

# Imposte e struttura organizzativa dell'attività professionale in Europa



Centro Studi Consiglio Nazionale Ingegneri



# CONSIGLIO NAZIONALE DEGLI INGEGNERI

PRESSO IL MINISTERO DELLA GIUSTIZIA - 00186 ROMA - VIA ARENULA, 71

dott. ing. Sergio Polese	<i>Presidente</i>
prof. ing. Giancarlo Giambelli	<i>Vice Presidente</i>
dott. ing. Alberto Dusman	<i>Segretario</i>
dott. ing. Alessandro Biddau	<i>Tesoriere</i>
dott. ing. Leonardo Acquaviva	<i>Consigliere</i>
dott. ing. Renato Buscaglia	<i>Consigliere</i>
dott. ing. Ugo Gaia	<i>Consigliere</i>
dott. ing. Alcide Gava	<i>Consigliere</i>
dott. ing. Romeo La Pietra	<i>Consigliere</i>
dott. ing. Ferdinando Luminoso	<i>Consigliere</i>
dott. ing. Domenico Ricciardi	<i>Consigliere</i>

Presidenza e Segreteria: 00187 Roma - Via IV Novembre, 114

Tel. 06.6976701, fax 06.69767048

[www.tuttoingegnere.it](http://www.tuttoingegnere.it)



## Centro Studi Consiglio Nazionale Ingegneri

### CONSIGLIO DIRETTIVO

dott. ing. Giovanni Angotti	<i>Presidente</i>
dott. ing. Alberto Speroni	<i>Vice Presidente</i>
dott. ing. Renato Cannarozzo	<i>Consigliere</i>
dott. ing. Alberto Dusman	<i>Consigliere</i>
dott. ing. Giancarlo Giambelli	<i>Consigliere</i>
dott. Massimiliano Pittau	<i>Direttore</i>

### COLLEGIO DEI REVISORI

dott. Domenico Contini	<i>Presidente</i>
dott. Stefania Libori	<i>Revisore</i>
dott. Francesco Ricotta	<i>Revisore</i>

Il presente testo è stato redatto ed elaborato dal prof. Paolo Liberati.

# Sommario

Premessa	pag. 13
1. Aspetti teorici della tassazione del reddito in funzione della struttura organizzativa dell'attività professionale	» 21
1.1. <i>Aspetti generali</i>	» 21
1.2. <i>La posizione «integrazionista»</i>	» 24
1.3. <i>La posizione «assolutista»</i>	» 30
1.4. <i>Una sintesi</i>	» 33
2. La tassazione dell'attività professionale associata in Francia	» 35
2.1. <i>L'esercizio associato della professione con forme minori di cooperazione e identificazione del loro trattamento fiscale</i>	» 36
2.1.1. <i>La convention d'exercice conjoint (CEC)</i>	» 37
2.1.2. <i>Il contrat d'exercice à frais commun (CEFC)</i>	» 38
2.1.3. <i>La société en participation d'exercice libéral (SPEL)</i>	» 39
2.2. <i>L'esercizio associato della professione con società professionali e loro trattamento tributario</i>	» 40
2.2.1. <i>Inquadramento generale</i>	» 40
2.2.2. <i>La société civile professionnelle (SCP)</i>	» 40
2.2.3. <i>La société d'exercice libéral (SEL)</i>	» 43
2.2.4. <i>Le sociétés civiles de moyens (SCM)</i>	» 46
2.3. <i>Un quadro di sintesi</i>	» 48
2.4. <i>Gli specifici regimi applicabili</i>	» 52
2.4.1. <i>Il regime d'imposizione BNC nell'ambito dell'imposizione personale</i>	» 52
2.4.2. <i>Il regime di tassazione delle società di persone</i>	» 55
2.4.3. <i>Il regime d'imposizione delle società (IS)</i>	» 56
2.4.4. <i>Il regime di tassazione ai fini della Taxe Professionnelle</i>	» 58
2.5. <i>La convenienza relativa tra IS e IR</i>	» 58

3. La tassazione dell'attività professionale associata in Spagna	pag. 61
3.1. <i>Le forme associative per l'esercizio di un'attività economica</i>	» 61
3.2. <i>L'esercizio associato della professione con società professionali</i>	» 62
3.2.1. <i>La sociedad colectiva (SC) e la sociedad comanditaria (Scom)</i>	» 62
3.2.2. <i>La sociedad civil (Sciv)</i>	» 62
3.2.3. <i>Le società di capitali</i>	» 65
3.2.4. <i>Le società in trasparenza fiscal</i>	» 65
3.3. <i>Un quadro di sintesi</i>	» 73
3.4. <i>L'applicazione dei regimi IVA</i>	» 75
3.5. <i>L'Impuesto sobre actividades economicas (IAE)</i>	» 76
4. La tassazione dell'attività professionale associata in Gran Bretagna	» 77
4.1. <i>Attività professionale e partnerships</i>	» 78
4.1.1. <i>Cosa è una partnership</i>	» 78
4.1.2. <i>Il trattamento tributario di una partnership</i>	» 79
4.2. <i>Attività professionale e companies</i>	» 80
4.2.1. <i>Aspetti generali</i>	» 80
4.2.2. <i>La tassazione delle società</i>	» 82
4.2.3. <i>La tassazione del socio professionista</i>	» 85
4.3. <i>La limited liability partnership</i>	» 86
4.4. <i>Un quadro di sintesi</i>	» 89
5. La tassazione dell'attività professionale associata in Italia	» 93
5.1. <i>Lo stato attuale dell'esercizio dell'attività professionale d'ingegneria in forma associata</i>	» 93
5.2. <i>Il trattamento tributario dell'associazione professionale</i>	» 96
5.3. <i>Il trattamento tributario della società di professionisti</i>	» 101
5.4. <i>Il trattamento tributario della società di ingegneria</i>	» 102
5.4.1. <i>La tassazione della società</i>	» 102
5.4.2. <i>La tassazione del socio</i>	» 107
5.5. <i>Un'imposta trasversale: l'IRAP</i>	» 110
5.6. <i>Un quadro di sintesi</i>	» 112

6. Tassazione individuale e societaria: alcuni elementi di confronto	pag. 115
6.1. <i>Aliquote medie e forme organizzative in Italia</i>	» 115
6.2. <i>Aliquote medie e forme organizzative in Europa</i>	» 120
6.2.1. Soglie di convenienza tra i diversi regimi fiscali nei diversi paesi	» 122
6.2.2. Livelli di imposizione per tipologia di esercizio	» 126

## APPENDICE

A1. L'integrazione tra imposta sulle società e imposta personale	» 135
A2. Elementi principali della tassazione delle società nei paesi considerati	» 139
Informazioni bibliografiche	» 143





# Premessa

È circostanza nota che l'art. 24 della legge 7.8.1997, n. 266, abrogando l'art. 2 della legge 23.11.1939, n. 1815 ha implicitamente ammesso la possibilità di esercizio delle attività libero professionali (protette e non protette) in forma societaria. Se per ciò che attiene altre professioni si è ancora in attesa di una regolamentazione puntuale della materia, per le professioni tecniche, ed in particolare nell'ambito delle opere pubbliche, si è avuta una piena legittimazione della presenza tra i soggetti professionali delle società di ingegneria così come descritte dall'art. 17 della legge 109/94.

Negli ultimi anni peraltro si è registrato un accentuato dinamismo delle suddette strutture societarie che non solo sono cresciute di numero ma sono giunte a controllare oltre il 25% del mercato dei servizi di ingegneria nel settore delle costruzioni.

Nella grande maggioranza dei casi si tratta di strutture che costituiscono la naturale evoluzione dei tradizionali studi professionali, ancora organizzate intorno alla figura del professionista che è coadiuvato da uno o due dipendenti e da un numero variabile di collaboratori attivabili "a commessa"; la tipologia predominante è quella della società a responsabilità limitata (srl), con un giro d'affari che si attesta mediamente intorno ai 250-300.000 euro annui e un mercato territorialmente limitato alla regione di appartenenza.

Proprio l'accresciuta propensione degli ingegneri italiani ad organizzare in forma societaria la propria attività professionale, ha spinto il Centro Studi del CNI ad approfondire l'analisi dei sistemi impositivi che sovrintendono nel nostro paese i diversi soggetti professionali (professionisti individuali, associazioni di professionisti, società professionali) e procedere ad un confronto con i sistemi adottati in Francia, Gran Bretagna e Spagna.

Tre in particolare sono state le domande a cui si è cercato di dare risposta attraverso la presente indagine:

- 1) esiste in Italia una "convenienza impositiva" a svolgere l'attività professionale in una delle tipologie organizzative attualmente possibili (professionista individuale, associazione di professionisti, società professionale)?
- 2) Tale "convenienza" si manifesta anche negli altri paesi europei?
- 3) Considerando le diverse tipologie organizzative dell'attività professionale, sussistono tra i diversi paesi europei differenziali impositivi che possano in qualche misura alterare la libera concorrenza nel mercato europeo dei servizi professionali?

## **Imposte e struttura organizzativa dell'attività professionale in Europa**

Nei paesi analizzati (Francia, Gran Bretagna, Italia, Spagna) sono numerose le possibilità che la professione venga esercitata attraverso forme associative di vario tipo, dalle più semplici, in cui l'obiettivo principale è costituito dal sostenimento di spese comuni, alle più elaborate, in cui l'organizzazione è assimilabile a quella di una società di capitali di tipo commerciale.

I sistemi tributari tendono ad essere relativamente rigidi nella loro organizzazione e più che adattarsi alle nuove forme di esercizio dell'attività economica, tendono ad inglobarle all'interno delle strutture esistenti, con modificazioni marginali. *In tutti i paesi considerati infatti la differenziazione delle forme associative è sempre ricondotta all'interno di tre tipologie chiave: a) professionista individuale; b) società di persone o assimilate; c) società di capitali.*

*Nella struttura dei sistemi tributari queste tre figure convogliano verso due fondamentali pilastri: l'imposizione del reddito personale (IR); l'imposizione delle società (IS). In linea generale, sia l'esercizio individuale della professione, sia quelle forme associative che possano essere assimilate alle società di persone, ricadono nell'ambito applicativo dell'imposta personale sul reddito. Nel primo caso direttamente, nel secondo caso attraverso l'imputazione ai soci del risultato conseguito dalla società. L'esercizio della professione che si svolge, ove consentito, attraverso lo schermo della società di capitali (o società ad esse assimilate), invece, ricade nell'ambito applicativo dell'imposta sulle società. E' opportuno evidenziare che mentre l'imposta sul reddito individuale è tipicamente un'imposizione di tipo personale e progressiva, quella sulle società è tipicamente un'imposta reale e proporzionale.*

Le due imposte, in tutti i paesi considerati, sono oggetto di specifiche forme di integrazione attraverso la concessione di un credito di imposta ai soci (totale o parziale) per le imposte già pagate dalla società sugli utili ad essi distribuiti. Nell'affrontare i differenziali di imposizione tra paesi, quindi, va rilevato che le differenze fondamentali possono nascere: a) nel caso dell'imposizione personale, dal livello delle aliquote e dalla struttura delle deduzioni e detrazioni personali; b) nel caso dell'imposta sulle società, dalle modalità di definizione della base imponibile e dal livello delle aliquote.

Mentre nel primo caso, data la struttura dell'imposta, il livello dell'imposizione (quantificato dall'aliquota media) costituisce un parametro soddisfacente di confronto, nel caso dell'imposta sulle società, il debito d'imposta può mostrarsi variabile in dipendenza dello specifico momento in cui la società venga considerata. Soprattutto dal lato della definizione della base imponibile, infatti, i metodi di calcolo dell'ammortamento e i metodi di deduzione di alcune particolari spese (nonché i sistemi di riporto delle perdite) possono rendere molto variabili le aliquote medie di imposizione a parità di ricavi e di aliquota, cosicché il calcolo puntuale dell'aliquota media risulta di per sé non particolarmente informativo.

Per questa ragione, un confronto basato sulla struttura dei costi e dei ricavi è stato sviluppato solo relativamente al caso italiano.

## **Aliquote medie e forme organizzative dell'attività professionale in Italia**

Al fine di confrontare l'onere fiscale corrispondente alle ipotesi di esercizio individuale (o associato) e in forma societaria della professione, si è ricorso al calcolo delle aliquote medie in diverse ipotesi di volume di affari per una data struttura dei costi.

A questo riguardo, si sono considerati tre livelli di volume di affari: a) 138.000 euro; b) 300.000 euro; c) 500.000 euro. Il primo livello di volume di affari è stato scelto in modo tale da ottenere, data la struttura dei costi, un reddito netto vicino ai 40.000 euro, che rappresenta il reddito professionale medio degli iscritti ad Inarcassa per l'anno 2001.

Con riferimento alla struttura dei costi, sono stati considerati i seguenti elementi: a) costi del personale pari a 55.000 euro, ripartiti in 20.000

euro per costi di segreteria e 25.000 euro per compensi ad un geometra; b) spese annue per rapporti di collaborazione coordinata e continuativa pari a 40.000 euro; c) spese di aggiornamento (partecipazioni a convegni e aggiornamento professionale) pari a 8.000 euro; d) un'autovettura del valore di 20.000 euro; e) spese per software professionale pari a 5.000 euro; f) tre computer del valore di 3.000 euro ciascuno, per un valore complessivo di 9.000 euro.

Nel caso del professionista individuale, il regime applicabile è quello dell'imposta personale sul reddito. In base alle disposizioni previste per l'anno di imposta 2003, l'applicazione delle aliquote Irpef porta ad un'aliquota media di imposta pari al 28,4 per cento, nel caso di redditi pari a circa 40.000 euro, e a circa il 41 per cento e il 43 per cento negli altri due casi. Con aliquota marginale massima del 45 per cento, ovviamente, l'aliquota media tenderà a quel livello al crescere del reddito imponibile.

Nel caso in cui sia una società a percepire lo stesso livello di reddito netto e nel caso che la stessa società decida di trattenere interamente gli utili, il regime di tassazione rilevante è quello dell'imposta sulle società. Per il 2003, quindi, l'aliquota applicabile è il 34 per cento. Al contrario dell'imposta personale, quella sulle società è un'imposta proporzionale. L'aliquota media, quindi, non varia al variare del reddito netto imponibile.

Possono ovviamente verificarsi casi intermedi, cioè casi in cui la distribuzione degli utili sia parziale. In questo caso, l'aliquota media complessiva pagata dagli utili percepiti dalla società sarà una media ponderata dell'aliquota marginale del contribuente e dell'imposta sulle società. Nel caso la società distribuisca solo il 50 per cento degli utili al netto dell'imposta sulle società, sul 50 per cento trattenuto dalla società, l'aliquota rilevante sarà il 34 per cento; sul 50 per cento distribuito l'aliquota rilevante sarà quella del socio. Le aliquote medie complessive sono quindi

pari, per i volumi di affari considerati, al 27,8 per cento, al 35,3 per cento e al 37,4 per cento.

Rispetto al caso del professionista individuale (o associato) e nell'ipotesi di utili non distribuiti, quindi, la forma societaria assume in Italia una "convenienza impositiva" per livelli di reddito superiori a 77.000 euro; nel caso la società distribuisca il 50 per cento degli utili al netto dell'imposta sulle società, la "convenienza impositiva" rispetto al professionista individuale (o associato) scatta già a partire da un livello di reddito di 36.000 euro.

## **Aliquote medie e forme organizzative dell'attività professionale in Europa**

Si sono analizzate le curve di tassazione relative a livelli di reddito compresi tra 30.000 e 400.000 euro per tre ipotesi:

- a) il reddito è percepito da un professionista (considerato per semplicità privo di carichi familiari) che esercita individualmente o attraverso una società di professionisti soggetta al regime di imposizione personale o di società di persone (regime IR);
- b) il reddito è percepito da una società che decide di trattenerlo interamente (regime IS);
- c) il reddito è percepito da una società che decide di trattenerne il 50 per cento e distribuire il restante (regime IS 50/50).

Il risultato principale di questa simulazione è quello di avere un regime IS ed un regime IS 50/50 relativamente più sfavorevole del regime IR a livelli bassi di reddito. In Francia il regime IR presenta una "convenienza impositiva" rispetto al regime IS fino ad un livello di reddito di 148.000 euro (quando l'aliquota impositiva nel regime IR è del 35,39% e

quella del regime IS è pari a al 35,36%) mentre nel caso di regime IS 50/50 fino ad un livello di reddito di 80.000 euro (quando l'aliquota impositiva nel regime IR è del 29,6% e quella del regime IS 50/50 è pari al 29,57%). In Spagna invece la "convenienza impositiva" del regime IR si manifesta, sia rispetto al regime IS che al regime IS 50/50, solo per redditi fino a 56.000 euro (quando l'aliquota IR sale al 30.12% e quella IS e IS 50/50 è pari al 30%).

In Gran Bretagna invece l'aliquota impositiva del regime IR è sempre e costantemente più elevata di quella del regime IS e IS 50/50 (con l'unica eccezione dell'intervallo di reddito tra 48.000 e 58.000 euro, nel quale l'aliquota IR si mantiene inferiore a quella del regime IS 50/50 ma superiore a quella del regime IS).

## **Livelli di imposizione per tipologia di esercizio dell'attività professionale in Europa**

I risultati relativi al confronto dei livelli di tassazione applicati su base individuale confermano come l'aliquota media italiana sia relativamente più elevata a livelli bassi di reddito e relativamente più bassa a livelli alti, rispetto a Francia e Spagna (in particolare in Francia l'aliquota individuale diventa più elevata di quella italiana solo per redditi pari o superiori a 260.000 euro; in Spagna l'aliquota individuale supera quella applicata in Italia a partire da 69.000 euro). La curva della Gran Bretagna, invece, giace sempre al di sotto delle altre, indicando un carico fiscale medio inferiore su tutto l'intervallo.

La peculiarità della Gran Bretagna si manifesta anche con riferimento alla tassazione delle società, nell'ipotesi che gli utili non siano distribuiti (IS). Nuovamente, l'imposta sulle società italiana è relativamente più

alta di quella spagnola fino a circa 90.000 euro, per poi divenire relativamente più bassa. Entrambe risultano comunque inferiori all'imposta sulle società francese.

Nell'ipotesi in cui la società distribuisca gli utili al 50 per cento (IS 50/50), la situazione è relativamente più complicata, dato che in questo caso contano le interazioni tra imposta personale, credito d'imposta e imposta sulle società. A parte la costante britannica, con aliquote medie sistematicamente inferiori, le posizioni relative degli altri tre paesi appaiono meno nitide. Rispetto alla Francia, l'imposta italiana è relativamente più alta fino a livelli di reddito di circa 130.000 euro. Rispetto alla Spagna, invece, l'imposta italiana è relativamente più bassa per intervalli di reddito compresi tra 30.000 e 64.000 euro e a partire da 91.000 euro. Per l'intervallo intermedio, tra 65.000 e 90.000 euro, è l'imposta spagnola a manifestare aliquote medie più basse.

In conclusione *l'analisi compiuta dimostra che lo svolgimento dell'attività professionale in forma individuale o associata determini in tutti i paesi analizzati una "convenienza impositiva" rispetto alle forme societarie solo per bassi livelli di reddito* (con l'eccezione della Gran Bretagna in cui la forma individuale e associata è costantemente penalizzata rispetto a quella societaria). Si conferma peraltro l'esistenza di una notevole disomogeneità di trattamento impositivo tra i paesi analizzati che impedisce ai diversi attori nazionali di confrontarsi alla pari sul mercato europeo dei servizi professionali.

*Giovanni Angotti*



# 1. Aspetti teorici della tassazione del reddito in funzione della struttura organizzativa dell'attività professionale

## 1.1. Aspetti generali

È un fatto empiricamente accertabile che le regole formali di tassazione differiscano, nella maggior parte dei sistemi tributari, in dipendenza dello specifico assetto organizzativo assunto dall'attività professionale o di impresa.

La contemporanea presenza di regimi tributari diversi per tipologie di reddito simili non costituisce però solo un dato empirico, essendo possibile rintracciare consolidate basi teoriche nella letteratura economica. Al riguardo, la teoria ha da tempo distinto le ragioni di una tassazione in capo a soggetti persone fisiche (siano essi soggetti singoli o organizzati in forma di società di persone) da quelle di una tassazione in capo a soggetti persone giuridiche (tipicamente, le società di capitali), suggerendo, per i primi, l'applicazione di regimi di imposizione personale e, per i secondi, l'applicazione di regimi di imposizione societaria.

Questo assetto ha radici connesse all'evoluzione dei sistemi tributari nel tempo. Prima che i paesi economicamente più dinamici si rivolgesse-  
ro all'imposta personale come strumento principale di tassazione del red-

dito, i sistemi di tassazione erano prevalentemente organizzati su base reale<sup>1</sup>.

La caratteristica di un'imposta reale è quella di colpire i redditi (o i patrimoni) indipendentemente dalla situazione personale dei possessori, da cui consegue l'irrilevanza del punto del circuito economico in cui inserire l'imposta, purché si evitino duplicazioni.

L'avvento delle imposte personali sul reddito, introdotte anche in Italia in sostituzione di un sistema di tassazione reale solo all'inizio degli anni Settanta, ha modificato l'impostazione dei rapporti tra imposizione delle persone fisiche e imposizione delle forme associative per l'esercizio di un'attività economica e, all'interno di queste ultime, i rapporti tra imposizione delle società di persone e imposizione delle società di capitali.

Le ragioni di distinti regimi di tassazione non sono però univocamente definite. Secondo una corrente di pensiero, le modalità di tassazione dei due assetti organizzativi differirebbero in ragione del diverso contenuto di responsabilità degli associati nei due casi, illimitata nel caso delle società di persone, limitata nel caso delle società di capitali. In quest'ultimo caso, come si vedrà in seguito, la società si porrebbe come un'entità autonoma rispetto ai soci anche sotto il profilo fiscale<sup>2</sup>.

1. Un'imposta si dice personale quando nel calcolo dell'imposta dovuta si può tenere conto delle condizioni economiche complessive del contribuente. Ad esempio, nell'Irpef italiana, a parità di reddito il debito d'imposta differisce se il contribuente è *single* oppure se ha coniuge e figli a carico. Un'imposta si dice reale, invece, quando colpisce i cespiti produttivi (terreni, fabbricati, imprese, ecc.) senza considerare le condizioni economiche complessive del soggetto tassato. Ad esempio, in Italia, l'IRAP è ritenuta un'imposta reale. Per le definizioni di imposta personale e reale si veda, ad esempio, Steve (1976; 291).

2. In molti ordinamenti, ad esempio, la società di capitali è definita società «anonima» ad indicare la sua separazione dalle «vite tributarie» dei singoli soci che la compongono.

In particolare, la questione principale riguarda la scelta se ricondurre a tassazione in capo ai soci tutto il reddito prodotto dalla società stessa, sia esso distribuito o trattenuto presso di essa, o se invece prevedere un' autonoma tassazione delle forme societarie.

Nei moderni sistemi tributari, in realtà, si riscontrano soluzioni di entrambi i tipi. È molto frequente, infatti, che la prima opzione (ricondurre a tassazione il reddito in capo ai soci) sia utilizzata nei confronti delle società di persone<sup>3</sup>. Mentre è altrettanto frequente che le società di capitali siano tassate con una imposta autonoma.

Con la prima soluzione, in linea generale, il reddito prodotto dalla società viene ripartito tra i soci in proporzione alla partecipazione di ciascuno al capitale della stessa. Si tratta, in effetti, di una imputazione del reddito indipendentemente dal fatto che esso, all'interno delle società di persone, sia effettivamente distribuito ai soci oppure trattenuto per finanziare, ad esempio, nuovi investimenti.

Ne consegue che i redditi imputati ai singoli soci costituiscano parte del loro reddito complessivo e, come tali, siano assoggettati direttamente all'imposta personale, generalmente progressiva. Ne consegue anche l'irrelevanza di una autonoma tassazione della società, dato che tutto il reddito viene comunque ricondotto in capo ai soci.

Con la seconda soluzione (prevedere una imposta separata sulle società), la validità della prima opzione viene posta in discussione sotto due profili. Il primo profilo, almeno nel caso delle società di capitali, riguarda l'insufficienza dell'imposizione personale del reddito a garantire la tassazione degli utili non distribuiti, cioè della parte di utili trattenuti presso la società e non distribuiti come dividendi ai possessori delle azioni. Il secondo profilo riguarda proprio la validità logica dell'imputazione

3. Secondo una logica di *partnership approach* seguita nei paesi anglosassoni.

del reddito ai singoli soci. Da più parti, infatti, si ritiene che la società per azioni sia un soggetto distinto dai soci e che il potere economico di una società per azioni non si risolva nella somma dei diritti dei soci. Se si accetta questa interpretazione, l'imposizione personale potrebbe essere semplicemente non sufficiente a ricondurre a tassazione la produzione e l'impiego della ricchezza attraverso la società di capitali<sup>4</sup>.

Questi due profili corrispondono, di fatto, a due modi diversi di interpretare la tassazione delle società di capitali. Il primo può essere ricondotto ad una visione «integrazionista»; il secondo ad una visione «assolutista». Si ritiene, invece, che entrambi i profili siano di minore rilevanza pratica nel caso delle società di persone, almeno non tali da consigliarne l'uscita dalla sfera di influenza dell'imposizione personale.

## 1.2. La posizione «integrazionista»

I sostenitori di questa interpretazione affermano che l'imposta sulle società di capitali ha la funzione esclusiva di ricondurre a tassazione il reddito della società in capo agli individui in base alla loro aliquota marginale<sup>5</sup>.

Nel caso degli utili della società distribuiti agli azionisti (i dividendi), la questione non pone problemi pratici oggettivi. I dividendi, infatti,

4. Steve (1976; 330); Musgrave e Musgrave (1989).

5. La posizione «integrazionista» si giustifica comunque nell'ambito di un concetto di tassazione del reddito del tipo *reddito prodotto* o *reddito entrata*. Se il criterio rilevante fosse, invece, quello del reddito consumo, non ci sarebbe ragione di applicare un'imposta sulle società. Il reddito di fonte societaria, infatti, sarebbe tassato in capo ai soci se e nella misura in cui venga consumato.

costituiscono un elemento del reddito personale al quale applicare la corrispondente imposta<sup>6</sup>.

Al contrario, l'imputazione agli azionisti della parte di utili non distribuiti risulterà difficoltosa. Le società per azioni, infatti, sono società spesso a larga base azionaria e una parte consistente delle azioni societarie, almeno per le società quotate, viene scambiata quotidianamente sui mercati azionari, con la sostanziale impossibilità, a fini fiscali, di identificare i soci. La variazione della struttura dei soci nelle società di capitali, infatti, non dà luogo ad una nuova società, come nel caso, ad esempio, delle società di persone. Si pensi, inoltre, alle difficoltà di accertamento dei redditi di soci che posseggano azioni di più società o partecipazioni di società estere o, ancora, ai flussi azionari connessi a movimenti speculativi.

