soci in base al lavoro svolto (così come accade nelle associazioni tra professionisti) senza risultare in contrasto con quanto previsto dall'atto costitutivo e dallo statuto della società.

Senza considerare che il reddito tassato per trasparenza con il principio di cassa potrebbe disincentivare la partecipazione alle STP dei soci non professionisti in qualità di soci di investimento.

Occorre, inoltre, rilevare come l'applicazione alle *Società tra professionisti* del regime fiscale per le associazioni professionali farebbe venir meno la convenienza ad utilizzare la prima forma organizzativa rispetto alla seconda. Infatti, se a vantaggio delle STP resterebbe la possibilità di far partecipare in qualità di soci soggetti non professionisti e di poter contare su una piena autonomia patrimoniale della società rispetto ai soci (nel caso si opti per una società di capitali), dall'altro si devono tenere in considerazione i maggiori costi di costituzione e gestione, la complessità delle norme previste dal codice civile per il modello di società scelto rispetto a quelle che regolano una associazione professionale, nonché l'insieme degli altri obblighi derivanti dall'applicazione dell'articolo 10 della legge 183/2011.

Un altro argomento che viene utilizzato a favore dell'assoggettamento delle STP al regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni attiene al profilo previdenziale delle stesse.

Mentre pochi sono i dubbi circa l'obbligo per le STP di versare alle Casse professionali il contributo integrativo, in quanto i regolamenti delle stesse prevedono che il contributo integrativo sia dovuto da tutti gli iscritti agli albi o ai registri (incluse, dunque, le STP), rimangono da definire gli aspetti di assoggettabilità del reddito prodotto ai fini della determinazione del contributo soggettivo.

Secondo alcuni commentatori, solo nel caso in cui il reddito delle *Società tra professionisti* fosse ricondotto ai redditi di lavoro autonomo, così come previsto dall'articolo 11 dello Schema di decreto legislativo, esso concorrerebbe alla formazione della base imponibile ai fini del calcolo del contributo soggettivo.

Tale assunto, però, non è condivisibile.

Occorre rilevare, inizialmente, che i soci di una società di persone che svolgono la loro attività lavorativa con abitudine e prevalenza sono iscrivibili alla Gestione previdenziale dei Commercianti. Allo stesso modo i soci di una società a responsabilità limitata che esercitano in modo personale, continuativo e prevalente

l'attività prevista dall'oggetto sociale della società, sono iscrivibili alla Gestione previdenziale dei Commercianti, mentre solo i soci delle società costituite come società per azioni non sono assoggettabili a tale gestione, in quanto non si presume che l'attività lavorativa sia svolta direttamente dai soci.

Orbene, nelle *Società tra professionisti* l'oggetto sociale viene perseguito esclusivamente con il lavoro prestato dai soci professionisti, per cui non vi è dubbio che gli stessi siano assoggettabili a contribuzione previdenziale, ricorrendo i requisiti di abitualità e prevalenza. Tali soci professionisti sono, inoltre, iscritti ad albi o registri tale per cui i redditi da essi prodotti non sarebbero assoggettabili alla Gestione Commercianti dell'INPS ma potrebbero essere attratti dalla gestione delle singole Casse professionali di appartenenza, con gli stessi principi utilizzabili per l'iscrizione alla Gestione Commercianti dell'INPS.

In questa ipotesi, di conseguenza, sebbene il reddito prodotto dalle STP sia configurabile come reddito di impresa, la peculiarità dell'attività svolta dalle suddette società comporterebbe l'assoggettabilità dello stesso a contribuzione soggettiva da parte delle singole Casse previdenziali. Al fine di eliminare qualunque dubbio interpretativo, le stesse Casse professionali potrebbero adeguare i propri regolamenti al fine di includere nella base imponibile del contributo soggettivo il reddito prodotto dalle *Società tra professionisti* per la quota spettante a ciascun socio professionista.

Alla luce di quanto fino ad ora esposto, appare evidente come il regime fiscale del reddito di impresa sia da considerarsi il regime fiscale naturale cui assoggettare le società tra professionisti.

Ciò nonostante, è da rilevare come l'applicazione del regime fiscale delle associazioni tra professionisti alle STP non debba essere esclusa a priori, in quanto la sua applicazione potrebbe risultare, nonostante l'aumento della complessità tecnico-operativa, conveniente per alcuni soggetti.

2.2. La proposta di emendamento

Con la presente nota si propone un emendamento dell'articolo 11 dello *Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali* che, attualmente, recita: *“Alle società costituite ai sensi dell'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, indipendentemente dalla forma giuridica, si applica, anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, il regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”*.

Si propone di sostituire integralmente l'art. 11 con il seguente:

“11. Alle società costituite ai sensi dell'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, si applicano, anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, i regimi fiscali previsti per i modelli societari dalle stesse adottate”.

Al fine di dare maggiore impulso allo sviluppo delle società tra professionisti, allargando la platea dei soggetti interessati, al proposto emendamento si aggiungono i seguenti commi:

- “2. In fase di costituzione, derogando a quanto previsto nel comma precedente, le società possono optare per il regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.***
- 3. L'esercizio dell'opzione di cui al comma 2 è irrevocabile, e si applica anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446”***.

Con finalità di tutela per le società tra professionisti già operanti e riduzione del rischio di contenzioso, al proposto emendamento si aggiunge il seguente comma:

“4. Alle società di cui al comma 1, già costituite prima dell’entrata in vigore della presente norma, si applica il regime fiscale desumibile da comportamento concludente”.