Inoltre, come osservato da Steve (1976; 331), in molti casi al possesso di azioni non corrisponde un potere di controllo della società. Ne consegue che le decisioni in merito all'impiego degli utili non distribuiti sono spesso fuori dal controllo degli azionisti, il che rende difficoltosa l'assimilazione tra dividendi e utili non distribuiti ai fini dell'imposta personale sul reddito. Non c'è tuttavia dubbio che, nella logica di una tassazione personale del reddito complessivo dei soci, sia i dividendi sia gli utili non distribuiti dovrebbero essere ricondotti a tassazione<sup>7</sup>.

Secondo la posizione integrazionista, dunque, l'imposta sulle società ha l'obiettivo di consentire una altrimenti complicata tassazione degli

6. Ad esempio, in Italia i dividendi rientrano tra i redditi di capitale; in Francia, tra i redditi mobiliari. In entrambi i casi essi possono essere tassati nell'ambito dell'imposta personale.

7. In mancanza di un'imposta sulle società, infatti, non tassare gli utili non distribuiti significherebbe creare un canale di elusione dei redditi percepiti attraverso le società rispetto a quelli percepiti da persone fisiche. Questi ultimi tassati con l'imposta personale, i primi non tassati.

utili non distribuiti da parte della società. In pratica, quindi, imposta sulle società e imposta personale sul reddito convivono, con la prima strumento di realizzazione della seconda sugli utili percepiti attraverso la società e non distribuiti ai soci.

La convivenza dà però luogo, secondo i sostenitori della posizione integrazionista, ad un effetto indesiderato. L'imposta sulle società viene infatti applicata prima sull'intero utile conseguito dalla società, e dunque anche sulla parte di utili che vengono in seguito distribuiti ai soci. Questi ultimi, però, saranno successivamente soggetti ad imposta personale in capo ai soci. La convivenza tra le due imposte, quindi, genera una doppia imposizione degli utili distribuiti. A fine di evitare questo effetto, si rende allora necessario un meccanismo di integrazione delle due imposte.

Il meccanismo di integrazione più comune delle due imposte consiste nel concedere all'azionista un credito d'imposta, da utilizzare nell'ambito dell'imposta personale da lui dovuta, corrispondente alle imposte già pagate dalla società su quegli stessi utili. Ciò al fine di garantire che i dividendi siano effettivamente tassati con le aliquote dell'imposta personale, anziché con quelle dell'imposta sulle società, cosicché quest'ultima avrebbe rilevanza solo nei confronti degli utili non distribuiti.

Si supponga, ad esempio, che una società per azioni percepisca un utile ( $U$ ) pari a 100. Si assuma inoltre che l'imposta sulle società ( $t_s$ ) sia applicata con un'aliquota del 36 per cento. Si assuma infine, solo per semplicità, che tutto l'utile percepito dalla società sia distribuito ad un socio. La tavola 1.1 riporta lo sviluppo dell'esempio distinguendo cosa avviene in capo alla società da quello che avviene in capo al socio nell'ipotesi che il credito d'imposta per il socio recuperi tutta l'imposta pagata dalla società (credito d'imposta integrale).

In capo alla società, l'utile lordo viene innanzitutto assoggettato all'imposta sulle società, da cui risulta un'imposta complessiva pari a 36

**Tavola 1.1 - Esempio di applicazione del credito d'imposta**

SOCIETÀ		
A	Utile lordo	100
B	Aliquota dell'imposta sulle società (ts) (%)	36
$C=A \times B$	Imposta pagata dalla società	36
$D=A-C$	Utile netto	64

SOCIO		
E=D	Dividendo percepito dal socio	64
F	Aliquota dell'imposta personale (tp) (%)	44
G	Credito d'imposta ( $ts/(1-ts)$ ) (%)	56,25
$H=E \times (100+G)/100$	Base imponibile del socio	100
$I=F \times H$	Imposta pagata dal socio	44
$L=C$	Imposta già pagata dalla società	36
$M=I-L$	Imposta netta pagata dal socio	8

*Percentuale da applicare all'utile netto. Il valore risultante, sommato all'utile netto, costituisce la base imponibile del socio*

*La base imponibile del socio viene aumentata dell'imposta pagata dalla società (il 56,25% dell'utile netto - 64)*

*Ipotesi di completa distribuzione degli utili*

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

(riga C). L'utile netto della società, quindi, sarebbe pari alla differenza tra l'utile lordo e l'imposta da essa pagata, 64 nell'esempio (riga D).

Assumendo che l'intero utile sia distribuito, al socio arriverebbe un utile netto pari a 64, al quale applicare l'aliquota dell'imposta personale dipendente dal suo reddito complessivo. Nell'esempio, tale aliquota sarebbe pari al 44 per cento (riga F).

Affinché l'utile sia tassato interamente in capo al socio, però, l'aliquota dell'imposta personale dovrebbe essere applicata all'utile lordo e

non all'utile netto<sup>8</sup>. Al fine di ricostituire l'utile lordo, l'imposta già pagata dalla società deve essere quindi riaggiunta all'utile netto (riga H). Su questa grandezza deve poi essere calcolata l'imposta personale (riga I) dalla quale detrarre l'imposta già pagata dalla società (riga L). La differenza è l'imposta netta che il socio deve versare (riga M).

Con questa procedura, l'imposta sulle società rappresenta, in effetti, un acconto dell'imposta personale pagata dal socio, dato che tutta l'imposta sulle società è detraibile dall'imposta personale del socio. Il debito d'imposta effettivo del socio dipenderà invece dalla sua aliquota marginale. Nell'esempio di tavola 1.1, il socio ha un'aliquota personale del 44 per cento, più alta dell'aliquota dell'imposta sulla società. Il suo debito d'imposta è quindi positivo; la società, in altri termini, avrebbe versato per suo conto un'imposta inferiore a quella dovuta da egli dovuta in base alla sua aliquota personale.

In linea di principio, il debito d'imposta potrebbe anche essere negativo; se il socio avesse un'aliquota marginale del 20 per cento, ad esempio, l'imposta personale da lui dovuta sugli utili della società sarebbe inferiore a quanto già versato dalla società (in base all'aliquota del 36 per cento). Per simmetria con il caso precedente, ciò richiederebbe che il socio sia rimborsato personalmente dell'eccedenza di imposta versata dalla società.

È solo nel caso in cui le due aliquote siano uguali che quanto pagato dalla società corrisponderebbe esattamente a quanto dovuto dal socio, azzerando il debito d'imposta personale di quest'ultimo.

Il meccanismo del credito d'imposta può essere attivato in modo tale da recuperare integralmente l'imposta pagata dalla società (come nell'esempio di tavola 1.1) oppure da recuperarla solo parzialmente. Indi-

8. Come se l'imposta sulle società non esistesse.



cando il credito d'imposta con CI, la misura del recupero integrale è garantita dalla seguente relazione<sup>9</sup>:

$$[1] \quad CI = \frac{ts}{1 - ts}$$

Nell'esempio di tavola 1.1, il credito d'imposta così calcolato (riga G) sarebbe pari al 56,25 per cento dell'utile netto (64), cioè 36, che sommato all'utile netto di 64 ricostituisce in capo al socio l'utile lordo della società (100).

Qualsiasi percentuale inferiore a quella risultante dalla formula [1] garantirebbe un recupero solo parziale in capo al socio dell'imposta già pagata dalla società.

L'applicazione del credito d'imposta agli utili distribuiti, tuttavia, rende la tassazione degli utili societari dipendente dalla destinazione degli utili (distribuiti o trattenuti presso l'impresa). I dividendi, con regimi di integrazione completa, sono infatti assoggettati all'aliquota dell'imposta personale del socio, mentre gli utili non distribuiti restano assoggettati all'imposta sulle società. Va inoltre chiarito che, in linea di principio, il recupero dovrebbe riguardare tutte le imposte pagate dalle società, mentre in pratica il credito è limitato alla sola imposta sulle società<sup>10</sup>.

C'è infine un ulteriore problema riconducibile alla posizione «integrazioneista», quello relativo alla eventuale tassazione dei guadagni in conto capitale (*capital gains*) derivanti dall'aumento dei corsi azionari conseguenti all'accantonamento degli utili da parte della società. Nella logica del *reddito entrata*, questi guadagni dovrebbero comunque essere ri-

9. Si veda l'Appendice A.1.

10. Ad esempio, in Italia, le società pagano l'Irpeg e l'Irap, ma il credito di imposta è calcolato solo con riferimento all'Irpeg.

condotti a tassazione in capo ai soci. Se i mercati dei capitali fossero perfetti, cioè nel caso specifico tali da mantenere una relazione stabile tra capitalizzazione dell'impresa e corsi azionari, la tassazione dei capital gains potrebbe risolvere la questione di come tassare gli utili non distribuiti delle società di capitali. L'imperfezione dei mercati finanziari, tuttavia, riduce le possibilità pratiche di questa soluzione, tanto da spingere molti sistemi tributari ad optare per una tassazione delle plusvalenze azionarie al momento dell'effettivo realizzo in capo ai soci<sup>11</sup>.

### **1.3. La posizione «assolutista»**

La posizione «assolutista» si basa sull'idea che le società di capitali, in particolare le grandi società per azioni, abbiano un potere economico indipendente da quello dei singoli soci e che il management di queste imprese sia di natura professionale e spesso separato dall'azionariato.

Sulla base di queste osservazioni, la società è considerata un soggetto dotato di capacità contributiva autonoma e come tale assoggettabile ad un'imposta separata da quella personale applicabile ai soci. Secondo i sostenitori di questa posizione, quindi, non ci sarebbe alcuna ragione di integrare l'imposta sulle società e l'imposta personale, dato che le due avrebbero giustificazioni indipendenti.

11. In Italia, fino all'anno scorso, la tassazione delle plusvalenze avveniva in base al principio della maturazione, cioè indipendentemente dall'effettiva cessione delle partecipazioni azionarie, sulla base dell'applicazione dell'«equalizzatore». L'impiego di questo strumento è stato recentemente congelato, riportando la tassazione delle plusvalenze ad uno schema di tassazione al realizzo, cioè al momento in cui la plusvalenza sia effettivamente conseguita.

In particolare nella letteratura nordamericana, a partire da un contributo di Goode (1951), sono state avanzate ragioni a favore di una autonoma tassazione delle società. In primo luogo, l'imposta costituirebbe una compensazione per alcuni vantaggi offerti dall'esercizio di un'attività economica in forma societaria. Ad esempio, la responsabilità limitata dei soci, l'accesso relativamente più semplice alle fonti di finanziamento<sup>12</sup>, l'autonomia decisionale della società, la possibilità di trasferire la proprietà attraverso il mercato borsistico<sup>13</sup>.

In secondo luogo, l'esercizio di un'attività in forma di società per azioni porrebbe costi non trascurabili a carico della collettività (soprattutto di natura industriale), per cui l'imposta costituirebbe l'adeguato compenso.

In terzo luogo, l'imposta sulle società sarebbe uno strumento per contrastare il potere economico delle società e quindi controllare per via indiretta la concentrazione della ricchezza e del potere. Sotto questo profilo, si sostiene, la società sarebbe una fonte di redditi individuali in senso lato, parte di natura monetaria e parte di natura non monetaria (ad esempio, prestigio personale, influenza culturale e sociale, ecc.).

Se l'imposta sulle società è chiamata ad assolvere compiti autonomi in ragione di una capacità contributiva autonoma delle società stesse, l'argomentazione che tassando la società e i soci si perverrebbe ad una

12. Si pensi, ad esempio, alla possibilità per le società per azioni di emettere prestiti obbligazionari.

13. In questo senso, l'applicazione dell'imposta sulle società risponderebbe all'applicazione del principio del beneficio, in cui il prelievo nei confronti della società costituirebbe il corrispettivo dei vantaggi da essa goduti. Obiezioni sono state sollevate rispetto alla rilevanza pratica di questo principio e alla pratica di far discendere da questo principio l'adozione del reddito delle società come migliore base imponibile.

doppia tassazione dei dividendi è destinata a cadere. Al contrario della posizione «integrazionista», in questo caso l'imposta sulle società non è vista come uno strumento per realizzare una tassazione personale degli azionisti, ma come strumento autonomo per incidere sulla capacità contributiva delle società. Non si pone quindi alcuna esigenza di ricorrere ad una integrazione delle due imposte, quella personale e quella sulle società<sup>14</sup>.

La logica della posizione «assolutista» poggia di fatto su due assunzioni fondamentali: la prima, che sia possibile tassare il reddito percepito dalla società; la seconda, che l'imposta applicata sulla società ricada effettivamente sui profitti.

Per ciò che riguarda il primo aspetto, va rilevato che le società per azioni dispongono di capitali relativamente mobili la cui remunerazione (il profitto) può essere fatta emergere in paesi a bassa fiscalità o a fiscalità nulla (i cosiddetti paradisi fiscali).

Per ciò che concerne il secondo aspetto, la tassazione separata delle società assume rilevanza se e nella misura in cui esse non siano in grado di traslare l'imposta su altri soggetti<sup>15</sup>. Parte della teoria economica ritiene, ad esempio, che nel lungo periodo tutte le imposte ricadano sui consumatori. Tassare la società, quindi, potrebbe in effetti comportare un aumento della pressione fiscale sui consumatori qualora la società, in seguito all'imposta, riesca ad aumentare il prezzo dei beni e servizi da essa

14. Questa impostazione dà luogo ad un sistema di imposizione definito «classico» in opposizione al sistema «integrato» con credito d'imposta. Nel sistema classico, gli utili sono tassati una prima volta in capo alla società ed una seconda volta in capo agli azionisti. Il sistema classico è in vigore negli Stati Uniti e in Canada.

15. Si ricorda che la traslazione dell'imposta è il fenomeno per cui il soggetto che effettivamente paga l'imposta (il contribuente «di fatto») è diverso dal soggetto legalmente obbligato al pagamento dell'imposta (il contribuente «di diritto»).

venduti o, ad esempio, contrarre la dinamica delle retribuzioni dei fattori produttivi (tipicamente, la remunerazione del lavoro). L'obiettivo di tassazione delle società, quindi, risulterebbe in questo caso vanificato, dato che l'imposta sulle società sarebbe nei fatti equivalente ad un'imposta sui salari o sul consumo.

Secondo alcuni studiosi poi, le precedenti argomentazioni non sarebbero comunque sufficienti a giustificare una autonoma imposizione delle società, in ragione delle distorsioni che tale imposta può introdurre nel sistema economico<sup>16</sup>.

## 1.4. Una sintesi

Sia la teoria sia l'evidenza empirica dei sistemi tributari moderni portano all'individuazione di una corrispondenza di principio tra forme associative e struttura della tassazione. In generale:

- a) imprenditori e professionisti che esercitano individualmente sono tassati attraverso l'imposta personale sul reddito;

16. Le distorsioni debbono essere valutate come una variazione del comportamento della società indotta dall'imposta, ad esempio rispetto alle sue scelte di finanziamento o alle sue scelte di distribuzione degli utili, rispetto al caso in cui l'imposta non esistesse. La natura delle distorsioni, però, può essere valutata in modi completamente opposti qualora si faccia ricorso, alternativamente, alla dottrina istituzionalistica o a quella contrattualistica. La prima considera l'interesse della società distinto da quello dei soci; in questo caso, si potrebbe accettare un'imposizione distorsiva in ragione del fatto che attraverso la società di capitali si vogliono raggiungere interessi pubblici diversi da quelli privati dei soci. La seconda considera l'interesse della società identificabile con quello del socio; in questo caso la tassazione è considerata distorsiva in quanto fattore di alterazione delle scelte imprenditoriali.

- b) imprenditori e professionisti che si associano in società di persone (o strutture ad esse assimilate) sono ugualmente tassati in regime di imposizione personale senza autonoma imposizione delle società;
- c) imprenditori e professionisti che si associano in società di capitali possono invece essere tassati con una autonoma imposta sulle società salvo poi integrare questa imposta con quella personale con riferimento agli utili distribuiti.

Questo schema generale è quello effettivamente rintracciato nell'analisi di seguito svolta, salvo rare eccezioni. Inoltre, poiché le principali differenze nella struttura della tassazione in funzione della veste organizzativa dell'impresa si riscontrano nell'imposta sul reddito, l'analisi di quest'ultima coprirà gran parte della successiva trattazione, con incursioni su altre imposte solo nei casi in cui esse generano aspetti differenziali rispetto alla tassazione dell'attività economica esercitata in forma individuale.

## 2. La tassazione dell'attività professionale associata in Francia

L'esercizio della professione di ingegnere, in Francia, non appartiene al settore delle cosiddette professioni regolamentate. Ciò comporta che lo svolgimento in forma associata dell'attività professionale possa avvalersi di tutte le forme tipiche (società di persone e di capitali). D'altro canto, sono precluse agli ingegneri, almeno per il momento, le forme societarie atipiche<sup>17</sup>.

La presenza di forme societarie atipiche, come si vedrà di seguito, non altera sostanzialmente la struttura di imposizione propria della maggior parte dei sistemi tributari e delineata nel primo capitolo. Ad un sistema di tassazione personale, applicato nei casi in cui l'esercizio della professione sia esclusivamente individuale, si affiancano infatti il regime di imposizione delle società di persone e quello delle società di capitali. Questi due regimi sono ovviamente applicati nei casi in cui la forma associativa sia quella tipica della società di persone o della società di capitali, rispettivamente. Ma ad essi è riconducibile anche la tassazione delle forme societarie atipiche.

La disciplina di questi tre regimi (personale, società di persone o società di capitali) fa riferimento a due imposte: l'imposta sul reddito (IR) e

17. Si veda, a questo riguardo, il volume "Le strutture societarie per lo svolgimento delle attività professionali in Europa", Centro Studi CNI, n. 27/2001

l'imposta sulle società (IS). Nel caso in cui il professionista eserciti individualmente, i suoi redditi personali sono ricondotti a tassazione in sede IR<sup>18</sup>. Nel caso in cui la società di persone sia la forma associativa prescelta, il reddito corrispondente è tassato, per la quota parte, in capo agli associati nuovamente in sede IR. Infine, nel caso in cui la forma associativa abbia natura di società di capitali, il regime applicabile è quello IS.

## **2.1. L'esercizio associato della professione con forme minori di cooperazione e identificazione del loro trattamento fiscale**

L'attività professionale esercitata attraverso contratti di cooperazione risponde all'esigenza di assicurare agli associati un certo grado di integrazione, dipendente dalla specifica forma contrattuale scelta. Le motivazioni più spesso addotte a giustificazione di un rapporto contrattuale di cooperazione sono rappresentate dalla condivisione dei costi di investimento e delle spese di funzionamento. Come si vedrà di seguito, alcuni contratti assolvono a questo specifico obiettivo.

In linea più generale, la scelta di una forma contrattuale tende a rendere relativamente più semplice l'organizzazione dei mezzi necessari allo svolgimento dell'attività professionale e, di conseguenza, anche la gestione di una clientela relativamente più estesa, pur nel quadro di una relativa indipendenza dell'attività dei singoli all'interno dello schema associativo. Ciò non toglie che la veste organizzativa dell'attività professionale debba essere adattata ai bisogni e agli obiettivi degli associati,

18. Si veda, a questo riguardo, il volume "Imposte e contributi sociali a carico dei professionisti nei principali paesi europei", Centro Studi CNI, n. 21/2001.



dato che dalla scelta di essa dipende anche il relativo trattamento tributario.

In questo quadro, emergono due principali contratti associativi e una tipologia societaria.

### 2.1.1. *La convention d'exercice conjoint (CEC)*

Dal punto di vista giuridico, la *convention d'exercice conjoint* (CEC) costituisce una forma assimilabile alla società di fatto, quindi priva di personalità giuridica. Lo scopo principale di questo contratto associativo è quello di consentire una ripartizione delle spese comuni (e non di quelle personali) necessarie all'esercizio dell'attività professionale, nonché una ripartizione dell'eventuale reddito derivante dal rapporto di cooperazione. A quest'ultimo riguardo, l'ammontare dei ricavi derivante dalla CEC è prima ridotto dell'importo relativo alle spese comuni e successivamente ripartito tra gli associati in base alle condizioni stabilite contrattualmente. In nessun caso la presenza di un rapporto di tipo CEC libera gli associati dalla propria responsabilità professionale individuale.

L'assimilazione della CEC ad una società di fatto determina il regime fiscale applicabile, che è quello delle società di persone. Ciò implica che il reddito sia determinato e dichiarato dalla CEC senza che ciò comporti obbligazioni tributarie autonome per essa. Il reddito così determinato deve essere successivamente ripartito tra i soci e tassato in capo ad essi con l'imposta sul reddito (IR) secondo le regole di tassazione previste per i *Bénéfices non commerciaux* (BNC), cioè secondo il regime applicabile ai redditi professionali individuali<sup>19</sup>.

19. Si veda il volume del Centro Studi CNI n. 21/2001 e oltre nel testo.

### 2.1.2. *Il contrat d'exercice à frais commun (CEFC)*

Questo tipo di contratto di cooperazione ha come scopo principale la messa in comune di mezzi, materiali o personale necessario per lo svolgimento dell'attività professionale. Tuttavia, come nella CEC, il CEFC non dà luogo alla formazione di una unità giuridica distinta. Al contrario della CEC, invece, è possibile, in ambito CEFC, che i singoli professionisti conservino la titolarità individuale degli onorari percepiti, senza procedere ad una imputazione di tipo contrattuale. Dal lato delle spese comuni, invece, la titolarità individuale è ricavata fissando contrattualmente un ammontare forfetario da riconoscere a ciascun membro della CEFC<sup>20</sup>. Si tratta delle tipiche spese di esercizio, rappresentate da spese per servizi (acqua, telefono, elettricità, ecc.), assicurazioni, imposte e tasse relative ai locali in cui si svolge l'attività, siano essi di proprietà o locati per lo specifico scopo.

Se il contratto di associazione non prevede le modalità di ripartizione dei proventi dell'attività professionale, mancando in questa fattispecie l'assimilazione alla società di fatto, il regime fiscale applicabile alla CEFC è direttamente quello individuale, senza l'intermediazione del regime applicabile alle società di persone. In questo caso, gli associati ad un rapporto di tipo CEFC sono responsabili della determinazione, dichiarazione e pagamento dell'imposta sui redditi (IR) derivanti dall'esercizio dell'attività professionale. Il regime applicabile è quindi quello dei BNC, rispetto ai quali si applica anche il limite di 175.000 franchi per discriminare l'applicazione del regime di dichiarazione controllata<sup>21</sup>.

20. Nel contratto, gli associati possono però essere autorizzati a sostenere alcune spese nell'interesse dell'associazione fino ad ammontari prestabiliti.

21. Si veda oltre nel testo.

Nel caso in cui il contratto stabilisca invece le modalità di ripartizione dei proventi, il CEFC diviene assimilabile ad una società di fatto. Ne consegue che il regime tributario applicabile diviene quello relativo alle società di persone, con conseguente dichiarazione da parte dell'associazione e tassazione personale in capo ai soci per la quota di reddito a ciascuno spettante.

### 2.1.3. *La société en participation d'exercice libéral (SPEL)*

La *société en participation d'exercice libéral* è un contratto associativo che può essere costituito esclusivamente da persone fisiche che esercitino attività professionali soggette a statuto regolamentare, sia dello stesso ramo, sia di tipo diverso. La costituzione di tali società, inter-professionali o mono-professionali, è quindi subordinata all'emanazione di decreti. Essendo una professione non regolamentata in Francia, gli ingegneri sono per il momento esclusi da questa forma di contratto.

Come le altre forme di cooperazione, la SPEL non costituisce una personalità giuridica autonoma. Gli associati sono dunque responsabili solidalmente e illimitatamente nei confronti dei terzi.

Dal lato fiscale, le SPEL sono soggette alla disciplina fiscale stabilita per le società di persone. La determinazione e la dichiarazione del reddito avviene in capo alla SPEL, ma l'applicazione dell'imposta avviene in capo ai soci per la quota parte dei redditi a ciascuno di essi spettante, nelle forme previste per i BNC<sup>22</sup>.

22. Tuttavia, se esistessero dei soci la cui identità non venisse rivelata all'amministrazione finanziaria, il regime fiscale applicabile sarebbe quello dell'imposta sulle società (IS).

## 2.2. L'esercizio associato della professione con società professionali e loro trattamento tributario

### 2.2.1. Inquadramento generale

Oltre alle forme di cooperazione sopra descritte, in Francia l'attività professionale può essere esercitata attraverso forme societarie tipiche (società di capitali e società di persone) e forme societarie atipiche.

Tra le prime, per l'attività di ingegneria, le forme più comuni sono costituite dalle società di persone e dalle società a responsabilità limitata. Tra le seconde, le atipiche, le forme principali sono rappresentate dalla *société civile de moyens* (SCM), dalla *société civile professionnelle* (SCP) e dalla *société d'exercice libéral* (SEL).

Come già osservato in precedenza, però, l'accesso a queste forme atipiche è riservata alle professioni regolamentate tra le quali non figura, allo stato attuale, l'attività di ingegneria.

Tuttavia, l'interesse che l'assetto di queste forme associative può rivestire anche per il caso italiano, dove l'ingegneria è una professione regolamentata, spinge ad analizzare le loro caratteristiche con un certo grado di dettaglio.

### 2.2.2. La *société civile professionnelle* (SCP)

Le SCP sono state istituite con legge 66-879 del 29 novembre 1966. In linea di principio, tutte le attività professionali possono potenzialmente avvalersi della forma della SCP, tuttavia le professioni espressamente autorizzate sono individuate con specifici decreti.

Attualmente, tra le professioni autorizzate, compaiono i geometri esperti e gli architetti ma non gli ingegneri<sup>23</sup>.

La SCP è dotata di personalità giuridica. Può quindi esercitare direttamente la professione, concludere contratti con terzi ed essere direttamente soggetta a procedure concorsuali (ad es., il fallimento); rimane tuttavia preponderante l'aspetto personale, poiché l'attività professionale può essere svolta soltanto attraverso l'intermediazione dei professionisti che la compongono.

Inoltre, la partecipazione come socio ad una SCP è esclusiva e preclude anche l'esercizio professionale a titolo individuale da parte del socio, se non in forma di lavoro dipendente. D'altra parte, la SCP ha personalità giuridica ed è autonomamente titolare della percezione degli onorari; in questo senso la SCP è essa stessa membro della professione e quindi soggetta ai regolamenti degli ordini professionali.

Sotto il profilo della dimensione, le SCP devono essere costituite con almeno due professionisti. Non sono, invece, in generale fissati limiti massimi al numero di associati.

Dal punto di vista della tipologia degli associati, solo le persone fisiche possono divenire associati di una SCP; è quindi esclusa la possibilità che una persona giuridica possa ricoprire il ruolo di associato di una SCP. Inoltre, membri di una SCP possono essere esclusivamente professionisti che esercitino lo stesso tipo di professione.

La costituzione di una SCP non richiede la presenza di alcun ammontare minimo di capitale, mentre qualsiasi remunerazione versata in

23. Ciò si deve, ripetiamo, alla natura di professione non regolamentata assunta dall'esercizio della professione di ingegnere in Francia, che lascia ad essi la possibilità di utilizzare forme tipiche di associazione, ma, almeno per il momento, non quelle atipiche. Si veda, in proposito, il volume del Centro Studi CNI n. 27/2001.

contropartita dello svolgimento di un'attività professionale svolta dagli associati, rappresenta un'entrata della società nel suo complesso. È poi in seno alla SCP stessa che possono essere stabilite le forme di ripartizione tra gli associati dei proventi dell'attività<sup>24</sup>. In mancanza di norme statutarie che esplicitamente prevedano la ripartizione dei proventi, questi ultimi sono ripartiti in parti uguali tra gli associati.

Il reddito percepito da una SCP costituita prima del 1996 è obbligatoriamente imputato ai soci e tassato sulla base delle regole stabilite per la tassazione delle persone fisiche. In particolare, gli associati di una SCP sono personalmente assoggettati all'imposta sul reddito delle persone fisiche per la parte di utili che a loro deriva dalla partecipazione nella società, secondo le regole previste per i BNC. L'imputazione ai soci è fatta secondo le disposizioni previste nello statuto della SCP, in mancanza delle quali il reddito complessivo della società viene ripartito in parti uguali<sup>25</sup>.

Le SCP costituite dopo il 1996 possono optare per il regime di tassazione delle società<sup>26</sup>. In questo caso, la tassazione non rispetta più le regole previste per il BNC, ma quelle previste per la tassazione dei *Benefices industriels and commerciaux* (BIC). La scelta del regime di tassazione della società comporta che la SCP sia trattata con le disposizioni previste per le società di capitali. Ai fini di un'assimilazione al caso italiano, ciò significa che i redditi della SCP saranno considerati redditi d'impresa da dovunque essi provengano.

24. Alcuni statuti prevedono anche la dissociazione della parte di remunerazione imputabile al capitale dalla parte di remunerazione imputabile al lavoro.

25. Da questo reddito imputato possono essere detratte le spese eventualmente sostenute dal socio al momento della costituzione della società o per l'acquisizione della quota di partecipazione.

26. Se esercitata, l'opzione è irrevocabile.

Per queste SCP, la disciplina applicabile agli associati è quella dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. I redditi da essi percepiti, però, non hanno natura di BNC, come nel caso precedente, ma di redditi mobiliari derivanti dalla partecipazione nella società.

Non costituiscono redditi mobiliari, invece, le remunerazioni che gli associati percepiscono a fronte della prestazione dell'attività lavorativa all'interno della SCP. Queste remunerazioni costituiscono a tutti gli effetti stipendi dirigenziali che sono tassati come tali a livello individuale e deducibili dalla SCP.

Non ci sono invece particolarità per l'applicazione delle altre imposte, ad eccezione della tassa professionale che viene applicata a ciascun socio e non alla società<sup>27</sup>.

### 2.2.3. *La société d'exercice liberal (SEL)*

Dal 1992 è possibile esercitare attività professionale in forma associata attraverso le SEL<sup>28</sup>. Anche la SEL ha personalità giuridica e, a differenza della SCP, possono in essa essere presenti soci che non svolgano un'attività professionale o svolgano un'attività diversa da quella della società o la stessa attività professionale ma all'esterno della società<sup>29</sup>.

27. Questo orientamento generale è stato recentemente confermato anche dalla Corte Amministrativa d'Appello nel settembre 1999.

28. Legge 31/12/90 entrata in vigore nel 1992. La SEL è una generica definizione per questo tipo di società, che possono essere costituite con la forma di società a responsabilità limitata (SELARL), di società anonima (SELA) o di società in accomandita per azioni (SELCA).

29. In effetti la partecipazione di soci non professionisti non può superare il 25 per cento del capitale sociale.

La legge 90-1258 del 31 dicembre 1990 disciplina tre tipi di SEL:

- a) le *société d'exercice libéral à responsabilité limitée* (SELARL);
- b) le *société d'exercice libéral à forme anonyme* (SELA);
- c) le *société d'exercice libéral en commandite par actions* (SELCA);

A differenza di quanto previsto nel caso della SCP, in linea di principio la costituzione di una SEL non è subordinata all'emanazione di un decreto che regoli il contenuto applicativo della legge per ciascuna professione. In pratica, le professioni che attualmente si avvalgono della costituzione di una SEL sono comunque dotate di un decreto applicativo che consente sia di formulare lo statuto sia di iscrivere la SEL presso Ordini o autorità professionali di competenza<sup>30</sup>.

Il numero di associati richiesto per la costituzione di una delle forme di SEL è variabile in dipendenza della specifica tipologia. Nel caso delle SELARL, il numero minimo di associati è pari a due; lo stesso numero è pari a tre nel caso delle SELA, e a quattro nel caso delle SELCA. Non ci sono in genere limitazioni per il numero massimo di associati; solo nel caso delle SELARL esiste un tetto massimo di 50 associati.

Nel caso delle SEL, al contrario delle SCP, è richiesto un ammontare di capitale minimo: si tratta di 7.500 euro per le SELARL e di 37.000 euro per le SELCA e le SELA. Nel caso delle SEL, più della metà del capitale sociale<sup>31</sup> deve essere detenuto dagli stessi professionisti associati. La restante parte, in linea di principio, può essere detenuta anche da soggetti che esercitino la stessa professione ma non associati alla SEL, o da soggetti non professionisti, purché la quota di questi ultimi non superi il 25 per cento del capitale nelle SELARL e nella SELA e il 50 per cento nelle SELCA.

30. La formulazione dello statuto, infatti, non pare possibile in assenza di un decreto di regolazione dell'attività professionale.

31. E più della metà dei diritti di voto.



Dal 2001, inoltre, il legislatore francese ha concesso la possibilità di esercitare attività professionale regolamentata anche attraverso la creazione di SEL per azioni semplificate (*sociétés d'exercice liberal par actions simplifiées* - SELAS). La caratteristica principale della SELAS è che la maggior parte delle quote associative deve essere detenuta da professionisti che esercitino all'interno della società. Da questi ultimi, inoltre, deve essere ricoperta l'intera struttura della dirigenza e i due terzi degli amministratori. Nonostante la struttura sia quella di una società per azioni, i soci rispondono degli atti professionali con il loro patrimonio solidalmente con la SELAS. Nella SELAS, il numero minimo di associati è pari a due e il capitale minimo è equivalente a quello delle SELA (37.000 euro).

Queste forme societarie, utilizzabili solo dalle professioni regolamentate o protette, rispondono ai principi di tassazione previsti per l'imposta sulle società, senza possibilità di opzione per il regime previsto per le società di persone<sup>32</sup>. A livello societario, quindi, il risultato viene tassato in base alle norme IS.

A livello individuale, invece, gli associati possono percepire dalla SEL sia remunerazioni come contropartita di prestazioni professionali fornite all'interno della società, sia dividendi. Nel primo caso, le remunerazioni costituiscono un elemento di costo per la SEL (e quindi vengono dedotte dai ricavi ai fini del calcolo del risultato di esercizio) e un elemento salariale per gli associati, ai quali si applica l'imposta sul reddito, generalmente con la disciplina relativa ai redditi da lavoro.

Nel secondo caso, se la SEL procede ad una distribuzione di utili agli associati, tali utili sono soggetti comunque all'imposta sul reddito ma nella categoria dei redditi mobiliari. Nel caso in cui i dividendi siano stati

32. La sola eccezione è rappresentata dalla SELARL-EURL. Si veda di seguito.

distribuiti da una SELARL, tuttavia, la quota di dividendo percepita dai soci può essere abbattuta (individualmente) per un ammontare pari a 8.000 franchi, tranne nei casi in cui il percettore degli utili sia in realtà un socio che detenga più del 35 per cento del capitale della società.

Fino al 1999, inoltre, le SELARL (SEL costituite in forma di responsabilità limitata) non erano autorizzate a costituirsi come società uni-personali a responsabilità limitata (*entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée*, EURL). A seguito dell'abolizione di questo divieto, le SELARL possono essere costituite da un unico socio. In questo caso, il regime fiscale applicabile dipende dalla natura del socio. Si distinguono, a questo riguardo, due possibilità:

- il socio è una persona fisica, nel qual caso le SELARL-EURL vengono assoggettate al regime fiscale delle società di persone. Quindi, se l'EURL esercita un'attività professionale, i relativi proventi sono tassati in capo al socio secondo le regole del BNC del regime di dichiarazione controllata. Tuttavia, è consentito alle EURL di optare per il regime di imposizione delle società (IS);
- se il socio è invece esso stesso una società dotata di personalità giuridica, il regime fiscale rilevante è quello dell'imposta sulle società (IS).

#### 2.2.4. *Le sociétés civiles de moyens (SCM)*

La SCM, introdotta nel 1966, è una società civile che ha come oggetto esclusivo quello di rendere più semplice l'esercizio dell'attività professionale individuale. In particolare, i professionisti mettono in comune i mezzi necessari per l'esercizio dell'attività senza che la società acquisisca una autonoma capacità di svolgere attività professionale. Questo tipo di società è prevalentemente utilizzato da professionisti di diverso tipo al

fine di condividere spese comuni per l'esercizio delle rispettive attività professionali, senza perdere la specificità della loro professione.

Essendo priva di personalità giuridica, la SCM non rientra nel campo di applicazione dell'imposta sulle società (IS). Quindi, l'imposizione del reddito della SCM si sviluppa a livello individuale, attraverso l'imputazione ai soci della parte di ricavi corrispondenti alla loro quota di partecipazione all'interno della società<sup>33</sup>. In particolare, la tassazione a livello individuale segue le regole previste per i *Benefices non commerciaux* (BNC).

I soci della SCM, come nel caso di molte altre forme societarie previste per lo svolgimento dell'attività professionale, sono obbligatoriamente assoggettati al regime di dichiarazione controllata (*déclaration contrôlée*), che è il regime normale per i contribuenti che abbiano un volume di affari annuale superiore a 27.000 euro.

Il regime BNC, però, è applicabile solo nei confronti dei soci la cui partecipazione nella SCM sia collegata allo svolgimento dell'attività professionale. Il reddito di eventuali soci che non partecipano a quel titolo, invece, sono tassabili secondo le regole previste per la tassazione delle società di persone che esercitino attività commerciale, quindi in regime BIC e non BNC<sup>34</sup>.

33. Non è escluso che socio di una SCM possa essere una società soggetta all'imposta sulle società, nel qual caso la tassazione della società partecipante segue le relative regole. Inoltre, affinché una SCM possa dichiararsi esente dall'IS, essa non deve mettere a disposizione di soggetti non associati i mezzi strumentali o personali che costituiscono la base comune delle attività professionali individuali degli associati. Il limite di tolleranza nei confronti di operazioni con soggetti non associati è rappresentato, sotto il profilo qualitativo, dal carattere accessorio delle operazioni; sotto il profilo quantitativo dal tetto del 10 per cento delle entrate totali posto ai ricavi derivante dalle suddette operazioni.

34. Ne consegue che la SCM deve procedere ad una determinazione separata della parte di reddito imputabile ai soci professionisti e della parte imputabile ai soci non professionisti, con conseguente maggiore onere di adempimento.

A livello individuale, dai ricavi imputati, i singoli soci possono dedurre, in analoghe proporzioni, i costi sostenuti dalla SCM per lo svolgimento dell'attività, ivi compreso l'ammortamento dei beni materiali e delle eventuali apparecchiature. Gli associati, inoltre, possono dedurre le somme versate alla società a titolo di spese necessarie per l'esercizio della professione attraverso la SCM.

### **2.3. Un quadro di sintesi**

La tavola 2.1 sintetizza gli elementi essenziali del trattamento tributario delle singole forme associative in Francia. Come facilmente rilevabile nella seconda colonna, la discriminante è costituita dall'applicazione del regime di imposta personale sul reddito (IR) e di imposta sulle società (IS). Nell'ambito della prima categoria, poi, un'ulteriore distinzione è rappresentata dall'applicabilità diretta del regime di tassazione individuale (tutte le forme di cooperazione e le imprese individuali) e dall'applicabilità indiretta dello stesso regime attraverso le norme previste per la tassazione delle società di persone (IR(SP)). Il regime IS, invece, costituisce il regime obbligatorio per tutte le SEL (ad eccezione delle SELARL-EURL) e per la SARL.

L'applicabilità del regime IR o del regime IS condiziona le modalità di tassazione del risultato economico (l'utile) ottenuto dallo svolgimento della professione in forma associativa. Per tutte le forme soggette ad IR, gli utili non vengono tassati direttamente in capo all'associazione; le forme associative soggette ad IS, invece, devono ricondurre a tassazione gli utili in capo alla società nell'ambito del regime BIC.

Di converso, nell'ambito della tipologia di tassazione del reddito degli associati, il risultato economico dell'impresa non è assoggettato ad impo-

sta a livello personale nel caso in cui la forma associativa sia soggetta ad IS, mentre quello stesso risultato è tassato in capo agli associati nel caso in cui la forma associativa sia soggetta ad IR. Quando questo avviene, però, il risultato economico dell'impresa non rientra nella tipologia BIC (come nel caso di società soggette ad IS), ma nella tipologia BNC (redditi professionali) per la quota parte spettante a ciascun associato.

Dalla forma associativa dipende anche la modalità di tassazione dei redditi eventualmente percepiti dagli associati in forma di remunerazioni dirigenziali. Nelle forme cooperative o comunque soggette ad IR, non è prevista la percezione di un reddito dirigenziale, dato che i redditi percepiti dai singoli associati costituiscono direttamente il risultato dell'attività professionale. Nell'ambito delle società soggette ad IS, invece, è previsto che alcuni degli associati svolgano anche la funzione di «dirigenti» dell'associazione, nel qual caso i redditi da loro percepiti si configurano, nell'ambito dell'attività professionale, come redditi da lavoro. Questi redditi costituiscono, in genere, dei costi deducibili per la società e dei salari veri e propri per i singoli percettori da ricondurre a tassazione personale, cioè in ambito IR, come reddito da lavoro<sup>35</sup>.

Un'ultima forma di reddito è costituita dagli utili distribuiti. Questi ultimi, ovviamente, sono tipici delle forme associative soggette ad IS, dato che solo per queste si procede alla determinazione dell'utile in capo alla società e alla successiva eventuale distribuzione dello stesso tra i soci. Quando ciò avviene, i dividendi costituiscono a tutti gli effetti reddito

35. La ragione di questa differenza è dovuta, in sostanza, alla diversa natura dei redditi percepiti. Nell'ambito delle società di persone, la parte del risultato economico spettante al socio costituisce di fatto la remunerazione del suo lavoro nella società e del capitale da esso investito nell'impresa. Nel caso delle società di capitali, invece, l'utile è più propriamente identificabile come remunerazione del capitale.

**Tavola 2.1 - Imposte e forme associative per lo svolgimento della professione in Francia**

Forma giuridica	Regime fiscale applicabile alla forma associata (salvo diversa opzione)	Regime fiscale	Regime di imposizione degli utili della società con riferimento al regime principale	Tipologia di imposizione dei redditi degli associati			Deduzione delle spese professionali
				Utili	Remunerazioni dirigenziali	Utili distribuiti	
CEC	IR	Nessuno	Utili non tassati in capo all'associazione	BNC	Nessuna	Non previsti dalla forma associativa	Si Non prevista
CEFC	IR	Nessuno	Utili non tassati capo all'associazione	BNC	Nessuna	Non previsti dalla forma associativa	Si Non prevista
SPEL	IR	Nessuno	Utili non tassati capo all'associazione	BNC	Nessuna	Non previsti dalla forma associativa	Si Non prevista
Impresa individuale	IR	Nessuno	Utili non tassati in capo all'associazione	BNC	Nessuna - I prelievi personali dei soci sono inclusi nel BNC	Non previsti dalla forma associativa	Si (3) Non prevista
SCM	IR (SP)	Nessuno	Utili non tassati in capo all'associazione	BNC	Nessuna - I prelievi personali dei soci sono inclusi nel BNC	Non previsti dalla forma associativa	Si (3) Non prevista
SNC	IR (SP)	IS (l'opzione è irrevocabile)	Utili non tassati in capo all'associazione	BNC per la quota parte	Nessuna - I prelievi personali dei soci sono inclusi nella quota parte di BNC	Non previsti dalla forma associativa	Si Non prevista
SCP costituita dopo il 1995	IR (SP)	IS (l'opzione è irrevocabile)	Utili non tassati in capo all'associazione	BNC per la quota parte	Nessuna - I prelievi personali dei soci sono inclusi nella quota parte di BNC	Non previsti dalla forma associativa	Si Non prevista
SCP costituita prima del 1995	IR (SP)	Nessuno	Utili non tassati in capo all'associazione	BNC per la quota parte	Nessuna - I prelievi personali dei soci sono inclusi nella quota parte di BNC	Non previsti dalla forma associativa	Si Non prevista
SELARL-EURL	IR (SP) se il socio è persona fisica; altrimenti IS	IS (l'opzione è irrevocabile)	Utili non tassati in capo all'associazione	BNC	Nessuna - I prelievi personali dei soci sono inclusi nel BNC	Non previsti dalla forma associativa	Si Non prevista

segue

segue **Tavola 2.1 - Imposte e forme associative per lo svolgimento della professione in Francia**

Forma giuridica	Regime fiscale applicabile alla forma associata (salvo diversa opzione)	Regime fiscale di opzione	Regime di imposizione degli utili della società con riferimento al regime principale	Tipologia di imposizione dei redditi degli associati			Deduzione delle spese professionali
				Utili	Remunerazioni dirigenziali	Utili distribuiti	
SARL	IS	Nessuno	BIC	Utili non tassati a livello personale	Tassate come salari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	Tassati come redditi mobiliari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	Si Opzionale
SARL familiare (1)	IS	Nessuno (2)	BIC	Utili non tassati a livello personale	Tassate come salari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	Tassati come redditi mobiliari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	Si Opzionale
SELARL	IS	Nessuno	BIC	Utili non tassati a livello personale	Tassate come salari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	Tassati come redditi mobiliari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	Si Opzionale
SELARL familiare (1)	IS	Nessuno (2)	BIC	Utili non tassati a livello personale	Tassate come salari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	Tassati come redditi mobiliari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	Si Opzionale
SELA	IS	Nessuno	BIC	Utili non tassati a livello personale	Tassate come salari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	Tassati come redditi mobiliari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	Si Opzionale
SELCA	IS	Nessuno	BIC	Utili non tassati a livello personale	Tassate come salari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	Tassati come redditi mobiliari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	Si Opzionale

(1) Questo tipo di società deve essere composta unicamente da parenti in linea retta o tra fratelli e sorelle o coniugi. (2) Le SARL familiari che esercitano un'attività liberale non possono optare per l'IR. L'opzione è riservata solo alle SARL familiari che esercitano attività industriali, commerciali o artigianali. (3) Nel regime speciale BNC le spese professionali sono dedotte forfetariamente. Legenda: CEC = *Convention d'exercice conjoint*. CEFC = *Contrat d'exercice à frais communs*. SPEL = *Société en participation d'exercice libéral*. SCM = *Société civile de moyens*. SNC = *Société en nom collectif*. SCP = *Société civile professionnelle*. SELARL = *Société d'exercice libéral à responsabilité limitée*. EUJRL = *Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée*. SARL = *Société à responsabilité limitée*. SELA = *Société d'exercice libéral anonyme*. SELAS = *Société d'exercice libéral par actions simplifiée*. SELCA = *Société d'exercice libéral en commandite par actions*

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

personale dei soci e come tali ricondotti a tassazione in ambito IR come reddito di natura mobiliare. In genere, i soci che percepiscono dividendi possono anche usufruire del credito d'imposta (*avoir fiscal*) per le imposte già pagate dalla società sugli stessi.

Il credito d'imposta concesso ai soci recupera integralmente l'imposta pagata dalla società. Tuttavia, nel caso in cui quest'ultima sia superiore all'imposta dovuta dal socio, il rimborso in capo al socio dell'eccedenza è in linea di principio non ammesso<sup>36</sup>.

Per ciò che concerne infine la deducibilità delle spese professionali, le modalità possibili sono due: a) deducibilità delle spese effettive; b) deducibilità forfetaria del 10 per cento. Quest'ultima non è prevista nel caso delle forme associative soggette ad IR, mentre costituisce regime opzionale per le forme associative soggette ad IS. In tutti i casi, il regime normale di deducibilità è quello delle spese effettive.

## **2.4. Gli specifici regimi applicabili**

### *2.4.1. Il regime d'imposizione BNC nell'ambito dell'imposizione personale*

I BNC costituiscono uno degli elementi di reddito su cui si applica in Francia l'imposta personale sul reddito. Questo regime riguarda tutte le forme associative soggette all'IR se queste, ove possibile, non abbiano ovviamente scelto il regime opzionale IS.

Nell'ambito del regime BNC, è necessario operare una distinzione tra l'esercizio individuale e quello attraverso le forme di associazione

36. Si veda la tavola A.1 in appendice.



soggette ad IR. Nel caso del professionista individuale, la tassazione dei proventi dell'attività professionale può avvenire con due regimi (tavola 2.2):

1. se i redditi sono in ammontare inferiore a 27.000 euro, si applica il regime BNC speciale;
2. in caso di redditi superiori a 27.000 euro, invece, si applica il regime di dichiarazione controllata.

Nel secondo caso, cioè in tutte le altre forme associative soggette ad IR, il regime di dichiarazione controllata è in realtà l'unico regime possibile, indipendentemente dal livello del reddito effettivamente percepito dall'associazione.

Per ciò che concerne la determinazione del reddito<sup>37</sup>, nel caso del regime BNC speciale si procede ad un abbattimento forfetario dei ricavi pari al 35 per cento<sup>38</sup>. Ne consegue che in regime dichiarativo speciale non è possibile, per il professionista individuale, generare una perdita. Nel caso del regime di dichiarazione controllata, i contribuenti sono invece tenuti a dichiarare il loro reddito in maniera analitica, cioè tenendo conto dei ricavi e dei costi effettivamente sostenuti nell'esercizio della professione.

Ulteriori differenze tra i due regimi riguardano i riflessi in termini di obbligazioni contabili e di regime IVA applicabile.

Le obbligazioni contabili e dichiarative sono molto più pesanti nel regime di dichiarazione controllata. Nel regime speciale BNC, infatti, la forfetizzazione dell'abbattimento dei ricavi consente di rendere non obbligatoria la definizione del bilancio e del conto dei risultati. Di conseguenza, anche le modalità di dichiarazione del reddito sono relativamen-

37. Si veda in proposito il volume del Centro Studi CNI n. 21/2001, par. 3.2.2.

38. In precedenza era il 25 per cento.

**Tavola 2.2 - Il regime BNC in Francia**

	Regime BNC speciale	Regime BNC di dichiarazione controllata
Soggetti	Imprese individuali se con reddito inferiore a 27.000 euro	Imprese individuali con reddito Imprese individuali con reddito x associative soggette ad IR
Determinazione del risultato	Ricavi abbattuti forfetariamente del 35 per cento	Differenza tra ricavi e costi effettivi
Gestione delle perdite	Non sono possibili perdite	Imputabili agli associati
Obbligazioni contabili	Molto ridotte. Assenza di bilancio e conto dei risultati. Dichiarazione fiscale molto semplificata.	Rilevanti. Bilancio e conto dei risultati obbligatori. Dichiarazione fiscale complessa.
Regime IVA applicabile	Non deducibilità dell'IVA pagata sugli acquisti (regime forfetario)	Regime IVA normale

Fonte: Centro studi CNI, 2002

te semplici. Il regime di dichiarazione controllata, invece, è un regime analitico al quale tutte le associazioni di professionisti sono soggette. Il bilancio e il conto dei risultati sono quindi obbligatori, e le obbligazioni dichiarative molto più complesse.

Per ciò che concerne l'IVA, il regime speciale BNC implica la non deducibilità dell'IVA sugli acquisti, deducibilità ammessa, invece, nel regime BNC di dichiarazione controllata<sup>39</sup>.

39. Anche in questo caso, si può rimandare alle informazioni contenute nel volume del Centro Studi CNI n. 21/2001.

### *2.4.2. Il regime di tassazione delle società di persone*

Il regime BNC di dichiarazione controllata di cui al precedente paragrafo, oltre ad essere una forma possibile per il professionista individuale, è di fatto l'unico regime applicabile per le forme associative<sup>40</sup>. La ragione è costituita dal fatto che le forme associative seguono le regole di tassazione rilevanti per la società di persone.

Secondo questa impostazione, il reddito imponibile dei soci delle società in nome collettivo, delle SCM, delle SCP e delle SELARL-EURL è determinato con le regole applicabili all'imprenditore individuale. Ne consegue che la società in quanto tale determina il reddito complessivo, che viene conseguentemente ripartito tra i soci e tassato in capo ad essi. A livello societario, quindi, non sono deducibili le remunerazioni pagate agli associati, gli eventuali interessi pagati sui capitali investiti nell'impresa e le spese personali sostenute dagli associati.

L'utile, ripartito tra gli associati in base alla loro partecipazione nella società, è tassato a livello personale con l'imposta sul reddito. È tuttavia possibile che un professionista eserciti la propria attività sia a livello individuale sia attraverso una forma associativa. In questo caso, il regime di tassazione diviene misto, essendo possibile l'applicazione del regime BNC speciale (al di sotto del limite di reddito) per la parte di professione esercitata individualmente e la contemporanea applicazione del regime di dichiarazione controllata per la parte di reddito percepita attraverso l'esercizio associato.

Le aliquote rilevanti per i soci di società di persone e per le forme associative assimilabili ad esse sono comunque quelle dell'imposta personale. In particolare per i redditi percepiti nel 2001, si applica il seguente schema di progressività per scaglioni (tavola 2.3).

40. A partire dal 1999.

**Tavola 2.3 - Le aliquote dell'imposta personale in Francia. Anno 2002**

Scaglioni di reddito		Aliquote (%)
Limite inferiore	Limite superiore	
0	4.121	0,0
4.121	8.104	7,5
8.104	14.264	21,0
14.264	23.096	31,0
23.096	37.579	41,0
37.579	46.343	46,75
46.343	–	52,75

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

Va ricordato che il carico fiscale personale, in Francia, dipende fortemente dalla struttura familiare, essendo prevista l'applicazione del metodo del *quoziente familiare*. In base a tale metodo, il reddito viene prima diviso in un certo numero di parti (risultante dalla composizione familiare). L'imposta viene applicata prima su una parte e poi moltiplicata per il numero delle parti<sup>41</sup>. La tavola 2.3 fa riferimento al reddito di una parte.

#### 2.4.3. Il regime d'imposizione delle società (IS)

Nel regime d'imposizione delle società (IS), la figura degli associati è distinta da quella della società in quanto tale. In linea generale, si possono distinguere tre livelli di tassazione:

- a) gli utili dell'impresa vengono assoggettati all'IS, dopo la deduzione di tutte le spese incluse le remunerazioni ai dirigenti;
- b) gli utili (al netto dell'IS) possono poi essere distribuiti (dividendi) ai proprietari dell'impresa. Sui dividendi viene allora appli-

cata l'imposta sul reddito (IR) e contemporaneamente consentito ai percettori di detrarre dall'imposta dovuta la parte di imposta sulle società già pagata sugli stessi dividendi (credito d'imposta sui dividendi). Il credito d'imposta, come osservato in precedenza, è integrale;

- c) Le remunerazioni dei dirigenti della società sono tassate come reddito personale (con l'IR).

Dal primo gennaio 2002, sono possibili due regimi di tassazione per l'imposta sulle società (IS):

- a) le società che conseguono un volume di affari inferiore a 7.630.000 euro e il cui capitale è detenuto almeno per il 75 per cento da persone fisiche beneficiano di un'aliquota ridotta, pari al 15 per cento, sui primi 38.120 euro di utili. La parte di utili eccedente questo limite è invece tassata all'aliquota normale del 33,33 per cento;
- b) le società diverse da quelle di cui sopra, alle quali si applica l'aliquota del 33,33 per cento sulla totalità degli utili percepiti.

Per l'esercizio 2002, le aliquote saranno aumentate al 15,45 per cento e al 34,33 per cento<sup>42</sup>.

Nel regime IS, spese e oneri sono deducibili a specifiche condizioni:

- a) devono essere inerenti all'attività della società;
- b) devono essere giustificate e compatibili con gli obiettivi della società;
- c) devono determinare una riduzione dei profitti netti della società;
- b) devono essere compatibili con le norme fiscali.

41. Si veda nuovamente il volume del Centro Studi CNI n.21/2001.

42. Inoltre, le società sono tenute ad un versamento supplementare che fino al 2000 era fissato nel 10 per cento dell'imposta sulle società. Questa aliquota è stata ridotta al 6 per cento nel 2001 e al 3 per cento nel 2002.

#### 2.4.4. Il regime di tassazione ai fini della *Taxe Professionnelle*

La *Taxe Professionnelle* (TP) si applica a tutte le attività professionali indipendentemente dalla forma organizzativa. Tuttavia, se l'attività professionale è organizzata in forma di EURL, SNC, SARL o SELARL, l'imposta si applica direttamente in capo alla società. Nel caso in cui l'attività professionale si svolga attraverso una SCP, invece, l'imposta si applica sulla quota parte di reddito percepito da ciascun membro<sup>43</sup>.

### 2.5. La convenienza relativa tra IS e IR

Entro certi limiti il fattore fiscale può esercitare un'influenza sulla specifica forma organizzativa assunta dall'attività professionale, in particolare nei casi in cui si può esercitare l'opzione per l'applicazione del regime di imposizione delle società (IS).

La tavola 2.4 definisce, per il 2002, i livelli di reddito per diverse tipologie familiari che costituiscono la soglia di equivalenza della tassazione IR e IS. Implicitamente, quindi, esse definiscono il limite di convenienza nella scelta tra forma individuale e societaria per l'esercizio dell'attività professionale, nell'ipotesi che l'utile conseguito dalla società non sia distribuito ai soci<sup>44</sup>.

43. Per la specifica struttura della *Taxe Professionnelle* si rinvia nuovamente al volume del Centro Studi CNI n. 21/2001. Nel 2001, l'aliquota media nazionale si è attestata su valori prossimi al 23 per cento.

44. Nel caso in cui sia distribuito, infatti, entrerebbe in gioco il credito d'imposta. Il debito d'imposta, quindi, dipenderebbe dall'aliquota marginale del contribuente, così come la convenienza relativa tra esercizio individuale ed esercizio associato della professione.

Nel primo riquadro della tavola, la convenienza è calcolata tra IR e redditi soggetti ad IS non superiori a 38.120 euro, il limite previsto dall'IS per l'applicazione dell'aliquota ridotta. Ad esempio, nel caso del *single*, la percezione di un reddito superiore a 18.200 euro implicherebbe un'aliquota media maggiore del 15,45 per cento. A partire da questo reddito e fino al limite di 38.120 euro, quindi, converrebbe al *single* scegliere una forma organizzativa che consenta l'applicazione dell'IS<sup>45</sup>.

Nel caso dei coniugi senza figli, l'intervallo di convenienza è più ristretto e compreso tra 36.400 euro (il livello al quale l'aliquota media IR è del 15,45 per cento) e 38.120 (il limite IS al di sopra del quale non si applica più l'aliquota ridotta IS). Nel caso, infine, dei coniugi con due figli, l'aliquota media IR è più bassa del 15,45 per cento per tutto l'intervallo di redditi compreso tra 0 e 38.120 euro. Quindi, per questa tipologia familiare, non c'è convenienza a scegliere un regime organizzativo a cui si applichi l'IS. La tavola 2.5 riassume tali evidenze. La convenienza a scegliere una forma organizzativa che preveda l'IS è inclusa in un intervallo più ampio per i *single* e in un intervallo più ridotto per i coniugi senza figli. Quando ai coniugi si aggiungono due figli, la percezione di un reddito fino a 38.120 euro rende sempre più conveniente esercitare come impresa individuale.

Il secondo riquadro della tavola 2.4, invece, definisce la convenienza relativa dei due regimi nel caso in cui il reddito percepito sia superiore a 38.120 euro. In questo caso, come riportato nella tavola 2.6, l'intervallo di convenienza dell'IR tende a crescere parallelamente alla dimensione familiare. Ad esempio, per un *single* è conveniente scegliere il regime IS già

45. Va precisato che la convenienza è qui riferita al solo fattore fiscale rappresentato dall'aliquota di tassazione. La scelta tra forma individuale e societaria può essere influenzata da molti fattori, anche non monetari, che rendono impossibile un confronto più ampio.

a partire da redditi superiori a 54.750 euro, mentre per coniugi con due figli la convenienza relativa scatta a partire da redditi molto più elevati, 131.375 euro.

**Tavola 2.4 - Soglie di reddito imponibile per la convenienza relative delle forme organizzative**

<i>Reddito imponibile IR al quale corrisponde un'aliquota media del 15,45 per cento</i>			
Composizione familiare	Single	Coniugi senza figli	Coniugi con due figli
Reddito imponibile (euro)	18.200	36.400	54.600
<i>Reddito imponibile IR al quale corrisponde un'aliquota media del 34,33 per cento</i>			
Composizione familiare	Single	Coniugi senza figli	Coniugi con due figli
Reddito imponibile (euro)	54.750	109.500	131.375

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

**Tavola 2.5 - Rapporto tra aliquota medie IR e IS per redditi imponibili compresi tra 0 e 38.120 euro**

Single	fino a 18.200 euro	IR < IS	Convenienza: IR
	da 18.200 a 38.120 euro	IR > IS	Convenienza: IS
Coniugi senza figli	fino a 36.400 euro	IR < IS	Convenienza: IR
	da 36.400 a 38.120 euro	IR > IS	Convenienza: IS
Coniugi con figli	fino a 38.120 euro	IR < IS	Convenienza: IR

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

**Tavola 2.6 - Rapporto tra aliquota medie IR e IS per redditi imponibili superiori a 38.120 euro**

Single	da 38.120 a 54.750 euro	IR < IS	Convenienza: IR
	oltre 54.750 euro	IR > IS	Convenienza: IS
Coniugi senza figli	da 38.120 a 109.500 euro	IR < IS	Convenienza: IR
	oltre 109.500 euro	IR > IS	Convenienza: IS
Coniugi con figli	da 38.120 a 131.375 euro	IR < IS	Convenienza: IR
	oltre 131.375 euro	IR > IS	Convenienza: IS

Fonte: Centro Studi CNI, 2002



# 3 • La tassazione dell'attività professionale associata in Spagna

## 3.1. Le forme associative per l'esercizio di un'attività economica

In Spagna, l'esercizio della professione può essere svolto attraverso l'impiego di società di persone o di società di capitali.

Tra le società di persone (o assimilabili alle società di persone) assumono rilievo le seguenti:

- *Sociedad colectiva (SC)*;
- *Sociedad comanditaria (Scom)*;
- *Sociedad civil (Sciv)*.

Tra le società di capitali, le forme principali sono:

- *Sociedad anonima (SA)*;
- *Sociedad limitada (SL)*.

Particolare rilevanza assume infine una particolare tipologia, la società in *transparencia fiscal (TP)*, che costituisce, sotto il profilo della tassazione, una via intermedia tra il regime previsto per le società di persone e quello previsto per le società di capitali.

Alla società TP, come si vedrà, si applica un regime ibrido di tassazione sia rispetto alle forme societarie tipiche sia rispetto alla tassazione del professionista individuale.

## 3.2. L'esercizio associato della professione con società professionali

### 3.2.1. *La sociedad colectiva (SC) e la sociedad comanditaria (Scom)*

Le società in nome collettivo (SC) e le società in accomandita (Scom) costituiscono le forme tipiche di società di persone attraverso le quali esercitare l'attività professionale. Le SC e le Scom sono entrambe caratterizzate da responsabilità personale illimitata dei soci e non richiedono un ammontare di capitale minimo per la loro costituzione.

Dal punto di vista tributario, però, il trattamento di queste società di persone, in Spagna, differisce da quello generalmente riscontrato negli altri paesi, in cui alla forma di società di persone fa riscontro una tassazione su base personale. Sia per le SC sia per le Scom, il regime fiscale è quello dell'imposta sulle società (IS) con aliquota pari al 35 per cento. C'è quindi una deviazione dalla corrispondenza tra responsabilità illimitata e tassazione personale in favore di una tassazione autonoma della società.

### 3.2.2. *La sociedad civil (Sciv)*

La società civile è una forma organizzativa per lo svolgimento dell'attività professionale generalmente priva di personalità giuridica.

La legge spagnola la sottrae alle regole dell'imposta sulle società per ricondurla, invece, nell'ambito dell'imposta personale sul reddito (IRPF). Tuttavia, anche nei casi in cui alla società civile sia riconosciuta personalità giuridica, la legge tributaria di riferimento rimane quella dell'IRPF, con esclusione dell'applicazione delle norme tributarie societarie<sup>46</sup>.

Il regime applicabile, come si vedrà, è simile a quello della *transparencia fiscal* per quanto riguarda la tassazione dei soci. Manca in questo caso il meccanismo di tassazione della società in quanto tale<sup>47</sup>. La determinazione dell'imposta, nel caso della società civile, ha il seguente percorso:

- a) la società determina autonomamente il reddito seguendo la normativa IRPF relativa al reddito da attività professionale;
- b) la società stessa attribuisce successivamente il reddito a ciascun membro in funzione di accordi precedentemente stabiliti e che sono, in linea di principio, liberi<sup>48</sup>. In assenza di patti, o in presenza di ripartizione che non possono essere sostenute nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, la ripartizione del reddito della società avviene in parti uguali. Il reddito, nel passaggio dalla società ai soci, non muta la sua natura, essendo considerato reddito da attività professionale anche in capo ai soci<sup>49</sup>;
- c) la società procede poi all'imputazione ai soci di tutti gli altri elementi dell'imposta, comprese eventuali deduzioni o imposte già pagate in sede societaria. Anche l'eventuale perdita di esercizio

46. Le principali eccezioni a questo regime sono rappresentate dalle Società Agrarie di Trasformazione, dalle associazioni sportive e dalle associazioni provinciali di veterinari. Anche associazioni sociali formate da lavoratori rientrano nell'ambito dell'imposta sulle società.

47. Sotto questo profilo, la tassazione della società civile in Spagna è molto simile a quello delle società di persone italiane il cui reddito non è tassato in sede Irpeg ma solo in sede Irpef dopo l'imputazione dello stesso ai singoli soci, e a quello delle società di persona francesi. Mentre differisce, come sopra rilevato, dalla tassazione delle società di persone spagnole.

48. Non c'è in questo caso un riferimento alle quote dei soci come nel caso di società in regime di *transparencia fiscal*.

49. Ad esempio, esso non assume la natura di dividendo che è tipica della partecipazione in società di capitali.

della società civile può essere ripartita tra i soci. Mancando una tassazione societaria autonoma nella quale far confluire la perdita di esercizio (attraverso il riporto nei cinque anni successivi), quest'ultima viene direttamente imputata ai soci, i quali potranno compensarla sui restanti redditi;

- d) il socio determina il suo reddito complessivo, eventualmente sommando quello professionale agli altri redditi, e applica l'imposta IRPF di parte statale e quella di parte autonoma. Ai fini della tassazione in sede IRPF non sembrano emergere differenze se il socio, oltre ad esercitare l'attività professionale all'interno della società, continui a svolgere attività professionale per proprio conto. In linea generale, egli sarà comunque soggetto ad IRPF sull'intero reddito derivante dall'attività individuale e sulla quota di reddito derivante dalla partecipazione nella società.

Particolarmente importante ai fini della tassazione del reddito, tuttavia, è la possibilità che l'esercizio dell'attività attraverso la società civile possa consentire la determinazione del reddito complessivo della società attraverso il regime di Estimacion Objetiva (EO)<sup>50</sup>, che è invece precluso all'esercizio individuale della professione. L'unica condizione posta dalla legge tributaria è che tutti i soci della società civile siano persone fisiche. Tuttavia, la predisposizione delle tabelle degli indici presuntivi per il 2002 non contiene l'attività professionale di ingegneria, dal che è lecito desumere che, almeno per l'anno in corso, l'applicazione del regime EO sia precluso anche alla attività professionali d'ingegneria esercitate attraverso la società civile<sup>51</sup>.

50. Si veda il volume del Centro Studi CNI n. 21/2001. Si ricorda che il regime EO si applica ai contribuenti che abbiano un reddito inferiore ai 450.759 euro. La EO è una modalità di determinazione presuntiva del reddito.

51. Ciò era già emerso per l'anno 2001. Si veda il numero 21/2001, p.35 nota 20.

### 3.2.3. *Le società di capitali*

Nell'ambito delle società di capitali, particolare rilevanza assume, per l'esercizio della professione, la possibilità di costituire una società professionale in forma di società anonima (SA). In questo caso, il regime di tassazione è ovviamente quello delle società (IS)<sup>52</sup>.

Il regime IS prevede l'applicabilità dell'aliquota ordinaria del 35 per cento (tavola 3.1) e di un'aliquota ridotta per le piccole imprese pari al 30 per cento. Le piccole imprese sono definite come le imprese che conseguono utili inferiori a 90.152 euro.

Esistono poi una serie di aliquote ridotte applicabili a casi particolari che non coinvolgono lo svolgimento di attività professionali in forma societaria: il 25 per cento per le organizzazioni non profit, il 20 per cento per le cooperative non di credito e il 10 per le fondazioni e le associazioni pubbliche; e un'aliquota maggiorata (il 40 per cento) applicabile alle imprese di estrazione idrocarburi.

Dal punto di vista del socio, la distribuzione di utili dà luogo alla formazione di un credito d'imposta, pari al 50 per cento degli stessi. Come riportato nell'Appendice A.1, il recupero dell'imposta pagata dalla società è parziale rispetto all'aliquota ordinaria.

### 3.2.4. *Le società in trasparenza fiscal*

La *trasparenza fiscal* (TP) è un concetto tributario che è proprio dell'imposta sulla società e tende a trasferire in capo al socio il risultato dell'attività della società. In linea di principio, la legge dell'imposta sulle

52. Per alcune specifiche disposizioni, si veda il paragrafo 2.4.

**Tavola 3.1 - Le aliquote dell'imposta sulle società in Spagna**

Aliquota (%)	Classe di utili (euro)	Note
30	0 - 90.152	Aliquota piccole imprese
35	> 90.152	Aliquota ordinaria
25		Cooperative di credito e organizzazioni <i>non profit</i>
20		Cooperative (non di credito)
10		Fondazioni e associazioni pubbliche
40		Imprese di estrazione idrocarburi
0		Fondi pensione

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

società prevede che le società di capitali che abbiano ad oggetto lo svolgimento delle attività professionali siano sottoposte al regime speciale TP.

Per usufruire di questo regime, le società professionali devono però soddisfare due requisiti:

- a) almeno il 75 per cento del reddito complessivo deve derivare dall'esercizio dell'attività professionale;
- b) i soci professionisti debbono avere, complessivamente, un diritto di partecipazione agli utili pari ad almeno il 50 per cento<sup>53</sup>.

Sotto questo profilo, è indifferente che la società realizzi una o più attività professionali, mentre è essenziale che i servizi prestati dal socio nella società siano di natura professionale. Il regime di seguito descritto, inoltre, si applica anche nei casi in cui l'attività professionale sia svolta in maniera indiretta, cioè attraverso altre società professionali partecipate, con quota maggioritaria, da una società professionale principale.

53. Questo vincolo deve essere soddisfatto individualmente o congiuntamente ai familiari fino al quarto grado incluso. In altri termini, i soci professionisti devono possedere la maggioranza della società.

La diretta conseguenza di questo regime è la creazione di una separazione tra la disciplina relativa alla società e la disciplina relativa ai soci. Da un lato, l'imposta sulle società regola la determinazione della base imponibile, il calcolo dell'imposta per la società e l'imputazione del risultato di esercizio tra i soci, mentre la legge dell'imposta sul reddito (IRPF) regola la tassazione dei soci sul reddito percepito dalla società.

Dal lato della determinazione della base imponibile, le norme generali sono contenute nella legge che disciplina l'imposta sulle società<sup>54</sup>. Come nel caso generale di qualsiasi società, la base imponibile è definita dalla differenza tra tutti i ricavi e tutti i costi dell'impresa, tra i quali particolare importanza assumono la determinazione degli ammortamenti e la limitazione della deducibilità di alcune specifiche spese.

Per ciò che concerne l'ammortamento di beni materiali, la base di ammortamento è costituita dal prezzo di acquisizione (il costo storico) del bene. Sono esclusi dall'ammortamento i terreni, dato che la legge spagnola prevede l'ammortamento solo di beni con vita utile limitata. I metodi di ammortamento previsti sono tre: a) ammortamento lineare; b) ammortamento degressivo con percentuale costante; c) ammortamento degressivo a somma di cifre.

Nel primo caso, l'ammortamento si applica in base a dei coefficienti stabiliti a livello ministeriale per singole tipologie di beni. Per ognuno di essi, si stabilisce un coefficiente minimo e un coefficiente massimo<sup>55</sup>.

54. La legge istitutiva dell'imposta sulle società, nella forma attualmente prevalente, è del 27 dicembre 1995, n. 43. A questa ha fatto seguito, oltre a norme che hanno modificato alcuni aspetti della legge originaria, il regolamento approvato con Decreto Reale del 14 aprile 1997, n. 537.

55. Il coefficiente minimo, indirettamente, stabilisce la durata massima dell'ammortamento. Ad esempio, se per un bene fosse stabilito un coefficiente minimo del 10 per cento e uno massimo del 20 per cento, il bene potrà essere am-

Nel secondo caso, l'impresa sceglie una percentuale di ammortamento compresa tra il coefficiente minimo e quello massimo, alla quale corrisponderà una durata dell'ammortamento. A questo riguardo, la legge stabilisce che se il periodo risultante è inferiore a 5 anni, il coefficiente andrà moltiplicato per 1,5; se il periodo è compreso tra 5 e 8 anni, il coefficiente dovrà essere moltiplicato per 2; se infine il periodo è uguale o superiore a 8 anni, il fattore di moltiplicazione sarà 2,5.

Nell'ultimo caso, ammortamento degressivo a somma di cifre, il primo passo è, come nel caso precedente, scegliere il coefficiente di ammortamento (e quindi la durata dell'ammortamento). Una volta determinata la durata dell'ammortamento, al fine di determinare la quota ammortizzabile, è necessario dividere il valore del bene per la somma delle cifre dalla durata dell'ammortamento in poi procedendo a ritroso<sup>56</sup>.

Per ciò che concerne le spese deducibili, la disciplina dell'imposta sulle società richiede che la spesa, per essere deducibile, sia documentata da apposito documento o fattura e che sia in qualche misura inerente alla percezione dei ricavi dell'attività. Sono esplicitamente deducibili le spese relative a relazioni pubbliche con clienti e fornitori e le spese di promozione, diretta o indiretta, dell'attività di prestazioni di servizi della società professionale. Sono espressamente indeducibili le spese sostenute per multe e sanzioni e quelle relative ad erogazioni liberali. Non rientrano tra queste, però, le spese di associazione ad organismi di rappresentanza sin-

*segue nota 55*

mortizzato in un periodo compreso tra 5 anni (20 per cento annuo) e 10 anni (10 per cento annuo). La società, quindi può scegliere il periodo di ammortamento entro questo limite, con un coefficiente anche interno agli estremi.

56. Ad esempio, se la durata fosse di 5 anni, il valore del bene andrebbe diviso per 15 (5+4+3+2+1).



dacale o professionale, essendo qui ravvisabile l'esistenza di una controprestazione.

Per ciò che concerne la determinazione dell'imposta, la società in regime TP è assoggettata alle regole generali dell'imposta sulle società. L'aliquota applicabile al reddito imponibile è quindi quella ordinaria del 35 per cento<sup>57</sup>. Dall'imposta così calcolata, la società in regime TP potrà detrarre gli stessi elementi ammessi in detrazione dall'imposta per gli altri tipi di società. In particolare, si tratta delle eventuali agevolazioni fiscali concesse per ragioni di politica economica, ovviamente se e nella misura in cui vengano soddisfatti i corrispondenti requisiti.

Dal punto di vista formale, invece, vengono aggiunti alcuni obblighi. Le società in regime TP debbono infatti comunicare all'amministrazione finanziaria le generalità dei soci, e le quantità a ciascun socio imputabili dei seguenti elementi:

- a) il risultato contabile;
- b) la base imponibile a fini fiscali;
- c) le eventuali deduzioni e agevolazioni fiscali di cui la società ha usufruito;
- d) le eventuali ritenute d'acconto già operate a livello societario;
- e) l'imposta sulle società già pagata dalla società stessa.

La tassazione della società TP può avvenire con un regime diverso qualora l'impresa abbia ridotte dimensioni. In particolare, la legge dell'imposta sulle società stabilisce (e non sembra escludere questa opportunità per le società di professionisti in regime TP) che le imprese sono di ridotte dimensioni se:

57. Tuttavia, è previsto che la società in regime TP applichi l'aliquota marginale massima dell'IRPF qualora non sia possibile imputare il reddito (o parte di esso) ai soci. Questo caso non va tuttavia considerato come caso generale.

- a) il volume di affari non supera 3 milioni di euro per le attività iniziate fino al 31 dicembre 2001;
- b) il volume di affari non supera 5 milioni di euro per le attività iniziate a partire dal 2002.

Per queste imprese, l'aliquota dell'imposta sulle società si riduce al 30 per cento.

Il vantaggio principale in materia di attività professionale conseguente da questo regime è rappresentato dalla possibile accelerazione degli ammortamenti, attuata attraverso la moltiplicazione del coefficiente massimo per un fattore 1,5. Come sopra osservato, l'aumento della percentuale di ammortamento implica la riduzione della durata dello stesso.

L'ultimo atto della società in regime TP è quello di imputare a ciascun socio parte del reddito totale prodotto. L'imputazione avviene secondo la partecipazione di ciascun socio come iscritta nello statuto della società, oppure, in mancanza, proporzionalmente alla partecipazione di ciascuno nel capitale sociale della società. Solo la base imponibile positiva può essere imputata dalla società al socio. La base imponibile negativa (cioè il caso in cui la società abbia una perdita) anziché essere imputata ai soci può essere portata in riduzione della base imponibile positiva prodotta dalla società nei sette anni successivi.

La logica è quella di assoggettare alla progressività dell'IRPF le componenti di reddito positive, attraverso una loro assegnazione ai soci. Le componenti negative, invece, non possono essere utilizzate a riduzione di tale progressività in capo al socio, ma solo dalla società per compensare successivi utili d'esercizio.

Una volta che i redditi siano stati imputati ai soci, la relativa tassazione avviene in base alle aliquote dell'imposta personale, con detrazione della quota di imposta attribuibile a ciascun socio e già pagata dalla società. Quest'ultima deducibilità, tuttavia, è limitata da un meccanismo

piuttosto complesso, diverso da quello relativo all'applicazione dell'imposta sulle società e al corrispondente credito d'imposta.

L'imposta sulle società imputata a ciascun socio è infatti deducibile con limite se l'aliquota media effettiva IRPF del socio è inferiore a quella dell'imposta sulle società. L'aliquota media effettiva dell'IRPF è calcolata come rapporto tra imposta totale e reddito imputato dalla società al socio; mentre, l'aliquota media effettiva della società è il rapporto tra l'imposta netta e la sua base imponibile.

La tavola 3.2 illustra, con un esempio, il meccanismo limitativo della deducibilità dell'imposta sulle società. Si assuma, ad esempio, che il reddito complessivo della società sia 1.000 euro e che l'imposta da essa pagata sia 350 euro. L'aliquota media effettiva è quindi pari al 35 per cento. Si assuma, inoltre, che il socio possenga il 50 per cento della società. Ad esso, quindi, va imputato un reddito di 500 euro. Andrebbe anche imputata metà dell'imposta pagata dalla società, cioè 175 euro.

Si assuma, però, che la sua imposta complessiva (calcolata su tutto il suo reddito, non solo su quello derivante dalla partecipazione nella società) sia pari a 100 euro. La sua aliquota effettiva (calcolata come rapporto tra il totale dell'imposta e il reddito derivante dalla partecipazione in società) è quindi pari al 20 per cento. L'imposta sulle società effettiva-

**Tavola 3.2 - Limite alla deducibilità dell'imposta sulle società, (IS) da parte del socio professionista**

	Società	Socio
Reddito	1.000	500
Imposta	350	100
Aliquota effettiva (%)	35	20
Imposta teoricamente deducibile		175
Imposta effettivamente deducibile		100

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

mente deducibile è quindi ottenibile dal prodotto tra l'aliquota effettiva (20 per cento) e il reddito da partecipazione (500 euro), cioè al massimo 100 euro, anziché i 175 euro teoricamente deducibili.

Questo meccanismo rende di fatto l'imposta sulle società utilizzabile dal socio fino a capienza della sua imposta personale. Non è cioè ammesso che, detraendo l'imposta sulle società, il socio generi un rimborso di imposta. Se la deducibilità fosse totale, il recupero dell'imposta in capo al socio renderebbe l'imposta sulle società un semplice acconto dell'imposta personale dovuta dai soci. La limitazione, invece, genera un meccanismo di doppia imposizione parziale del reddito prodotto in forma societaria, a differenza di quanto accade, ad esempio, in Francia e in Italia rispetto alla corrispondente imposta sulle società.

Le aliquote rilevanti per la tassazione del socio sono quelle dell'imposta personale riportate nella tavola 3.3.

L'aliquota totale è composta da una parte applicata dal governo centrale e un'altra applicata dalle Comunità Autonome (CA). Complessivamente, si passa da un'aliquota marginale minima del 19 per cento ad un'aliquota marginale massima del 48 per cento.

**Tavola 3.3 - Le aliquote dell'imposta personale sul reddito (IR) in Spagna**

Scaglioni (in euro)		Aliquote stato (%)	Aliquote CA (%)	Aliquote totali (%)
Limite inferiore	Limite superiore			
0	3678,19	12,060	5,940	18,0
3678,19	12873,68	16,080	7,920	24,0
12873,68	25134,33	18,961	9,339	28,3
25134,33	40460,13	24,924	12,276	37,2
40460,13	67433,56	30,150	14,850	45,0
67433,56	-	32,160	15,840	48,0

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

### 3.3. Un quadro di sintesi

La tavola 3.4 riassume le principali caratteristiche della tassazione nelle diverse ipotesi di associazione professionale in Spagna.

Secondo lo schema riportato nella tavola 3.4, solo la percezione di un reddito attraverso la società civile ha un trattamento tributario, nei fatti, corrispondente a quello applicato ai professionisti individuali. In effetti, essendo il reddito della società imputabile ai soci, la costituzione di una società non impedisce che tali redditi siano ricondotti alla progressività IRPF, senza applicazione agli utili di una autonoma imposta sulle società.

Tra le tipologie associative esaminate, infatti, solo quest'ultima è soggetta esclusivamente al regime dell'imposta personale sul reddito. Le altre forme associative hanno trattamenti tributari o riconducibili esclusivamente all'imposta sulle società, con tassazione degli utili in capo alla società e tassazione degli stessi in capo al socio in forma di dividendi (il caso della società anonima) o misti, come nel caso della società TP (STP nella tavola), in cui al regime dell'imposta sulla società si affianca il regime di imposta personale in capo agli associati nelle forme previste per la tassazione dei redditi professionali. In quest'ultimo caso, come descritto nel testo, la possibile non completa deducibilità dell'imposta sulle società rende il reddito «professionale» parzialmente suscettibile di una doppia imposizione, analogamente a quanto avviene rispetto alle società di capitali.

Dal punto di vista delle aliquote, la differenza tra le forme societarie (di capitali e non), rispetto all'esercizio della professione in forma individuale, consiste quindi nell'eventuale applicazione dell'aliquota del 35 per cento nel primo caso e di aliquote comprese tra il 18 e il 48 per cento nel secondo. Nel caso in cui la società distribuisca gli utili (o questi vengano imputati come nel caso della TP), la convenienza relativa delle diverse

**Tavola 3.4 - Imposte e forme associative in Spagna**

Forma giuridica	Regime fiscale applicabile alla forma associata (salvo diversa opzione)	Regime fiscale degli utili della società con riferimento al regime principale	Tipologia di imposizione dei redditi degli associati			Deduzione delle spese professionali		
			Utilli	Remunerazioni dirigenziali	Utilli distribuiti	Spese effettive	Deduzione forfetaria del 10%	
Sciv	IR	Nessuno	Utilli non tassati in capo all'associazione	IR in capo al socio nella categoria dei redditi professionali	Incluse nella quota parte di utilli	Non previsti dalla forma associativa	Quota parte di spese	Non prevista
SC	IS	Nessuno	Utilli tassati in capo alla società	Utilli non tassati a livello personale	Tassate come salari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	Non previsti dalla forma associativa	Spese effettive	Non prevista
Scom	IS	Nessuno	Utilli tassati in capo alla società	Utilli non tassati a livello personale	Tassate come salari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	Non previsti dalla forma associativa	Spese effettive	Non prevista
SA	IS	Nessuno	Utilli tassati in capo alla società	Utilli non tassati a livello personale	Tassate come salari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	IR in capo al socio nella categoria dei dividendi, con detrazione imposta pagata dalla società	Spese effettive	Non prevista
STP	IS	Nessuno	Utilli tassati in capo alla società	Utilli non tassati a livello personale	Incluse nella quota parte di utilli	IR in capo al socio nella categoria dei redditi professionali, con detrazione imposta pagata dalla società	Spese effettive	Non prevista

Legenda: (vedi testo)

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

tipologie deve essere considerata alla luce del credito d'imposta (parziale) assegnato ai soci percettori.

### **3.4. L'applicazione dei regimi IVA**

I professionisti che svolgono attività individuale non possono optare per il regime semplificato IVA, che è compatibile solo con il metodo di determinazione del reddito secondo EO. Poiché i professionisti individuali possono optare solo per ED, il regime IVA a loro applicabile è quello ordinario.

Tuttavia, il regime semplificato IVA si applica alla società civile. Quindi, professionisti che agiscono attraverso lo schermo della società civile potrebbero usufruire del regime IVA semplificato, a patto che tutti i soci della società civile siano persone fisiche. Tuttavia, come sopra osservato, l'assenza di indici presuntivi per l'attività di ingegneria ai fini dell'imposta sul reddito lascia presumere che il regime semplificato IVA non sia in nessun caso applicabile. L'applicazione del regime IVA segue allora lo schema generale sia per il professionista individuale sia per la società civile.

È infatti espressamente previsto dalla legge IVA che la regola generale di determinazione del soggetto passivo si applichi sia alle persone fisiche o giuridiche che rivestano la condizione di professionista sia alle società civili senza personalità giuridica qualora realizzino operazioni soggette all'imposta. Dato il meccanismo dell'IVA, quindi, assume rilevanza in questo contesto l'eventuale presenza di limitazioni alla deducibilità di singole voci di spesa<sup>58</sup>, che peraltro non appaiono differenziate per modalità di esercizio dell'attività professionale.

58. Si rimanda ancora al volume del Centro Studi CNI n. 21/2001.

### 3.5. *L'Impuesto sobre actividades economicas (IAE)*

Non c'è dubbio, nella legge tributaria spagnola, che l'attività professionale svolta da persona fisica, giuridica o dalla società civile sia comunque riconducibile a tassazione ai fini della IAE. Il problema è se la IAE si debba applicare solo alla persona fisica o anche alle società (persone giuridiche o meno). Ovviamente, se il professionista opera individualmente egli è soggetto passivo IAE. Con riguardo ai rapporti che possono intercorrere tra il professionista e la società, invece, si possono distinguere tre casi:

- a) se i professionisti sono costituiti in forma societaria, ma ciascuno di essi realizza l'attività per conto proprio, cioè direttamente nei confronti dei clienti, la IAE si applica solo su base individuale, mentre la società non costituisce soggetto passivo di imposta;
- b) se i professionisti lavorano per la società, ma l'attività è poi esercitata direttamente da quest'ultima, la società è soggetto passivo IAE, non i singoli professionisti;
- c) se i professionisti, oltre a lavorare per la società come al punto b), esercitano attività professionale individuale, sia la società sia i singoli professionisti rientrano nel campo di applicazione della IAE.

In questo senso, la IAE opera una netta distinzione tra i due soggetti, riconducendo a tassazione entrambi qualora ne ricorrano i presupposti in termini di attività. Non c'è tuttavia differenza relativamente alle tariffe applicate<sup>59</sup>.

59. La IAE è descritta in dettaglio nel volume del Centro Studi CNI n. 21/2001.



# 4. La tassazione dell'attività professionale associata in Gran Bretagna

L'esercizio della professione di ingegnere in forma associata può avvalersi, in Gran Bretagna, delle tipiche strutture societarie con autonoma personalità giuridica (le *companies*), nonché di forme associative corrispondenti alle nostre società di persone (le *partnerships*)<sup>60</sup>.

Nell'ambito delle prime, si distinguono:

- le *Private Limited Companies* (PLC), assimilabili alle nostre società a responsabilità limitata;
- le *Public Limited Companies* (PULC), assimilabili alle nostre società per azioni.

Nell'ambito delle seconde, è di recente introduzione una nuova tipologia, le *Limited Liability Partnerships* (LLP) nelle quali, come si vedrà in seguito, l'elemento principale è costituito dalla limitazione delle responsabilità degli associati nei confronti dei terzi, caratteristica assente nella forma associativa tradizionale della *partnership*.

60. Si veda anche a questo riguardo il volume del Centro Studi CNI n.27/2001.

## 4.1. Attività professionale e partnerships

### 4.1.1. Cosa è una partnership

Una *partnership* è un accordo stipulato tra due o più persone al fine di esercitare attività professionale (o commerciale) per la realizzazione di un profitto.

Al fine del riconoscimento di una *partnership* non è necessaria la stipulazione di un atto formale, dato che anche accordi informali possono costituire base sufficiente per il riconoscimento dello svolgimento dell'attività in forma associata.

A questo riguardo, indipendentemente dal fatto che esista un accordo formale, la base regolamentativa dell'attività svolta in forma di *partnership* è costituita dal *Partnership Act* del 1980.

In particolare, il *Partnership Act* prevede i seguenti elementi caratteristici di una *partnership*<sup>61</sup>:

- tutti gli associati hanno diritto ad una eguale quota di capitale e di utile risultante dall'attività;
- tutti gli associati contribuiscono egualmente ad eventuali perdite che dovessero emergere dall'attività della *partnership*;
- ogni associato può rivestire ruoli di direzione della *partnership*;
- nuovi associati possono aggiungersi alla *partnership* solo in presenza di un consenso unanime da parte degli altri associati;
- la *partnership* può essere oggetto di una scadenza prestabilita, in assenza della quale ciascun associato può farla cessare dandone notizia agli altri associati;

61. Questi principi generali possono essere derogati da un accordo scritto. Gli accordi scritti sono noti con il nome di *Deeds*.

- al momento della cessazione della *partnership*, eventuali perdite debbono essere pagate prima con i profitti, poi con il capitale e, in ultimo, con il patrimonio personale degli associati in proporzione alla loro quota di partecipazione nei profitti.

#### 4.1.2. *Il trattamento tributario di una partnership*

La legge tributaria inglese non riconosce personalità giuridica autonoma alla *partnership*. Quest'ultima, quindi, non può essere trattata come un'entità separata e distinta dagli associati che la compongono. Infatti, nella misura in cui gli associati siano persone fisiche, i profitti (o le perdite) derivanti dall'attività professionale devono essere ricondotti a tassazione come se il reddito derivasse dall'esercizio individuale della professione da parte di un soggetto residente nel momento in cui egli sia divenuto membro della *partnership*.

Ciò implica che, seppure il reddito sia determinato dalla *partnership*, il regime di tassazione rilevante rimanga quello personale. Deduzioni e detrazioni relative alla condizione personale dell'associato sono quindi applicabili a livello individuale. Allo stesso modo, non esistono aliquote di tassazione della *partnership*, dato che a ciascun associato persona fisica sono applicabili le aliquote dell'imposta personale sul reddito<sup>62</sup>.

In altri termini, a fini fiscali, l'imposta sul reddito opera sugli associati come se la *partnership* non esistesse. Il mancato pagamento dell'imposta, ad esempio, produce responsabilità esclusivamente in capo agli

62. È opportuno ricordare che l'allocazione del reddito avviene al netto di eventuali benefici esplicitamente riconosciuti alla *partnership* (ad esempio, «capital allowances»).

associati e non in capo alla *partnership*. Tuttavia, la *partnership* è obbligata a compilare una dichiarazione dalla quale risulti sia il reddito conseguito sia l'allocazione del reddito tra gli associati.

Ad esempio: una *partnership* è costituita da tre soci (X, Y e Z) che ottengono alla fine dell'anno un risultato positivo pari a 30.000 euro. La quota di partecipazione di X e Y è pari al 40 per cento, mentre la quota di partecipazione di Z è pari al 20 per cento. L'allocazione del risultato positivo di 30.000 euro tra i tre soci darà luogo ad una distribuzione di 12.000 euro ai soci X e Y e di 6.000 euro al socio Z. Su questa parte del risultato, ciascun socio pagherà la corrispondente imposta personale.

## 4.2. Attività professionale e *companies*

### 4.2.1. *Aspetti generali*

Le attività professionali possono essere esercitate attraverso *companies*, cioè l'equivalente delle nostre società di capitali. Le *companies* hanno personalità giuridica autonoma distinta da quella dei singoli soci. Di conseguenza, la disciplina applicabile è quella stabilita nel *Companies Act* del 1985.

Le *companies* possono essere a responsabilità limitata o illimitata. Tuttavia, poiché l'elemento di principale attrazione di questa forma associativa, rispetto alle *partnerships*, è costituito dalla limitazione della responsabilità dei soci, le *companies* a responsabilità illimitata non sono molto frequenti<sup>63</sup>. D'altro canto, la scelta di una forma associativa di questo tipo

63. Un ulteriore elemento di attrazione è costituito dalla possibilità di aumentare il capitale attraverso l'emissione di nuove azioni.

comporta maggiori oneri di gestione (amministrativi e manageriali) rispetto a forme alternative di associazione. In particolare: le società di capitali sono assoggettate all'imposta sulle società (e non all'imposta personale come nel caso dell'esercizio individuale o della *partnership*); sostengono costi di attivazione tendenzialmente maggiori rispetto ad altre forme associative; sostengono costi di revisione contabile<sup>64</sup> significativi; sono obbligate alla diffusione delle informazioni societarie. Inoltre, a differenza di quanto avviene nelle *partnerships*, i direttori della società sono trattati come lavoratori dipendenti e quindi assoggettati, per il reddito corrispondente, ad imposta personale e contributi sociali.

Le *companies*, inoltre, possono essere di tipo *public* o *private*. Le *public limited companies* (PULC) sono assimilabili alle nostre società per azioni. Da ciò deriva la possibilità di reperire capitale sul mercato finanziario attraverso lo scambio di azioni. Il minimo capitale richiesto è pari a 50.000 sterline, di cui un quarto deve essere effettivamente versato. Inoltre, una PULC deve avere come minimo due direttori. Si tratta, quindi, di una forma associativa molto avanzata utilizzabile da attività professionali che abbiano dimensioni sufficientemente ampie.

Le *private limited companies* (PLC) sono invece assimilabili alle nostre società a responsabilità limitata. Dal 1992, le PLC possono essere formate anche da un solo socio. Tuttavia, la responsabilità limitata, in questo caso, diviene illimitata se la società opera con un solo socio per più di sei mesi. Al contrario delle PULC, le PLC non possono reperire risorse sul mercato attraverso l'emissione di azioni. Vengono quindi meno tutti gli oneri connessi alla presenza dell'impresa su mercati finanziari aperti al pubblico.

64. La revisione è obbligatoria al di sopra di un livello di volume di affari superiore ad un 1 milione di sterline, pari a circa 1.540.000 euro.

#### 4.2.2. La tassazione delle società

Il regime di tassazione applicabile alle società di capitali è quello relativo alla *corporation tax*. In base alle corrispondenti regole, il reddito della società è calcolato sulla base di un conto economico dei profitti e delle perdite, eventualmente soggetto ad aggiustamenti dal lato fiscale. Tra le componenti positive di reddito, assumono particolare rilevanza i ricavi derivanti dall'esercizio dell'attività tipica della società e la eventuale variazione delle rimanenze<sup>65</sup>, valutate al minore tra il costo di acquisto e il prezzo di mercato.

Tra le componenti negative, oltre ai costi operativi, assumono particolare rilevanza gli ammortamenti. A questo riguardo, differenti tipologie di beni sono soggette a differenti metodi e coefficienti di ammortamento.

I principali sono:

- a) metodo a rate costanti, con il quale ogni anno si ammortizza la stessa percentuale del bene;
- b) il metodo *declining balance* con il quale la stessa percentuale viene applicata ogni anno al valore residuo del bene (cioè alla parte non ammortizzata)<sup>66</sup>.

Di particolarmente rilevante per l'attività professionale è la regola di ammortamento per gli edifici strumentali (4 per cento a rate costanti) e

65. Generalmente, questo elemento è di minore rilevanza nel caso di società professionali, dove l'oggetto è la prestazione di servizi e non la cessione di beni.

66. Ad esempio, se un bene del valore di 1.000 euro si ammortizza al primo anno con un'aliquota del 20 per cento, il suo valore residuo, nell'anno successivo, sarà pari a 800 euro. Su questo valore, si applica nuovamente l'aliquota del 20 per cento, determinando una quota di ammortamento pari a 160 euro. La stessa aliquota si applicherà nel terzo anno sul valore residuo di 640 euro, e così via fino a completo ammortamento.

l'ammortamento di impianti, macchinari e brevetti (25 per cento con il metodo *declining-balance*). Le spese per ricerca e sviluppo, invece, sono completamente deducibili nell'anno in cui sono sostenute<sup>67</sup>.

L'aliquota applicabile al reddito delle società di capitali non è puramente proporzionale, ma è piuttosto assimilabile ad una struttura progressiva per classi<sup>68</sup>.

Per società di capitali che dichiarino redditi compresi tra 0 e 10.000 sterline (pari a 15.400 euro circa), l'aliquota applicabile è zero<sup>69</sup>. Per redditi compresi tra 10.000 (pari a 15.400 euro circa) e 50.000 sterline (pari a 77.000 euro circa) l'aliquota applicabile è pari al 19 per cento ma è ridotta del cosiddetto *marginal relief*<sup>70</sup>, calcolato con un coefficiente pari a 19/400. I redditi compresi tra 50.000 (pari a circa 77.000 euro circa) e 300.000 sterline (pari a circa 462.000 euro) sono considerati, ai fini della tassazione, redditi percepiti da piccole imprese e tassati ad un'aliquota pari al 19 per cento senza applicazione del *marginal relief*. Se il reddito supera le 300.000 sterline ma è inferiore ad 1,5 milioni di sterline (pari a circa 2.300.000 euro), si applica un'aliquota del 30 per cento ridotta di un *marginal relief* calcolato ad un coefficiente di 11/400. Al di sopra di 1,5 milioni di sterline, si applica l'aliquota ordinaria della *corporation tax* pari al 30 per cento

67. Il che equivale ad un ammortamento 100 per cento.

68. Nella progressività per classi l'intero reddito viene assoggettato all'aliquota corrispondente alla classe in cui ricade il reddito. Nella progressività per scaglioni, invece, il reddito è diviso in parti corrispondenti agli scaglioni stessi; a ciascuna parte viene poi applicata l'aliquota corrispondente.

69. I dati si riferiscono all'anno fiscale 2002-2003. Nell'anno precedente quegli stessi redditi erano tassati al 10 per cento.

70. Il *marginal relief* riduce l'imposta dovuta nella classe di reddito corrispondente per un importo pari al prodotto tra uno specifico e variabile coefficiente e la differenza tra il limite superiore della classe di reddito relativa ed il reddito effettivamente conseguito.

senza *marginal relief*. La tavola 4.1 riassume lo schema di tassazione delle società relativo all'anno fiscale 2002-2003<sup>71</sup>.

Ad esempio, se una società ha un profitto netto di 40.000 sterline (pari a 61.500 euro circa), l'aliquota applicabile è quella del 20 per cento. L'imposta dovuta sarebbe allora pari a 8.000 sterline. Tuttavia, per questa classe di reddito, si applica il *marginal relief* sulla differenza tra 50.000 sterline e 40.000 sterline (10.000 x 19/400).

**Tavola 4.1 - L'imposta sulle società in Gran Bretagna**

	Aliquota	Classe di reddito	
		(sterline)	(euro) (*)
Ridotta	0,0	0 - 10.000	0 - 15.400
	19,0	10.001 - 50.000	15.400 - 77.000
<i>Marginal relief</i> (**)	19/400	10.001 - 50.000	15.400 - 77.000
Piccole imprese	19,0	50.000 - 300.000	77.000 - 462.000
	30,0	300.000 - 1.500.000	462.000 - 2.300.000
<i>Marginal relief</i> (**)	11/400	300.000 - 1.500.000	462.000 - 2.300.000
Ordinaria	30,0	> 1.500.000	> 2.300.000

(\*) 1 euro = 0,6495 sterline

(\*\*) Il *marginal relief* riduce l'imposta dovuta nella classe di reddito corrispondente per un importo pari al prodotto tra la misura riportata in tabella e la differenza tra il limite superiore e il reddito effettivamente conseguito.

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

71. La presente struttura dell'imposta sulle società è il risultato di differenti riforme che negli ultimi 22 anni ha ridotto l'aliquota legale dal 52 al 30 per cento. Simili processi sono rintracciabili anche in altri paesi. In Italia, ad esempio, l'aliquota complessiva sulle società (Irpeg e Ilor) ha raggiunto un massimo del 52 per cento.



### 4.2.3. La tassazione del socio professionista

Rispetto alla tassazione della società professionale e non, anche in Gran Bretagna la tassazione del socio professionista e non segue sue regole proprie. In primo luogo, rimane differenziato da quello societario il trattamento dei redditi percepiti dai soci che, all'interno della società, percepiscono redditi connessi alla loro attività dirigenziale. Questi redditi sono infatti ricondotti a tassazione come reddito individuale di lavoro dipendente secondo le regole dell'imposta personale sul reddito.

In secondo luogo, i soci della società di capitali possono essere tassati per i dividendi percepiti. Dal 1965, anno dell'introduzione dell'imposta sulle società, fino al 1973 i dividendi erano tassati due volte. Questo sistema corrispondeva, nei fatti, ad un sistema classico. Nel 1973, al fine di evitare la doppia imposizione, fu introdotto un sistema di imputazione parziale basato su un duplice meccanismo, una *advance corporation tax* (ACT) e un credito d'imposta.

In estrema sintesi, il sistema funzionava nel seguente modo: la società pagava l'ACT al momento della distribuzione dei dividendi nella misura del 20 per cento, corrispondente all'aliquota marginale minima dell'imposta personale. La stessa imposta poteva poi essere dedotta dal socio dalla sua imposta personale<sup>72</sup>. Ciò equivaleva ad un credito d'imposta parziale pari al 20 per cento degli utili distribuiti.

72. L'ACT, dal punto di vista della società, era un'imposta anticipata. Alla fine del periodo d'imposta, infatti, la società doveva ricalcolare l'imposta totale sulla società, detraendo la parte già versata come ACT. L'imposta sulle società complessivamente pagata dalla società stessa, quindi, era composta di una parte ACT e di una parte *mainstream*, quest'ultima corrispondente alla differenza tra l'imposta complessiva e l'ACT.

Dall'anno fiscale 1999-2000, l'ACT è stata abolita, cosicché la società non deve versare l'imposta in corrispondenza della distribuzione degli utili. Al suo posto è stato introdotto un meccanismo differenziato di pagamento dell'imposta sulle società per le grandi imprese e per le altre imprese. Per le grandi imprese, l'imposta sulle società viene pagata con cadenza trimestrale sulla base di una stima del debito d'imposta complessivo che prevarrà alla fine dell'anno fiscale, mentre le altre imprese pagano l'imposta sulle società nove mesi dopo la chiusura dell'anno fiscale.

La modifica del regime di imposizione delle società ha comportato una modifica anche del regime del credito d'imposta. L'integrazione tra imposta sulle società e imposta personale rimane sostanzialmente parziale (come nel caso dell'ACT), ma la misura del credito si è ulteriormente ridotta al 10 per cento degli utili distribuiti. Inoltre, a partire dall'anno fiscale 1999-2000, l'eventuale eccedenza d'imposta pagata dalla società non è più utilizzabile dal socio.

### **4.3. La *limited liability partnership***

Si è osservato in precedenza che l'istituto della *partnership* non ha, in Gran Bretagna, un'autonoma personalità giuridica, ciò implicando una responsabilità illimitata dei soci. La *partnership*, quindi, è del tutto assimilabile ad una società di persone; come tale, i profitti sono direttamente tassati in capo ai soci senza autonoma tassazione della società.

Dal 6 aprile 2001 è invece possibile costituire una *Limited Liability Partnership* (LLP), che costituisce a tutti gli effetti una forma societaria dotata di responsabilità limitata<sup>73</sup>.

73. Questa forma associativa è stata proposta con lo scopo di incentivare lo

Dal punto di vista dell'esercizio dell'attività economica, quindi, la società contratta per proprio conto.

La costituzione di una LLP non è soggetta ad alcun requisito di capitale minimo, ma deve essere composta da almeno due membri pur conservando la flessibilità organizzativa di una *partnership* tradizionale. Non ci sono limitazioni al numero massimo di membri di una LLP<sup>74</sup>. In particolare, come quest'ultime, ma al contrario di quanto accade con le *companies*, i membri sono liberi di regolare il loro rapporto con la LLP<sup>75</sup>.

Sotto il profilo dei costi di adempimento, una LLP ha obblighi simili a quelli delle *companies*, soprattutto per ciò che concerne il deposito dei conti e la specificazione delle informazioni societarie.

La LLP, tuttavia, ha uno status piuttosto ibrido di tassazione. Ad essa, infatti, non si applicano le disposizioni relative alla tassazione societaria (ed indicate al paragrafo 4.2), ma piuttosto quelle relative alla tassazione delle *partnership* tradizionali. La LLP è infatti *tax transparent*, è cioè tassata non a livello societario ma direttamente attraverso i suoi soci, ai quali il reddito viene imputato in ragione degli accordi tra loro intercorsi<sup>76</sup>. Ciò implica che la tassazione avvenga, come nella *partnership*, indipendentemente

*segue nota 73*

sviluppo dell'esercizio professionale in forma associata, anche se si ritiene che i maggiori fruitori saranno i revisori dei conti e gli avvocati. Gli atti di riferimento sono il *Limited Liability Partnership Act* del 2000 e il *Limited Liability Partnership Regulations* del 2001.

74. I membri della LLP possono anche risiedere all'estero.

75. Nel caso delle *companies*, questi rapporti sono governati dal *Companies Act* del 1985.

76. La ripartizione è solitamente in ragione della proporzione di capitale investito nella società. In mancanza di accordi, si procede ad una ripartizione in parti uguali del profitto.

mente dalla distribuzione effettiva degli utili e secondo le regole previste per la tassazione del lavoro autonomo delle persone fisiche<sup>77</sup>.

La tavola 4.2 riporta i parametri rilevanti per la tassazione del reddito personale, in cui rientrano i redditi percepiti da una LLP, per l'anno fiscale 2002-2003.

La tassazione parte al 10 per cento, anche se la struttura della deduzione di base è tale da garantire un'aliquota effettiva pari a zero fino ad un reddito di 4.615 sterline (pari a circa 7.100 euro). L'aliquota marginale massima è invece pari al 40 per cento che si applica a redditi superiori a 29.900 sterline (pari a circa 46.000 euro).

La principale ragione di questo status ibrido di tassazione consiste proprio nel rendere la tassazione neutrale rispetto alla scelta organizzativa dell'impresa. La scelta tra una *partnership* tradizionale e una LLP, infatti, risiede principalmente nella diversa responsabilità dei soci nei con-

**Tavola 4.2 - Le aliquote dell'imposta personale sul reddito in Gran Bretagna**

Scaglioni di reddito (in sterline)		Aliquote (%)
Limite inferiore	Limite superiore	
0	1.920	10
1.920	29.900	22
29.900	-	40
Deduzioni		Importo (sterline)
Personale (*)		4.615
Figli a carico		5.290

(\*) Differenziata per età

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

77. Questo implica anche minori contributi sociali. Si veda il volume del Centro Studi CNI n. 21/2001. L'applicazione delle regole per il lavoro autonomo non è prevista se gli associati sono in realtà dipendenti della LLP.

fronti dei terzi. È quindi sul piano più strettamente giuridico che si manifestano convenienze relative a scegliere l'una o l'altra forma di associazione, mentre sotto il profilo fiscale il trattamento dei redditi è analogo.

#### 4.4. Un quadro di sintesi

La tavola 4.3 riporta il consueto quadro di sintesi delle imposte applicate alle diverse forme associative in Gran Bretagna. Anche in questo caso, la discriminante è costituita dall'applicazione dell'imposta personale sul reddito (IR) alle *partnership* e alle *Limited Liability Partnerships* (LLP) e dell'imposta sulle società alle PULC e alle PLC.

L'applicazione dell'imposta sul reddito, come nella generalità dei casi osservati finora, implica assenza di tassazione degli utili in capo alla società e tassazione degli stessi in capo ai soci come redditi personali. L'imputazione ai soci della quota parte di utili contiene, di conseguenza, anche la remunerazione del lavoro da essi prestato nella forma associativa.

Nel caso delle PULC e delle PLC, invece, gli utili sono tassati una prima volta in capo alla società e successivamente, se distribuiti, in capo ai soci come redditi di natura mobiliare (dividendi) sui quali gli stessi usufruiscono di un credito d'imposta parziale. Eventuali remunerazioni agli associati vengono invece considerate reddito personale di lavoro.

Il principale risultato raggiunto nel caso della Gran Bretagna è che due forme di responsabilità limitata danno luogo a due modalità di tassazione diverse. Le società di capitali richiedono l'applicazione dell'imposta sulle società; le LLP richiedono l'applicazione dell'imposta personale al pari delle *partnerships*.

La tavola 4.4 riporta il confronto tra le due forme di tassazione per una serie di redditi imponibili ipotetici, nell'ipotesi che i redditi della so-

**Tavola 4.3 - Imposte e forme professionali associative in Gran Bretagna**

Forma giuridica	Regime fiscale applicabile alla forma associata (salvo diversa opzione)	Regime fiscale	Regime di imposizione degli utili della società con riferimento al regime principale	Tipologia di imposizione dei redditi degli associati			Deduzione delle spese professionali
				Utilli	Remunerazioni dirigenziali	Utilli distribuiti	
Partnership	IR	Nessuno	Utilli non tassati in capo all'associazione	IR in capo al socio nella categoria dei redditi professionali	Incluse nella quota parte di utili	Non previsti dalla forma associativa	Spese effettive Deduzione forfetaria del 10%
LLP	IR	Nessuno	Utilli non tassati in capo all'associazione	IR in capo al socio nella categoria dei redditi professionali	Incluse nella quota parte di utili	Non previsti dalla forma associativa	Quota parte di spese effettive Non prevista
PULC	IS	Nessuno	Utilli tassati in capo alla società	Utilli non tassati a livello personale	Tassate come salari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	IR in capo al socio nella categoria dei dividendi, con detrazione imposta pagata dalla società	Spese effettive Non prevista
PLC	IS	Nessuno	Utilli tassati in capo alla società	Utilli non tassati a livello personale	Tassate come salari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	IR in capo al socio nella categoria dei dividendi, con detrazione imposta pagata dalla società	Spese effettive Non prevista

Legenda: (vedi testo)

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

**Tavola 4.4 - Confronto tra IR e IS in Gran Bretagna. Anno 2002-2003**

Reddito netto (sterline)	IR (sterline)	Aliquota media IR (%)	IS (sterline)	Aliquota media IS (%)	Differenza IR-IS (punti %)
3.000	0	0,0	0	0,0	0,0
5.000	39	0,8	0	0,0	0,8
10.000	954	9,5	0	0,0	9,5
15.000	2.054	13,7	1.188	7,9	5,8
20.000	3.154	15,8	2.375	11,9	3,9
25.000	4.254	17,0	3.563	14,3	2,8
30.000	5.354	17,8	4.750	15,8	2,0
40.000	8.542	21,4	7.125	17,8	3,5
45.000	10.542	23,4	8.313	18,5	5,0
50.000	12.542	25,1	9.500	19,0	6,1
55.000	14.542	26,4	10.450	19,0	7,4
60.000	16.542	27,6	11.400	19,0	8,6
65.000	18.542	28,5	12.350	19,0	9,5
70.000	20.542	29,3	13.300	19,0	10,3
75.000	22.542	30,1	14.250	19,0	11,1
80.000	24.542	30,7	15.200	19,0	11,7
85.000	26.542	31,2	16.150	19,0	12,2
90.000	28.542	31,7	17.100	19,0	12,7
95.000	30.542	32,1	18.050	19,0	13,1
100.000	32.542	32,5	19.000	19,0	13,5
150.000	52.542	35,0	28.500	19,0	16,0
200.000	72.542	36,3	38.000	19,0	17,3
250.000	92.542	37,0	47.500	19,0	18,0
300.000	112.542	37,5	57.000	19,0	18,5
350.000	132.542	37,9	73.375	21,0	16,9
400.000	152.542	38,1	89.750	22,4	15,7
450.000	172.542	38,3	106.125	23,6	14,8
500.000	192.542	38,5	122.500	24,5	14,0
600.000	232.542	38,8	155.250	25,9	12,9
700.000	272.542	38,9	188.000	26,9	12,1
800.000	312.542	39,1	220.750	27,6	11,5
900.000	352.542	39,2	253.500	28,2	11,0
1.000.000	392.542	39,3	286.250	28,6	10,0

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

cietà non siano distribuiti<sup>78</sup>. La prima colonna, in effetti, riporta diversi livelli di reddito che devono essere intesi come reddito personale degli individui (al lordo della deduzione di base) o come profitto netto della società. La seconda colonna riporta l'importo dell'imposta personale (IR) dovuta nell'ipotesi che il percettore sia una persona senza carichi familiari. La terza colonna riporta, invece, l'aliquota media corrispondente, che parte da zero e tende progressivamente al 40 per cento (l'aliquota marginale massima).

Nella quarta e quinta colonna sono riportati gli stessi indicatori per l'imposta sulle società, tenendo conto delle aliquote e, ove applicabile, del *marginal relief*, ipotizzando assenza di distribuzione degli utili ai soci. L'ultima colonna riporta la differenza di tassazione, in punti percentuali, connessa all'impiego dell'IR anziché dell'IS. La differenza è sempre positiva, il che significa che la tassazione IR è relativamente più pesante della tassazione IS. Tuttavia, questa differenza non è uniforme. Per livelli di reddito compresi tra 10.000 e 35.000 sterline (tra 15.400 e 53.900 euro circa), la differenza tende a ridursi, dato che l'imposta sulle società sale velocemente da zero al 19 per cento. Per livelli di reddito compresi tra 40.000 e 300.000 sterline (tra 61.500 e 462.000 euro circa), invece, la differenza tende ad aumentare, dato che in questa fascia la crescita dell'IR dovuta alla progressività dell'imposta si confronta con una tassazione IS di fatto proporzionale (il 19 per cento). Nel momento in cui entra in gioco l'aliquota ordinaria del 30 per cento con il *marginal relief* (dopo le 300.000 sterline), l'aliquota dell'imposta sulle società tende a crescere e la differenza con l'IR si riduce.

78. Nel caso di distribuzione degli utili, infatti, l'aliquota complessiva pagata su di essi è il risultato dell'imposta sulle società e del credito d'imposta parziale del 10 per cento, in dipendenza della posizione del contribuente nella scala dei redditi.



# 5. La tassazione dell'attività professionale associata in Italia

## 5.1. Lo stato attuale dell'esercizio dell'attività professionale d'ingegneria in forma associata

Fino al 1997, l'esercizio della professione in forma associata è stato regolato in Italia dalla L. 23/11/1939 n. 1815, in base alla quale i professionisti potevano dar luogo ad una associazione professionale. Nei fatti, tuttavia, era anche ammesso il ricorso a forme societarie del tipo società civile o società semplice.

La motivazione principale di questa limitazione poteva ricondursi alla necessità che le attività professionali non si svolgessero in forma anonima, modalità tipica delle società di capitali, piuttosto manifestando la rilevanza del rapporto personale tra il professionista e il cliente.

Dal punto di vista del trattamento tributario, l'equiparazione dell'associazione professionale alla società semplice non comportava differenze sostanziali, essendo previsto in entrambi i casi che la tassazione dovesse avvenire in forma personale in capo agli associati e non in capo alla società.

Nel 1994, con L. 109/94 (legge Merloni, legge quadro per i lavori pubblici), art. 17, si prevede la possibilità di costituire società di ingegneria. Sotto questo profilo, la L. 109/94 introduce un'eccezione al divieto generale di esercitare attività professionali nella forma delle società di

capitali. Tuttavia, l'eccezione è finalizzata a rendere accessibile il settore della progettazione delle opere pubbliche attraverso un'organizzazione complessa (non accessibile individualmente dai professionisti), al fine della progettazione e della esecuzione degli impianti, alla loro messa in produzione ed alla manutenzione degli stessi<sup>79</sup>.

Nel 1997, con L. 7/8/1997 n. 266 (legge «Bersani»), l'art. 2 della L. 1815/39 è stato abrogato<sup>80</sup>, e la disciplina della materia delegata ad un regolamento interministeriale non ancora emanato. Nel disegno di legge corrispondente, oltre alle associazioni professionali, tutte le forme di società sono potenzialmente utilizzabili dai professionisti (società di persone e società di capitali)<sup>81</sup>.

79. Questo tipo di società è definibile come società di *commercial engineering* e la sua ammissibilità pare giustificata dal fatto che esse concludono in effetti contratti di appalto che non rientrano nell'ambito della L. 1815/39. Il comma 4 del testo originario della L. 109/94 indicava che «qualora le amministrazioni giudicatrici non possano espletare...per carenza di organico accertata e certificata dal responsabile del procedimento, le attività di [progettazione] in tempi compatibili con quanto previsto dalla programmazione dei lavori...ovvero in presenza di lavori di particolare complessità o in caso di necessità di definire progetti integrati che richiedono l'apporto di una pluralità di competenze specialistiche, possono affidare a liberi professionisti, singoli o associati, ovvero a società di ingegneria...la redazione del progetto preliminare, nonché del progetto definitivo ed esecutivo o di parti di essi nonché lo svolgimento di attività tecnico-amministrative connesse alla progettazione».

80. L'art. 2 della L. 1815/39 così recitava: «è vietato costituire, esercire o dirigere, sotto qualsiasi forma diversa da quella di cui al precedente articolo (associazione tra professionisti), società, istituti, uffici, agenzie od enti, i quali abbiano lo scopo di dare, anche gratuitamente, ai propri consociati od a terzi, prestazioni di assistenza o consulenza in materia tecnica, legale, commerciale, amministrativa, contabile o tributaria».

81. Tuttavia, un parere del Consiglio di Stato (11/5/1998) ha ritenuto che le forme utilizzabili per l'attività professionale dovrebbero limitarsi alle società in nome collettivo, alle società in accomandita semplice e per azioni purché i soci illimitatamente responsabili (gli accomandatari) siano professionisti iscritti al-

Con la L. 18/11/1998 n. 415 (la c.d.«Merloni ter»<sup>82</sup>), art.6 (che modifica l'art. 17 della L. 109/94) si introduce la dicotomia tra «società di ingegneria» da un lato e «società di professionisti» dall'altro. Le prime, inserite all'interno della legge quadro per i lavori pubblici 109/94, vengono espressamente previste per l'esecuzione di studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi di impatto ambientale ai fini della partecipazione a gare pubbliche. A tali società è fatto obbligo di costituirsi in forma di Spa, Srl o società in accomandita per azioni.

Le seconde, pur mantenendo invariato il presupposto oggettivo rispetto alle società di ingegneria, possono invece essere costituite in forma di società di persone (società semplici, Snc e società in accomandita semplice) e società cooperative. In tutti i casi, la società deve essere costituita esclusivamente tra professionisti iscritti nei corrispondenti albi<sup>83</sup>.

Diversa e disomogenea la situazione per ciò che attiene le altre professioni: la concessione ad esse della possibilità di svolgere attività pro-

*segue nota 81*

l'albo, alle società cooperative a responsabilità non limitata. Non dovrebbe invece essere concessa la facoltà di avvalersi di società per azioni o società a responsabilità limitata. La posizione del Consiglio di Stato, dunque, richiama la corrispondenza tra esercizio dell'attività professionale e responsabilità illimitata nei confronti dei terzi.

82. Modifiche alla legge 11/2/1994 n. 109 e ulteriori disposizioni in materia di lavori pubblici.

83. Il nuovo testo dell'art. 17, come modificato dalla Merloni ter, recita «Le prestazioni relative alla progettazione preliminare, definitiva ed esecutiva nonché alla direzione dei lavori ed agli incarichi di supporto tecnico-amministrativo...sono espletate: ...d) da liberi professionisti singoli o associati nelle forme di cui alla legge 23/11/1939 n. 1815...; e) dalle società di professionisti...; f) dalle società di ingegneria...».

fessionale tramite organizzazioni di forma societaria è uno dei nodi problematici sui quali da anni si è arenato ogni tentativo di riforma complessiva degli ordinamenti professionali in Italia.

## **5.2. Il trattamento tributario dell'associazione professionale**

In Italia, l'associazione professionale (o la società semplice ad esso assimilata) viene ricondotta a tassazione sulla base delle regole previste per l'imposizione personale.

In particolare, il reddito degli associati di studi professionali rientra in una delle sei categorie di reddito previste a fini Irpef, quella dei redditi di lavoro autonomo, se costituito esclusivamente da prestazioni di lavoro. Anche se attraverso la costituzione di una forma societaria, i redditi percepiti dai soci di una società semplice sono analogamente riconducibili a tassazione nella categoria del reddito di lavoro autonomo. Non si applica, rispetto a queste società, il principio secondo cui i redditi percepiti dalle società assumono sempre e comunque natura di reddito di impresa, dato che le società semplici non rientrano nella categoria delle società commerciali.

Ciò implica che il regime di tassazione di queste associazioni professionali corrisponda al regime di tassazione per i professionisti individuali. In particolare, le associazioni professionali non hanno autonoma rilevanza ai fini delle imposte personali, piuttosto esse costituiscono un elemento strumentale per la determinazione e la ripartizione del reddito tra i singoli associati, generalmente in rapporto alle rispettive quote di partecipazione nell'attività professionale associata.

L'art. 5 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), infatti, stabi-

lisce che i redditi delle società semplici, delle società in nome collettivo e di quelle in accomandita semplice sono imputati ai soci, proporzionalmente alla loro quota di partecipazione nella società<sup>84</sup> e indipendentemente dalla effettiva percezione del reddito stesso<sup>85</sup>. Le associazioni professionali seguono la stessa disciplina in quanto equiparate alle società semplici.

Trova quindi applicazione, in questo specifico caso, il principio di trasparenza<sup>86</sup> delle società, dato che i redditi da esse prodotti si imputano ai soci in via automatica senza alcuna necessità di ulteriore deliberazione come nel caso delle società di capitali. Analogamente, si procede ad imputazione automatica anche nel caso di risultati economici negativi.

Trova anche applicazione il principio per cui il reddito dell'associazione professionale (o delle società) viene tassato in capo ai soci indipendentemente dal loro possesso<sup>87</sup>.

Data la loro natura, i redditi percepiti attraverso queste forme organizzative rispondono alle regole di determinazione del lavoro autonomo. In particolare, il reddito è determinato come differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura e l'ammontare delle spese sostenute per l'esercizio della professione.

84. Le quote di conferimento degli utili, infatti, si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci, a meno che non risulti diversamente stabilito dagli atti costitutivi delle associazioni professionali o delle società. Se non risulta determinato il valore dei conferimenti, la ripartizione degli utili avviene in parti uguali.

85. Come già osservato, ciò implica che tutto il reddito si presume distribuito anche se trattenuto all'interno della società.

86. Simile a quello che anima la *transparencia fiscal* in Spagna.

87. Sotto questo profilo si sostiene la presenza di una deroga rispetto al principio generale per cui presupposto dell'imposta sul reddito è il «possesso» di un reddito. Il possesso del reddito da parte dei singoli, in questo caso, avviene attraverso il possesso da parte dell'associazione professionale.

L'associazione, quindi, non rileva autonomamente ai fini della tassazione ma solo ai fini della determinazione del reddito di ciascun socio. A questo riguardo, le associazioni professionali, come tutti i lavoratori autonomi, possono avvalersi di un regime contabile semplificato<sup>88</sup>. Il regime semplificato prevede la tenuta di un registro incassi e pagamenti e dei registri IVA e la produzione di dati relativi ai beni ammortizzabili su richiesta dell'Amministrazione Finanziaria.

Inoltre, come nel caso del lavoro autonomo, si applica il principio di cassa, cioè il principio in base al quale l'imposta è applicata sui redditi effettivamente percepiti nel periodo d'imposta<sup>89</sup>.

Tuttavia, la presenza di un elemento associativo comporta alcune peculiarità del trattamento tributario. In particolare:

- a) le spese per acquisto di beni strumentali di importo non superiore a 516,46 euro possono essere ammortizzate interamente nel periodo in cui sono sostenute (principio di cassa) o nel rispetto del criterio di competenza (quindi con quote di ammortamento a rate costanti calcolate in base al costo storico);
- b) la deduzione dei canoni di locazione finanziaria dei beni immobili strumentali è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore a otto anni, per i contratti stipulati fino a tutto il 1989. Dal 1990, questi canoni non sono più deducibili. Va rilevato che la questione dei beni immobili strumentali riguarda i casi di professionisti individuali e di società semplici. A queste

88. Salvo opzione per il regime ordinario.

89. Al contrario di quanto avviene nel caso del reddito d'impresa, per il quale vale il principio di competenza, cioè la tassazione del reddito di competenza di un anno indipendentemente dalla manifestazione monetaria dei singoli eventi.

tipologie, infatti, è consentita la titolarità dei beni immobili, che non è invece consentita agli studi professionali<sup>90</sup>;

- c) i canoni di locazione finanziaria relativi ad autovetture, autoveicoli e motocicli sono deducibili nella misura del 50 per cento limitatamente ad un solo mezzo per ciascun associato. È inoltre previsto un limite di 18.075,99 euro per le autovetture, di 4.131,66 euro per i motocicli e di 2.065,83 euro per i ciclomotori<sup>91</sup>;
- d) tra le spese deducibili da parte degli studi associati rientrano poi anche i compensi dovuti per altre collaborazioni.

Una volta determinato, il reddito dei singoli associati diviene assoggettabile ad Irpef nella categoria dei redditi di lavoro autonomo. Si tratta, quindi, a tutti gli effetti di una tassazione personale sulla base delle aliquote, delle deduzioni e delle detrazioni Irpef analoga a quella applicata nei confronti dei professionisti individuali.

La tavola 5.1 riporta il livello delle aliquote in vigore per l'anno di imposta 2002. L'aliquota marginale minima è del 18 per cento, quella massima del 45 per cento. Va però osservato che le aliquote della tavola 5.1 sono quelle applicate dal governo centrale. Dal 1998, le Regioni hanno infatti facoltà di applicare un'addizionale regionale all'Irpef. La misura di questa addizionale fu inizialmente prevista con un campo di variazione compreso tra lo 0,5 e l'1 per cento della base imponibile determinata dal governo centrale. In altri termini, tutte le Regioni avrebbero dovuto obbligatoriamente applicare un'addizionale dello 0,5 per cento, mentre era a loro riservata la facoltà di aumentare l'addizionale fino ad un massimo dell'1 per cento.

90. In quest'ultimo caso, gli immobili si considerano messi in comunione dai singoli associati in base ad un contratto di affitto.

91. Analoghi limiti sono previsti per gli ammortamenti.

**Tavola 5.1 - Le aliquote dell'imposta personale sul reddito in Italia**

Scaglioni (in euro)			Scaglioni (in euro)		
Limite inferiore	Limite superiore	Aliquote 2002 (%)	Limite inferiore	Limite superiore	Aliquote 2003 (%)
0	10.329,14	18,0		15.000	23,0
10329,14	15.493,71	24,0	15.000	29.000	28,0
15493,71	30.987,41	32,0	29.000	32.600	31,0
30987,41	69.721,68	39,0	32.600	70.000	39,0
69721,68	-	45,0	70.000	-	45,0

Per memoria: deduzione teorica (base + lav. autonomo)

Formula per la fruizione della deduzione:  $(26.000+OD+DT-RC-CI)/(26.000)$

in cui: OD = oneri deducibili

DT = Deduzione teorica

RC = Reddito complessivo

CI = Credito d'imposta sui dividendi

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

Con il Dlgs. 56/00, che ha introdotto numerose norme sul federalismo fiscale, le misure dell'addizionale sono state aumentate. La parte obbligatoria è stata aumentata allo 0,9 per cento, con facoltà di applicare un'addizionale massima dell'1,4 per cento.

Con la legge Finanziaria per il 2002, inoltre, allo scopo di ridurre la pressione della spesa sanitaria sui bilanci delle Regioni, è stata disposta la liberalizzazione (per il solo 2002) delle aliquote regionali. A seguito di questo provvedimento, alcune regioni hanno modificato le addizionali, prevedendo, in alcuni casi, anche strutture progressive con aliquote marginali più elevate di quelle introdotte con il Dlgs. 56/00.

La legge Finanziaria per il 2003 ha «congelato» l'addizionale Irpef, impedendo alle regioni di modificarle nuovamente. Tuttavia, il congelamento, per alcuni regioni, opera a livelli di addizionale Irpef più alti di quelli previsti dal DLgs. 56/00.



Nel frattempo, anche i Comuni hanno conquistato la facoltà di applicare addizionali all'Irpef<sup>92</sup>. I Comuni possono infatti aumentare le aliquote Irpef entro il limite massimo di 0,5 punti percentuali, ma con incrementi annui non superiori a 0,2 punti.

In questo quadro di sovrapposizione tra Stato, Regioni e Comuni nell'applicazione dell'Irpef, la scala delle aliquote di cui alla tavola 5.1 costituisce il carico fiscale minimo.

### **5.3. Il trattamento tributario della società di professionisti**

Le società di professionisti possono essere costituite in forma di società di persone. Il regime di tassazione rilevante è quindi nuovamente quello dell'imposta personale.

In questo caso, però, il reddito è accertato in capo alla società e solo successivamente attribuito ai soci in proporzione alla loro quota di partecipazione agli utili. Anche in questo caso, quindi, si presume che l'utile della società sia interamente distribuito, indipendentemente dal fatto che ciò avvenga concretamente. Anche in questo caso, inoltre, le società di persone non sono oggetto di una autonoma tassazione<sup>93</sup>.

Valgono quindi le norme relative all'imposta personale e descritte nel precedente paragrafo.

92. Dlgs. 28/9/98 n. 360 in attuazione della legge delega n. 449/97.

93. Fino al 1998, gli utili delle società di persone pagavano l'ILOR. Dal 1998, l'ILOR è stata abolita; in sua sostituzione (e in sostituzione anche di altre imposte) è stata introdotta l'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP), per le quali si veda oltre nel testo.

## 5.4. Il trattamento tributario della società di ingegneria

### 5.4.1. La tassazione della società

Le società di ingegneria debbono essere obbligatoriamente costituite in forma di società di capitali. Per questa ragione, in Italia, esse sono soggette all'Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche (Irpeg) e alle imposte ad essa collegate.

Il loro trattamento tributario, quindi, differisce da quello delle associazioni professionali e delle società tra professionisti.

D'altro canto, la costituzione di una società di ingegneria non pone specifici problemi rispetto all'impianto generale di tassazione delle società. Come nel caso standard, la base imponibile è determinata secondo le regole stabilite per la determinazione del reddito d'impresa in sede Irpef. A differenza delle associazioni professionali e delle società tra professionisti, dunque, muta la natura del reddito percepito: di lavoro autonomo nei primi due casi, di impresa nel caso delle società di ingegneria.

Il punto di partenza per la determinazione del reddito d'impresa è costituito dall'utile netto risultante dal bilancio civilistico, cioè la differenza tra tutti i ricavi e tutti i costi della società. A partire da questa definizione, la legislazione fiscale prevede l'applicazione di variazioni in aumento o in diminuzione. Si tratta, cioè, di una correzione fiscale a principi civilistici di redazione del bilancio.

Mentre dal lato delle componenti positive del reddito, il ruolo preponderante è giocato dai ricavi derivanti dalle prestazioni di servizi, dal lato delle componenti negative di reddito assumono rilevanza due elementi principali: a) gli interessi passivi; b) gli ammortamenti.

Gli interessi passivi costituiscono il costo dell'indebitamento dell'impresa. Come tutti i costi connessi allo svolgimento dell'attività dell'im-

presa, essi dovrebbero essere dedotti integralmente dai ricavi al fine della determinazione dell'utile netto. In realtà, essi sono deducibili integralmente solo in assenza di ricavi relativi a proventi esenti dalla tassazione. In presenza di ricavi esenti, gli interessi passivi sono deducibili solo in proporzione al rapporto tra ricavi tassabili e ricavi complessivi.

Dal lato degli ammortamenti, il criterio consentito dalla legge fiscale è quello a rate costanti sulla base del costo storico. È lo stesso Ministero dell'Economia a stabilire la durata dell'ammortamento attraverso la fissazione di coefficienti specifici per ciascuna tipologia di bene ammortizzabile<sup>94</sup>.

Sono però anche previsti ammortamenti anticipati, che consentono alla società di raddoppiare la quota di ammortamento nel primo esercizio e nei due successivi. Questo meccanismo consente alle società di conseguire un risparmio di imposta nei periodi in cui si effettua l'anticipazione, dato che maggiori quote di ammortamento implicano maggiori costi e quindi minore utile netto a parità di ricavi. Tuttavia, a causa dell'anticipazione, l'onere fiscale sarà maggiore negli anni in cui gli ammortamenti saranno ridotti (o nulli). Sotto questo profilo, l'anticipazione degli ammortamenti costituisce un differimento dell'imposta dovuta dalla

94. È opportuno segnalare che la deducibilità degli interessi passivi e i metodi di ammortamento possono creare distorsioni nelle decisioni di investimento delle imprese. Sotto questo profilo, un sistema tributario sarebbe neutrale se consentisse la deducibilità integrale degli interessi passivi e l'ammortamento in base al «vero» ammortamento economico. Quest'ultimo rappresenta l'effettiva perdita di valore del bene strumentale relativa ad un dato periodo e connessa al suo impiego nel processo produttivo. La definizione di rate di ammortamento costanti, quindi, viola il principio del vero ammortamento economico; la definizione del costo storico come base ammortizzabile, poi, è vulnerabile all'inflazione, dato che alla fine del periodo di ammortamento tale metodo non consente di ricostituire il valore di mercato del bene.

società, equivalente ad un prestito a tasso zero da parte dello Stato. Se poi la società procede regolarmente a nuovi investimenti, l'anticipazione degli ammortamenti consente di fatto di differire indefinitamente una parte dell'imposta.

L'utile netto a fini fiscali, nel 2002, viene tassato con un'aliquota del 36 per cento in capo alla società. Dal 2003, l'aliquota è ridotta al 34 per cento. Dal 1998, all'interno dell'Irpeg, è poi stata introdotta una norma agevolativa nota come *Dual Income Tax* (DIT). La logica della DIT è quella di attenuare la discriminazione, dal punto di vista del trattamento tributario, tra il finanziamento di un investimento con capitale di debito e il finanziamento con capitale proprio. Nel primo caso, infatti, gli interessi passivi relativi al debito sono deducibili come costi; nel secondo caso, invece, non è prevista alcuna deducibilità del costo del capitale proprio. Sotto questo profilo, il sistema tributario altera la convenienza relativa dei due strumenti, agevolando l'investimento finanziato con capitale di debito. Attraverso la DIT, il vantaggio fiscale del finanziamento con debito rimane immutato, ma si introduce un vantaggio fiscale anche rispetto al finanziamento degli investimenti con capitale proprio, applicando un'aliquota inferiore agli utili che da esso derivano.

In base a questa agevolazione, infatti, la parte di utili societari corrispondente alla remunerazione ordinaria degli incrementi di capitale (ROC) investiti nell'impresa, rispetto all'esercizio chiuso al 30/9/96, viene assoggettata ad un'aliquota del 19 per cento (tavola 5.2).

La remunerazione ordinaria del capitale è determinata in base ad un rendimento medio figurativo stabilito dal Ministero delle Finanze sulla base dei rendimenti medi delle obbligazioni pubbliche e private e di un premio per il rischio di impresa pari ad un massimo di 3 punti percentuali<sup>95</sup>.

95. Al momento dell'introduzione, la ROC è stata fissata al 7 per cento. Ad

**Tavola 5.2 - Le aliquote dell'imposta sulle società in Italia**

Aliquota 2002	Aliquota 2003	Note
36	34	Ordinaria
19	–	DIT (*)

(\*) Per la parte di utili corrispondente al prodotto tra la ROC (3%) e l'incremento di capitale. Utilizzabile solo per gli incrementi di capitale intervenuti tra il 1996 e il 2001.

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

Gli incrementi di capitale rilevanti per la DIT sono rappresentati dagli apporti in denaro e da tutti gli accantonamenti a riserva, al netto delle diminuzioni di patrimonio netto, intervenuti a partire dal 30 settembre 1996.

La combinazione dell'Irpeg e della DIT ha l'effetto di far variare l'aliquota media applicabile alle società tra un minimo del 19 per cento e un massimo del 36 per cento. Infatti, se il prodotto tra la ROC e gli incrementi di capitale corrispondesse all'utile complessivo, tutti gli utili potrebbero essere tassati con aliquota agevolata<sup>96</sup>.

Se, invece, la società finanziasse i suoi investimenti interamente con debito, l'aliquota applicabile sarebbe pari al 36 per cento, tuttavia applicata su un utile che è già diminuito dell'importo degli interessi passivi.

*segue nota 95*

esempio, si assuma che il capitale di una società al 30/9/96 sia pari a 500.000 euro e che lo stesso, nel 2000, aumenti a 600.000 euro. Si assuma anche che, nel 2000, l'utile della società sia pari a 50.000 euro. La parte di utile assoggettabile all'aliquota DIT del 19 per cento è calcolata come segue:  $[600.000 - 500.000] \times 0,07 = 7.000$  euro. Quindi, dei 50.000 euro di utile totale, 7.000 dovrebbero essere tassati al 19 per cento, il restante all'aliquota ordinaria del 36 per cento. Il ROC fissato per il 2002, invece, è stato ridotto al 3 per cento.

96. In realtà, nei primi anni di applicazione, era prevista una clausola di salvaguardia del gettito, per cui l'aliquota media complessiva sugli utili della società non poteva essere inferiore al 27 per cento.

A partire dall'anno 2000, poi, al fine di potenziare il meccanismo della DIT è stato previsto che gli incrementi effettivi di capitale possano essere aumentati fino al 40 per cento (la cosiddetta super-DIT). Un maggiore incremento di capitale, a parità di ROC, comporta un ammontare maggiore di utili da sottoporre a tassazione agevolata e, quindi, una maggiore riduzione dell'aliquota complessiva della società<sup>97</sup>.

Con la «legge dei cento giorni», l'applicazione della DIT è stata congelata, nel senso che non possono essere considerati gli incrementi di capitale che siano stati effettuati successivamente al 30 giugno 2001. Contemporaneamente, con L. 383 del 24/10/01, è stata disposta la detassazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo reinvestito nella propria attività (la c.d. legge «Tremonti-bis»)<sup>98</sup>. A partire dal 2002, poi, mantenendo il congelamento della DIT, è stata ridotta la misura della ROC (dal 7 al 3 per cento) ed eliminato il moltiplicatore del 40 per cento.

Tra i settori interessati dalla disposizione, oltre alle società di capitali, rientrano anche i lavoratori autonomi (individuali) e gli studi associati. Si tratta di un'agevolazione (almeno al momento) temporanea, anche se la chiusura dei termini, inizialmente prevista per il 31/12/2002, è stata prorogata alla fine del 2003.

Il meccanismo della «Tremonti bis», per la parte investimenti, consiste nel consentire una detassazione del 50 per cento dell'investimento che eccede la media degli investimenti dei cinque anni precedenti, con la

97. Nell'esempio di cui alla nota 93, l'incremento di capitale diverrebbe 140.000 euro, anziché 100.000 euro, e l'utile agevolato sarebbe pari a 9.800 euro.

98. La norma agevolativa per gli investimenti replica di fatto quanto già contenuto nella prima «legge Tremonti» (D.L. 357/1994). In aggiunta, nella nuova versione, sono state introdotte agevolazioni anche per le spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento del personale.

possibilità di escludere dal calcolo il periodo di imposta in cui l'investimento è stato maggiore. Quest'ultima disposizione mira a ridurre la media, cioè il riferimento, rispetto al quale calcolare l'incremento, in modo da amplificare il vantaggio fiscale della legge.

Tra gli investimenti ammessi alla detassazione sono compresi i nuovi impianti, il completamento di opere sospese, l'ammodernamento di impianti esistenti, l'acquisto di beni strumentali nuovi, purché ammortizzabili secondo le disposizioni del Testo Unico per le Imposte sui Redditi (Tuir). Sono anche detassabili gli investimenti immateriali in brevetti industriali, diritti di concessione, licenze e marchi, diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno.

#### *5.4.2. La tassazione del socio*

Gli utili della società, anche in Italia, possono poi essere distribuiti al socio. In capo al socio, i dividendi costituiscono elemento di reddito personale e, come tale, assoggettabile ad un'imposta diversa da quella della società.

In Italia, la tassazione dei dividendi in capo al socio può avvenire secondo due diverse modalità:

- a) applicazione di un'imposta sostitutiva (cedolare secca) del 12,5 per cento senza alcuna integrazione;
- b) opzione per il regime di tassazione Irpef con attribuzione di un credito d'imposta integrale per le imposte già pagate dalla società.

Il regime della cedolare secca implica l'assenza di qualsiasi forma di integrazione tra imposta pagata dalla società e imposta pagata dal socio. I dividendi, infatti, arrivano in capo al socio già gravati dell'imposta sulle società e, con il regime sostitutivo, vengono nuovamente gravati dalla

cedolare. Ad esempio, se l'utile lordo della società fosse 100, questi 100 pagherebbero innanzitutto 34 di imposta sulle società; i rimanenti 66 (100-34), nell'ipotesi che fossero interamente distribuiti al socio, pagherebbero un ulteriore 12,5 per cento, cioè un'imposta pari a 8,25. Complessivamente, quindi, gli utili lordi di 100 scontrerebbero un'imposta pari a 42,25 (34+8,25), cioè il 42,25 per cento dell'utile conseguito dalla società.

Optando per il regime di tassazione Irpef, il socio usufruisce invece di un credito d'imposta integrale per le imposte già pagate dalla società. L'aliquota di tassazione, quindi, analogamente al caso francese, è quella marginale dell'imposta personale, che per il 2003 è compresa tra il 23 e il 45 per cento (tavola 5.1)<sup>99</sup>. Anche in questo caso, infatti, l'imposta sulle

99. La recente riforma Irpef ha innalzato le aliquote marginali minime a fronte dell'introduzione di un'area di esclusione dalla tassazione (la *no-tax area*). Per ciò che concerne il lavoro autonomo, la deduzione teorica (DT) è pari a 4.500 euro (3.000 euro di base più 1.500 euro specifici per il lavoro autonomo). La deduzione effettiva (DE), però, cioè quanta parte della deduzione teorica può essere effettivamente utilizzata dal contribuente, dipende dall'applicazione della seguente formula:

$$DE = \frac{(26.000 + OD + DT - RC - CI)}{26.000}$$

In questa formula il valore di 26.000 euro è un parametro stabilito per l'anno 2003; OD è l'ammontare (eventuale) di oneri deducibili; RC è il reddito complessivo; CI è l'eventuale credito d'imposta sui dividendi. Come si vede, DE è una percentuale. Se il valore dell'espressione precedente è zero o minore di zero, la deduzione effettiva sarà anche pari a zero. Se il precedente rapporto è invece pari a uno o maggiore di uno, la deduzione effettiva è pari a quella teorica (nel caso specifico, 4.500 euro). Nei casi in cui DE sia compreso tra zero e uno, la deduzione effettiva spetterà in una percentuale corrispondente di quella teorica. Ad esempio, se il rapporto fosse pari a 0,3, la deduzione effettiva sarà pari al 30 per cento di 4.500 euro, cioè 1.350 euro. In assenza di oneri deducibili e crediti d'imposta, la soglia di reddito (RC) a partire dalla quale la deduzione si azzerà è pari a 30.500 euro. Soglie più elevate sono previste per i redditi da lavoro dipendente.



società rappresenta un acconto dell'imposta personale sul reddito. Tuttavia, la scelta del regime sostitutivo garantisce l'anonimato, mentre la scelta del regime Irpef obbliga a dichiarare le proprie partecipazioni azionarie.

Poiché il regime Irpef del credito d'imposta è opzionale, il socio potrebbe avere una convenienza a scegliere l'uno o l'altro regime in dipendenza del livello dell'aliquota. L'applicazione del regime sostitutivo dà luogo ad un'imposta complessiva, come si è visto, del 42,3 per cento. Quindi, solo i soggetti con aliquota marginale superiore a questo livello avrebbero convenienza ad adottare il regime sostitutivo<sup>100</sup>.

Tutti gli altri avrebbero convenienza ad optare per il regime del credito d'imposta.

Dal lato del credito d'imposta, infine, deve essere considerata la possibilità che la società, a seguito della fruizione di alcune agevolazioni, non paghi l'imposta sugli utili. L'applicazione del credito d'imposta, in questi casi, darebbe luogo ad un recupero più che integrale delle imposte pagate dalla società, dato che una parte di utili distribuiti, se agevolati in capo alla società, possono non aver scontato l'imposta corrispondente. In questo caso, il credito d'imposta viene assegnato integralmente al socio, come se le imposte fossero effettivamente state pagate dalla società, trasferendo quindi in capo al socio il vantaggio fiscale concesso alla società<sup>101</sup>.

A questo riguardo, la legislazione distingue il «Basket A» dal «Basket B». Nel «Basket A» confluiscono le imposte effettivamente pagate dalla società sugli utili di esercizio e le eventuali imposte sostitutive. Su questo «Basket», al socio spetta il credito d'imposta pari al 56,25 per cento degli utili distribuiti.

100. Si tratta, in realtà, dei contribuenti ad aliquota marginale massima.

101. Questo meccanismo, però, non è applicabile nel caso della «Tremonti-bis».

Nel «Basket B», confluiscono invece le «imposte virtuali», cioè quelle che dovrebbero essere pagate sui proventi non imponibili (se questi fossero tassabili). In particolare:

- a) il 51,51 per cento del 60 per cento dei dividendi di società estere (che non fanno parte del reddito imponibile);
- b) il 51,51 per cento del 95 per cento dei dividendi distribuiti da società figlie residenti nella Unione europea (UE);
- c) il 51,51 per cento del 47,22 per cento delle plusvalenze assoggettate ad imposta sostitutiva;
- d) il 51,51 per cento del 50 per cento dei redditi prodotti nel Mezzogiorno.

Le imposte virtuali che confluiscono nel «Basket B» sono poi utilizzabili dal socio a riduzione del suo debito Irpef, così trasferendo l'agevolazione alla società direttamente in capo al socio.

## **5.5. Un'imposta trasversale: l'IRAP**

L'Irap è un'imposta reale introdotta nel 1998 al posto di numerose imposte e contributi. Tra le più importanti forme di prelievo, l'Irap ha rimpiazzato i contributi sanitari (e la c.d. «tassa sulla salute»), l'Imposta Locale sui Redditi (ILOR), la tassa patrimoniale sulle imprese.

Sotto il profilo della tassazione dell'attività economica, l'Irap è un'imposta trasversale. Essa colpisce infatti: gli imprenditori individuali e gli esercenti arti e professioni in forma individuale; le società di tutti i tipi (di persone e di capitali).

Sono fuori dal campo di applicazione dell'Irap, invece, i lavoratori dipendenti, dato che il presupposto dell'Irap è l'esercizio abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni e alla prestazione di servizi.

La particolarità dell'Irap è costituita dalla sua base imponibile. A differenza dell'Irpeg o dell'Irpef che hanno come riferimento della tassazione una misura del reddito, l'Irap si applica sul valore aggiunto netto. Il valore aggiunto, in linea generale, è costituito dalla differenza tra il valore della produzione<sup>102</sup> e alcuni costi di produzione. Tra i costi di produzione, si includono i costi di acquisto delle materie prime e delle merci e gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali. Non costituiscono costi della produzione deducibili, invece, i costi per il personale e gli interessi passivi (entrambi invece deducibili per la determinazione dell'utile netto in sede Irpeg).

La ragione di questa limitazione risiede nella natura della base imponibile. Il valore aggiunto, infatti, può essere considerato come somma delle remunerazioni dei fattori produttivi.

In questo senso l'Irap non colpisce solo i profitti (cioè la remunerazione del capitale, come nel caso dell'Irpeg), ma anche i salari e gli stipendi (la remunerazione del fattore lavoro) e gli interessi passivi (la remunerazione del capitale di debito)<sup>103</sup>.

Si tratta, quindi, di un'imposta a base molto ampia e non comparabile con altre imposte del nostro ordinamento.

Per alcuni versi, solo la *taxe professionnelle* (TP) francese presenta analogie con l'Irap, per quanto le recenti modifiche apportate alla TP ne abbiamo modificato il contenuto.

102. Essenzialmente i ricavi, a cui si aggiungono le variazioni delle rimanenze e il valore delle lavorazioni in corso.

103. Si veda anche il volume del Centro Studi CNI n. 21/2001.

## 5.6. Un quadro di sintesi

Anche nel caso dell'Italia, la dicotomia tra applicazione dell'imposta sul reddito e applicazione dell'imposta sulle società può essere sintetizzata da una tavola (tavola 5.3).

Le associazioni professionali e le società di professionisti sono soggette all'applicazione dell'imposta personale sul reddito; le prime direttamente, le seconde attraverso la società di persone. In entrambi i casi, quindi, gli utili non sono tassati in capo all'associazione, ma direttamente come redditi professionali in capo ai soci.

Nel caso delle società di ingegneria, invece, il regime rilevante è quello dell'imposta sulle società, con conseguente tassazione degli utili in capo alla società e, se distribuiti, anche in capo al socio. Anche nel caso italiano, come negli altri casi esaminati, è prevista l'applicazione di un credito d'imposta. Nello specifico, il credito d'imposta è totale, come nel caso francese e a differenza di quello spagnolo e inglese.

**Tavola 5.3. - Imposte e forme professionali associative in Italia**

Forma giuridica	Regime fiscale applicabile alla forma associata (salvo diversa opzione)	Regime fiscale di opzione	Regime di imposizione degli utili della società con riferimento al regime principale	Tipologia di imposizione dei redditi degli associati			Deduzione delle spese professionali	
				Utili	Remunerazioni dirigenziali	Utili distribuiti		Spese effettive
Associazione professionale (o società semplice)	IR	Nessuno	Utili non tassati in capo all'associazione	IR in capo al socio nella categoria dei redditi professionali	Non previste dalla forma associativa	Non previsti dalla forma associativa	Si	Non prevista
Società di professionisti (società di persone)	IS (SP)	Nessuno	Utili non tassati in capo all'associazione	IR in capo al socio nella categoria dei redditi professionali	Incluse nella quota parte di utili	Non previsti dalla forma associativa	Si, per quota parte	Non prevista
Società di ingegneria (società di capitali)	IS	Nessuno	Utili tassati in capo alla società pagata dalla società	Utili non tassati a livello personale	Tassate come salari nell'ambito dell'imposta sul reddito (IR)	IR in capo al socio nella categoria dei dividendi, con detrazione imposta	Si	Non prevista

Legenda: (vedi testo)

Fonte: Centro Studi CNI, 2002



# 6. Tassazione individuale e societaria: alcuni elementi di confronto

## 6.1. Aliquote medie e forme organizzative in Italia

Al fine di confrontare l'onere fiscale corrispondente alle due ipotesi di esercizio individuale e in forma societaria della professione, si può ricorrere al calcolo delle aliquote medie in diverse ipotesi di volume di affari per una data struttura dei costi.

A questo riguardo, si possono considerare tre livelli di volume di affari: a) 138.000 euro; b) 300.000 euro; c) 500.000 euro. Il primo livello di volume di affari è stato scelto in modo tale da ottenere, data la struttura dei costi, un reddito netto vicino ai 40.000 euro, che rappresenta il reddito professionale medio degli iscritti ad Inarcassa per l'anno 2001.

Con riferimento alla struttura dei costi, sono stati considerati i seguenti elementi:

- a) costi del personale pari a 55.000 euro, ripartiti in 20.000 euro per costi di segreteria e 25.000 euro per compensi ad un geometra;
- b) spese annue per rapporti di collaborazione coordinata e continuativa pari a 40.000 euro;
- c) spese di aggiornamento (partecipazioni a convegni e aggiornamento professionale) pari a 8.000 euro;
- d) un'autovettura del valore di 20.000 euro;
- e) spese per software professionale pari a 5.000 euro;

- f) tre computer del valore di 3.000 euro ciascuno, per un valore complessivo di 9.000 euro.

Dal punto di vista fiscale, alla precedente struttura dei costi corrispondono specifiche disposizioni:<sup>104</sup>

- a) i costi del personale dipendente e per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono interamente deducibili;
- b) le spese di aggiornamento sono deducibili solo al 50 per cento;
- c) i costi dell'autovettura sono deducibili al 50 per cento (su un valore massimo di 18.076 euro) e ammortizzabili annualmente con un coefficiente del 25 per cento;
- d) le spese per il software professionale possono essere ammortizzate interamente nell'anno di acquisto;
- e) il costo dei computer può invece essere ammortizzato annualmente al 20 per cento.

Dati tre livelli di volume di affari, la precedente struttura dei costi comporta la determinazione di tre livelli di reddito netto: a) 39.941 euro; b) 201.941 euro; c) 401.941 euro (tavola 6.1). In particolare, i costi effettivamente deducibili sarebbero pari a 98.060 euro, così composti:

- a) 45.000 euro per costi di segreteria e geometra;
- b) 40.000 euro per spese di consulenza;
- c) 4.000 euro per spese di aggiornamento professionale;
- d) 2.260 euro per ammortamento dell'autovettura;
- e) 5.000 euro per spese relative all'acquisto di software professionale;
- f) 1.800 euro per l'ammortamento dei computer.

104. Si prescinde, in questo caso, da eventuali differenze che potrebbero emergere dal considerare la stessa struttura dei costi in una società anziché rispetto ad un professionista individuale. La principale differenza, ad esempio, consiste nel diverso criterio di tassazione: di cassa, nel caso del professionista individuale; di competenza, nel caso delle società.



## Caso 1

Nel caso del professionista individuale, il regime applicabile è quello dell'imposta personale sul reddito. In base alle disposizioni previste per l'anno di imposta 2003, l'applicazione delle aliquote Irpef porterebbe ad un'aliquota media di imposta pari al 28,4 per cento, nel caso di redditi pari a circa 40.000 euro, e a circa il 41 per cento e il 43 per cento negli altri due casi (tavola 6.1). Con aliquota marginale massima del 45 per cento, ovviamente, l'aliquota media tenderà a quel livello al crescere del reddito imponibile.

**Tavola 6.1 - Aliquote medie per livelli di reddito netto e tipologia di esercizio della professione in Italia. Anno 2003 (val. in euro; aliquote in %)**

Volume di affari (euro)	138.000	300.000	500.000
Livelli di reddito netto corrispondente (1)	39.941	201.941	401.941
Aliquota media professionista individuale (2)	28,4	40,8	42,9
Aliquota media società (utili trattenuti)	34,0	34,0	34,0
Aliquota media società (utili distribuiti + sostitutiva)	42,3	42,3	42,3
Aliquota media società (utili distribuiti + credito d'imposta)	28,4	40,8	42,9
Aliquota media società (utili distribuiti 50% + credito d'imposta)	27,8	35,3	37,4

(1) Ipotesi:

Tre computer del costo unitario di 3.000 euro ciascuno, ammortizzati al 20 per cento.  
Software per un valore complessivo di 5.000 euro, ammortizzato nell'anno di acquisto.  
Autovettura del valore di 20.000 euro, ammortizzata al 25 per cento su un valore massimo di 18.076 euro, con quota deducibile al 50 per cento.

Spese per aggiornamento pari a 8.000 euro, deducibili al 50 per cento.

Spese per rapporti di collaborazione coordinata e continuativa pari a 40.000 euro.

Costo del personale: 20.000 euro per segreteria; 25.000 euro per geometra.

(2) Nel caso del professionista individuale, il livello di reddito al quale corrisponde un'aliquota media del 34 per cento è pari a 74.700 euro.

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

## Caso 2

Nel caso in cui sia una società a percepire lo stesso livello di reddito netto e nel caso che la stessa società decida di trattenere interamente gli utili, il regime di tassazione rilevante è quello dell'imposta sulle società. Per il 2003, quindi, l'aliquota applicabile è il 34 per cento. Al contrario dell'imposta personale, quella sulle società è un'imposta proporzionale. L'aliquota media, quindi, non varia al variare del reddito netto imponibile. Rispetto al caso del professionista individuale e nell'ipotesi di utili non distribuiti, quindi, la forma societaria assume una certa convenienza (*ceteris paribus*) per livelli elevati di reddito, in cui l'aliquota media individuale è maggiore di quella societaria. Un reddito di circa 77.000 euro, a cui corrisponde un'aliquota media individuale del 34 per cento, costituisce il punto di indifferenza, nell'esempio sopra descritto, tra tassazione individuale e tassazione societaria nel caso, giova ripetere, di non distribuzione degli utili.

## Caso 3

Se anziché ipotizzare che la società trattiene gli utili, si assume che essa li distribuisca interamente, si possono verificare due ipotesi diverse, in dipendenza della scelta di tassazione del socio che riceve i dividendi. Un primo caso consiste nella possibilità che il socio opti per la tassazione sostitutiva dei dividendi al 12,5 per cento. Il secondo caso consiste nella possibilità che il socio opti per il regime del credito d'imposta in sede Irpef.

Nel primo caso (tassazione sostitutiva), gli utili percepiti dalla società pagano subito l'imposta sulle società. Al dividendo (al netto dell'imposta sulle società) viene poi applicata, a livello del socio, la tassazione sostitutiva. Questo meccanismo non dà origine a nessun sistema di integrazione, e porterebbe l'aliquota complessiva pagata dagli utili al 42,3 per cento. Trattandosi di due imposte proporzionali (anche se l'imposta sulle società è

applicata sull'utile lordo e quella sostitutiva sull'utile netto), il risultato complessivo non può che essere un'imposta proporzionale.

#### *Caso 4*

Nel caso in cui il socio opti per il regime del credito d'imposta, invece, l'aliquota media sostenuta dagli utili della società è esattamente corrispondente a quella della tassazione personale. Nel caso del credito d'imposta, come già osservato in precedenza, l'imposta sulle società costituisce di fatto un acconto dell'imposta personale. Tale imposta è quindi ininfluenza rispetto alla determinazione del carico fiscale complessivo sugli utili societari.

#### *Caso 5*

Possono ovviamente verificarsi casi intermedi, cioè casi in cui la distribuzione degli utili sia parziale. In questo caso, l'aliquota media complessiva pagata dagli utili percepiti dalla società sarà una media ponderata dell'aliquota marginale del contribuente e dell'imposta sulle società. Nell'esempio riportato in tavola 6.1, si ipotizza che la società distribuisca solo il 50 per cento degli utili al netto dell'imposta sulle società. Quindi, sul 50 per cento trattenuto dalla società, l'aliquota rilevante sarà il 34 per cento; sul 50 per cento distribuito l'aliquota rilevante sarà quella del socio. Nella tavola 6.1, le aliquote medie complessive sono pari, per i volumi di affari considerati, al 27,8 per cento, al 35,3 per cento e al 37,4 per cento. Si può notare che in tutti i casi l'aliquota media complessiva è inferiore a quella che emerge dall'ipotesi di completa distribuzione degli utili. La ragione è piuttosto ovvia. Le aliquote marginali sostenute dai soci, nell'esempio, sono sempre superiori all'aliquota dell'imposta sulle società. Tassare una parte di utili al 34 per cento, quindi, spinge verso il basso l'aliquota media complessiva.

## 6.2. Aliquote medie e forme organizzative in Europa

Le possibili forme di svolgimento dell'attività professionale nei paesi considerati sono riconducibili, ai fini del trattamento fiscale, a due categorie generali: quelle soggette a tassazione individuale e quelle soggette al regime di imposizione delle società. In nessuno dei casi analizzati esiste, in altri termini, un regime tributario specifico; al contrario, i redditi sono comunque ricondotti a tassazione nell'ambito di uno dei due sistemi generali sopra menzionati.

Data questa struttura del prelievo, un confronto dei livelli di imposizione tra i diversi paesi dovrebbe fornire informazioni sia sulla convenienza relativa delle due forme impositive all'interno di ciascun paese, al fine di pervenire alla quantificazione di una sorta di soglia di convenienza, sia sulla posizione relativa di ciascun paese rispetto ad una specifica modalità di prelievo.

La capacità informativa di questi confronti, seppure rilevante, è però offuscata dal fatto che l'imposizione societaria costituisce uno degli elementi del confronto. Mentre nel caso della tassazione individuale le regole di determinazione della base imponibile sono relativamente omogenee, nel caso della tassazione societaria quelle stesse regole soffrono di una maggiore eterogeneità.

Tuttavia, la maggiore eterogeneità non costituirebbe di per sé un problema se a ciò non si associasse la relativa variabilità dei risultati in dipendenza delle specifiche assunzioni rispetto alla struttura dell'impresa. Esempi tipici di questa possibilità sono costituiti dalla disciplina degli ammortamenti o dalle regole di deducibilità delle spese. In ragione di queste differenze, ad un'analogia struttura dei ricavi e dei costi possono corrispondere debiti d'imposta differenziati non solo tra paesi, ma anche all'interno dello stesso paese. Un ammortamento con rate costanti, ad

esempio, produce lo stesso effetto sui costi per tutta la durata del bene, mentre un ammortamento con rate decrescenti produce maggiori effetti nei primi anni. A parità di ricavi, le due imprese pagherebbero imposte diverse in diversi anni anche se, in valore attuale, il debito d'imposta risulterebbe identico. Analoghe osservazioni valgono in presenza di ammortamenti accelerati. Effetti simili potrebbero essere prodotti dalla limitazione alla deducibilità di alcune spese.

In sostanza, una identica struttura dei costi può generare imposte diverse solo in ragione del momento temporale in cui essa si verifica. Ciò rende un confronto internazionale troppo sensibile e relativamente poco informativo, qualora si volesse considerare per intero gli aspetti che incidono sulla struttura dei costi.

In ragione di questa difficoltà, si ritiene che un'informazione relativamente «più pulita» possa generarsi neutralizzando la struttura dei costi ed assumendo come punto di partenza il saldo tra ricavi e costi stessi, cioè il reddito netto (per un professionista individuale) o l'utile di esercizio (per la società).

Ciò equivale, in altri termini, a presentare un confronto in cui l'elemento rilevante è costituito dalla struttura delle aliquote anziché dalla struttura dei costi. Si considera, cioè, ciò che succede a valle della determinazione del risultato d'esercizio e non a monte di esso. Non c'è dubbio che questo costituisca una semplificazione dell'analisi, ma si può sostenere che essa sia di analoga intensità rispetto al caso alternativo di basare un confronto tra paesi su una struttura dei costi in un dato istante di tempo. Ciò detto, i risultati che verranno successivamente presentati debbono essere interpretati con prudenza, poiché essi non tengono conto dell'effetto base imponibile nella determinazione del carico fiscale delle società e prescindono comunque da disposizioni agevolative temporanee.

### 6.2.1. *Soglie di convenienza tra i diversi regimi fiscali nei diversi paesi*

In questo paragrafo ci proponiamo di rispondere alla seguente domanda: il regime di imposizione è un regime relativamente conveniente per i soggetti professionali organizzati in forma societaria?

La figura 6.1 sintetizza graficamente la risposta, per i diversi paesi, riportando per ciascuno le curve di tassazione relative a livelli di reddito compresi tra 30.000 e 400.000 euro<sup>105</sup> per tre ipotesi:

- a) il reddito è percepito da un professionista che esercita individualmente o attraverso una società di professionisti soggetta al regime di imposizione personale o di società di persone (regime IR). Si suppone, inoltre, per semplicità espositiva l'assenza di carichi familiari;
- b) il reddito è percepito da una società che decide di trattenerlo interamente (regime IS);
- c) il reddito è percepito da una società che decide di trattenerne il 50 per cento e distribuire il restante (regime IS 50/50).

Tranne che in Gran Bretagna, il risultato principale di questa simulazione è quello di avere un regime IS relativamente più sfavorevole del regime IR a livelli ridotti di reddito. Questi livelli «bassi» sono poi particolarmente bassi in Italia e in Spagna. Nel primo caso, la convenienza di un regime IS parte da redditi superiori a 77.000 euro; nel secondo caso, il regime IS diviene relativamente più conveniente a partire da redditi pari

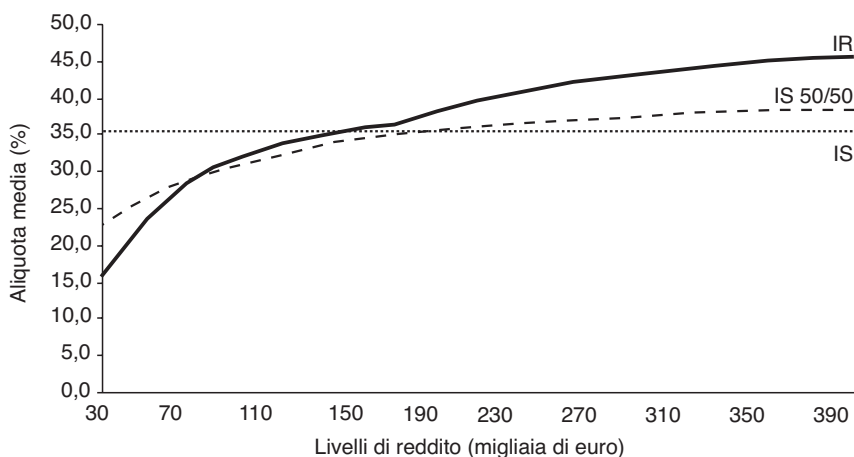
105. Innalzare il livello massimo non comporta modificazioni di rilievo nei risultati. Solo nel caso della Gran Bretagna, dove l'imposta sulle società è progressiva per classi, redditi superiori a 462.000 euro scontano un'aliquota superiore al 19 per cento e tendente al 30 per cento (l'aliquota ordinaria).

a 56.000 euro. In Francia, la soglia è invece relativamente più elevata (148.000 euro). In altri termini, dal lato puramente tributario, la convenienza di un regime di imposizione sulle società, in Italia e in Spagna, comincia a livelli relativamente più bassi che in Francia. In Gran Bretagna, la situazione si presenta leggermente diversa, con un regime IS che è di fatto sempre relativamente più conveniente. Ciò si deve al concorso di due fattori: il primo è costituito dalla presenza di un'aliquota ridotta del 19 per cento per tutto l'intervallo considerato; il secondo è costituito dalla progressività dell'imposta sulle società che, pur essendo strutturata per classi, presenta la possibilità di applicare un *marginal relief* decrescente che spinge gradualmente verso il 19 per cento.

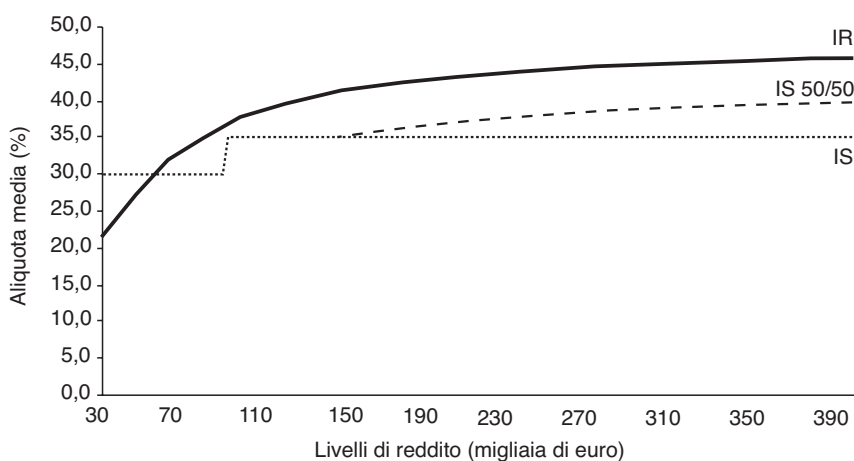
Ad un'attività professionale esercitata in forma di società, tuttavia, non necessariamente consegue la completa distribuzione degli utili. Come osservato nei capitoli precedenti, i paesi considerati impiegano forme di credito d'imposta ai soci per le imposte già pagate dalla società. Ciò rende il carico fiscale complessivo dipendente dalle modalità di distribuzione degli utili. Al fine di evidenziare questo aspetto, nella figura 6.1 è stata introdotta la curva di progressività relativa all'ipotesi che gli utili della società siano distribuiti al 50 per cento (IS 50/50). In tutti i casi, l'ipotesi di parziale distribuzione degli utili modifica la curva di progressività. In Francia, ad esempio, lo svantaggio relativo ad esercitare attraverso una società si riduce a livelli di reddito fino a 80.000 euro, a partire dai quali l'imposta sulle società con distribuzione degli utili risulta relativamente più conveniente. Una tendenza simile è osservabile anche in Italia, dove aumenta la convenienza a costituirsi in forma di società anche a livelli più bassi dei 77.000 euro individuati nell'ipotesi di assenza di distribuzione degli utili. In Gran Bretagna e in Spagna, invece, gli effetti sono di minore rilevanza. Nel primo caso, compare un intervallo compreso tra 48.000 e 58.000 euro in cui l'imposta sulle società è maggiore di quella sul

**Figura 6.1 - Soglie di convenienza fiscale tra le diverse tipologie di organizzazione professionale in Europa. Anno 2003 (Professionista soggetto a IR e società soggetta a IS)**

**FRANCIA**



**SPAGNA**

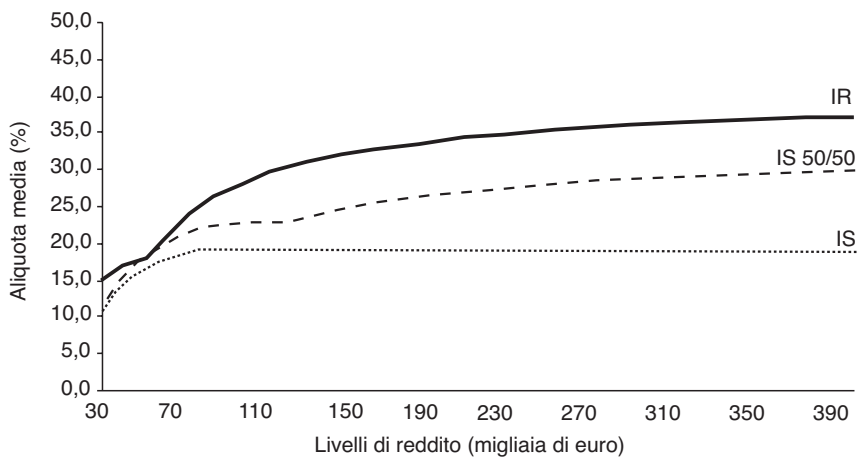


*segue*

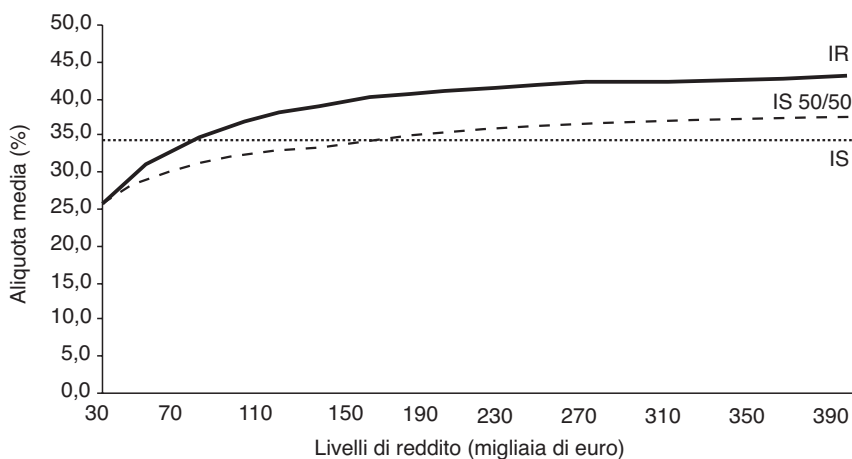


segue **Figura 6.1 - Soglie di convenienza fiscale tra le diverse tipologie di organizzazione professionale in Europa. Anno 2003 (Professionista soggetto a IR e società soggetta a IS)**

**GRAN BRETAGNA**



**ITALIA**



Fonte: Centro Studi CNI, 2003

reddito (al contrario del caso di assenza di distribuzione in cui l'imposta sulle società era sempre inferiore a quella sul reddito). Nel secondo caso, la limitazione in capo al socio della deducibilità dell'imposta pagata dalla società, impedisce al socio di chiedere rimborsi d'imposta per debiti d'imposta negativi. In presenza di questi ultimi, quindi, il debito d'imposta viene azzerato, cosicché l'imposta complessivamente pagata dagli utili corrisponde a quella pagata dalla società. È questa la ragione per cui, nel grafico, la curva della progressività dell'ipotesi IS 50/50 è esattamente analoga, per un certo tratto, a quella dell'imposta sulle società con ipotesi di assenza di distribuzione degli utili.

### *6.2.2. Livelli di imposizione per tipologia di esercizio*

Nella figura 6.2, i precedenti risultati sono riportati in forma di confronto diretto tra paesi. Nel grafico superiore, sono riportati i risultati relativi alla tassazione su base individuale. In questo caso, nonostante alcune modifiche apportate ai diversi sistemi, si confermano sostanzialmente i risultati ottenuti nel precedente rapporto di ricerca realizzato dal Centro Studi CNI<sup>106</sup>. L'aliquota media italiana è relativamente più elevata a livelli bassi di reddito e relativamente più bassa a livelli alti, rispetto a Francia e Spagna. La curva della Gran Bretagna, invece, giace sempre al di sotto delle altre, indicando un carico fiscale medio inferiore su tutto l'intervallo.

La peculiarità della Gran Bretagna si manifesta anche con riferimento alla tassazione delle società, nell'ipotesi che gli utili non siano distribuiti (grafico centrale di figura 6.2). Nuovamente, l'imposta sulle società

106. Il già citato volume n. 21/2001.

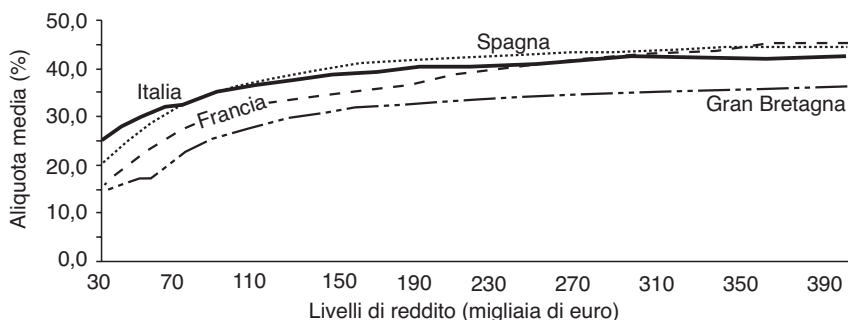
italiana è relativamente più alta di quella spagnola fino a circa 90.000 euro, per poi divenire relativamente più bassa. Entrambe risultano comunque inferiori all'imposta sulle società francese.

Nell'ipotesi in cui la società distribuisca gli utili al 50 per cento (grafico inferiore), la situazione è relativamente più complicata, dato che in questo caso contano le interazioni tra imposta personale, credito d'imposta e imposta sulle società. A parte la costante britannica, con aliquote medie sistematicamente inferiori, le posizioni relative degli altri tre paesi appaiono meno nitide. Rispetto alla Francia, l'imposta italiana è relativamente più alta fino a livelli di reddito di circa 130.000 euro. Rispetto alla Spagna, invece, l'imposta italiana è relativamente più bassa per intervalli di reddito compresi tra 30.000 e 64.000 euro e a partire da 91.000 euro. Per l'intervallo intermedio, tra 65.000 e 90.000 euro, è l'imposta spagnola a manifestare aliquote medie più basse.

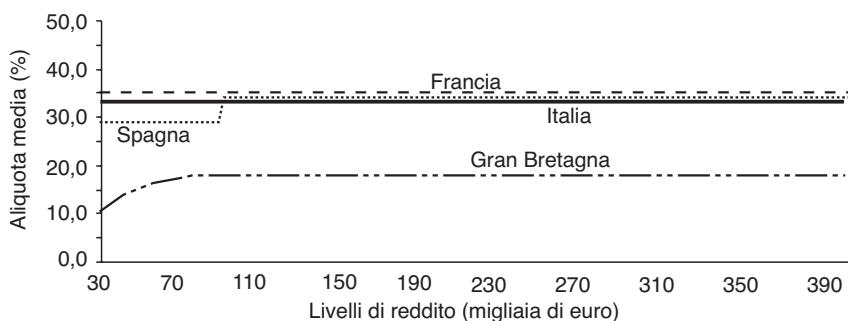
È opportuno ricordare che la convenienza delle diverse modalità di esercizio della professione è qui verificata considerando esclusivamente il fattore tributario. Non c'è abbondanza di evidenze empiriche sui motivi per cui un professionista dovrebbe scegliere una o l'altra forma di esercizio della professione nei diversi paesi. Tuttavia, un'inchiesta condotta in Francia da parte della delegazione interministeriale per le professioni liberali (DIPL) e resa pubblica nel 1994, rivela che le ragioni per le quali alcune categorie di professionisti hanno scelto la SEL possono essere solo in parte ricondotte al trattamento fiscale dei risultati. Analoga importanza, nell'indagine, è ad esempio attribuita alla possibilità di esercitare la professione in comune e a quella di costituire riserve utilizzando le forme societarie.

**Figura 6.2 - Comparazione dei livelli di imposizione fiscale per tipologia di esercizio dell'attività professionale in Europa. Anno 2003**

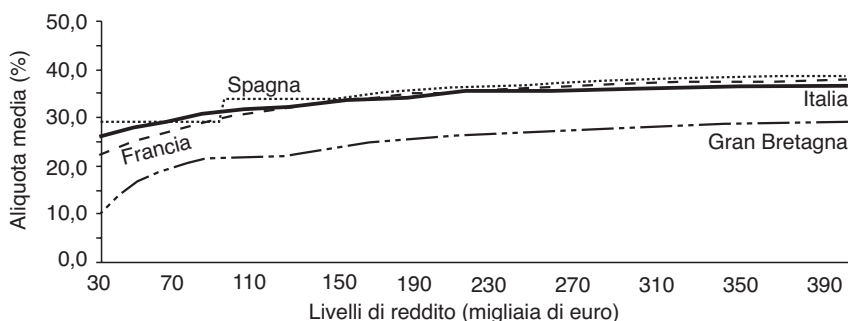
**Professionista individuale o società di professionisti soggetta ad IR**



**Società di professionisti soggetta ad IS, distribuzione integrale degli utili**



**Società di professionisti soggetta ad IS, distribuzione del 50% degli utili**



Fonte: Centro Studi CNI, 2003

**Tavola 6.2 - Comparazione dei livelli di imposizione fiscale per tipologia di esercizio dell'attività professionale in Europa. Anno 2003.**

Reddito	IR	IS	IS 50/50	Reddito	IR	IS	IS 50/50
<b>FRANCIA</b>				<b>GRAN BRETAGNA</b>			
30.000	15,67	35,36	22,76	30.000	14,94	11,56	10,78
40.000	19,95	35,36	24,64	40.000	16,71	14,61	15,38
50.000	22,80	35,36	26,06	50.000	17,77	16,43	18,13
60.000	25,40	35,36	27,43	60.000	20,26	17,65	19,97
70.000	27,80	35,36	28,65	70.000	23,08	18,52	21,29
80.000	29,60	35,36	29,57	80.000	25,19	19,00	22,11
90.000	31,00	35,36	30,34	90.000	26,84	19,00	22,40
100.000	32,12	35,36	31,15	100.000	28,16	19,00	22,63
110.000	33,04	35,36	31,85	110.000	29,23	19,00	22,83
120.000	33,80	35,36	32,62	120.000	30,13	19,00	22,99
130.000	34,45	35,36	33,26	130.000	30,89	19,00	23,66
140.000	35,00	35,36	33,82	140.000	31,54	19,00	24,31
150.000	35,48	35,36	34,30	150.000	32,10	19,00	24,87
160.000	35,90	35,36	34,72	160.000	32,60	19,00	25,37
170.000	36,27	35,36	35,09	170.000	33,03	19,00	25,80
180.000	36,89	35,36	35,42	180.000	33,42	19,00	26,19
190.000	37,73	35,36	35,71	190.000	33,77	19,00	26,54
200.000	38,48	35,36	35,98	200.000	34,08	19,00	26,85
210.000	39,16	35,36	36,22	210.000	34,36	19,00	27,13
220.000	39,78	35,36	36,43	220.000	34,62	19,00	27,39
230.000	40,34	35,36	36,63	230.000	34,85	19,00	27,62
240.000	40,86	35,36	36,82	240.000	35,06	19,00	27,83
250.000	41,33	35,36	36,98	250.000	35,26	19,00	28,03
260.000	41,77	35,36	37,14	260.000	35,44	19,00	28,21
270.000	42,18	35,36	37,28	270.000	35,61	19,00	28,38
280.000	42,56	35,36	37,42	280.000	35,77	19,00	28,54
290.000	42,91	35,36	37,54	290.000	35,92	19,00	28,69
300.000	43,24	35,36	37,66	300.000	36,05	19,00	28,82
301.000	43,27	35,36	37,67	301.000	36,06	19,00	28,83
302.000	43,30	35,36	37,68	302.000	36,08	19,00	28,85
303.000	43,33	35,36	37,69	303.000	36,09	19,00	28,86
304.000	43,36	35,36	37,70	304.000	36,10	19,00	28,87
305.000	43,39	35,36	37,71	305.000	36,12	19,00	28,89

*segue*

segue **Tavola 6.2 - Comparazione dei livelli di imposizione fiscale per tipologia di esercizio dell'attività professionale in Europa. Anno 2003.**

Reddito	IR	IS	IS 50/50	Reddito	IR	IS	IS 50/50
<b>FRANCIA</b>				<b>GRAN BRETAGNA</b>			
306.000	43,42	35,36	37,72	306.000	36,13	19,00	28,90
307.000	43,45	35,36	37,73	307.000	36,14	19,00	28,91
308.000	43,48	35,36	37,74	308.000	36,15	19,00	28,92
309.000	43,51	35,36	37,75	309.000	36,17	19,00	28,94
310.000	43,54	35,36	37,76	310.000	36,18	19,00	28,95
320.000	43,83	35,36	37,87	320.000	36,30	19,00	29,07
330.000	44,10	35,36	37,96	330.000	36,41	19,00	29,18
340.000	44,36	35,36	38,05	340.000	36,52	19,00	29,29
350.000	44,59	35,36	38,14	350.000	36,62	19,00	29,39
360.000	44,82	35,36	38,22	360.000	36,71	19,00	29,48
370.000	45,04	35,36	38,29	370.000	36,80	19,00	29,57
380.000	45,24	35,36	38,36	380.000	36,88	19,00	29,65
390.000	45,43	35,36	38,43	390.000	36,96	19,00	29,73
<b>SPAGNA</b>				<b>ITALIA</b>			
30.000	21,20	30,00	30,00	30.000	25,60	34,00	26,44
40.000	25,20	30,00	30,00	40.000	28,43	34,00	27,85
50.000	28,34	30,00	30,00	50.000	30,54	34,00	28,97
60.000	31,11	30,00	30,00	60.000	31,95	34,00	29,76
70.000	33,10	30,00	30,00	70.000	32,96	34,00	30,46
80.000	34,88	30,00	30,00	80.000	34,47	34,00	31,22
90.000	36,34	30,00	30,00	90.000	35,64	34,00	31,80
100.000	37,50	35,00	35,00	100.000	36,57	34,00	32,27
110.000	38,46	35,00	35,00	110.000	37,34	34,00	32,66
120.000	39,25	35,00	35,00	120.000	37,98	34,00	32,98
130.000	39,92	35,00	35,00	130.000	38,52	34,00	33,25
140.000	40,50	35,00	35,00	140.000	38,98	34,00	33,48
150.000	41,00	35,00	35,15	150.000	39,38	34,00	33,88
160.000	41,44	35,00	35,59	160.000	39,73	34,00	34,23
170.000	41,82	35,00	35,97	170.000	40,04	34,00	34,54
180.000	42,17	35,00	36,32	180.000	40,32	34,00	34,82
190.000	42,47	35,00	36,62	190.000	40,56	34,00	35,06
200.000	42,75	35,00	36,90	200.000	40,79	34,00	35,29

segue

segue **Tavola 6.2 - Comparazione dei livelli di imposizione fiscale per tipologia di esercizio dell'attività professionale in Europa. Anno 2003.**

Reddito	IR	IS	IS 50/50	Reddito	IR	IS	IS 50/50
<b>SPAGNA</b>				<b>ITALIA</b>			
210.000	43,00	35,00	37,15	210.000	40,99	34,00	35,49
220.000	43,23	35,00	37,38	220.000	41,17	34,00	35,67
230.000	43,44	35,00	37,59	230.000	41,34	34,00	35,84
240.000	43,63	35,00	37,78	240.000	41,49	34,00	35,99
250.000	43,80	35,00	37,95	250.000	41,63	34,00	36,13
260.000	43,96	35,00	38,11	260.000	41,76	34,00	36,26
270.000	44,11	35,00	38,26	270.000	41,88	34,00	36,38
280.000	44,25	35,00	38,40	280.000	41,99	34,00	36,49
290.000	44,38	35,00	38,53	290.000	42,09	34,00	36,59
300.000	44,50	35,00	38,65	300.000	42,19	34,00	36,69
301.000	44,51	35,00	38,66	301.000	42,20	34,00	36,70
302.000	44,52	35,00	38,67	302.000	42,21	34,00	36,71
303.000	44,54	35,00	38,69	303.000	42,22	34,00	36,72
304.000	44,55	35,00	38,70	304.000	42,23	34,00	36,73
305.000	44,56	35,00	38,71	305.000	42,24	34,00	36,74
306.000	44,57	35,00	38,72	306.000	42,25	34,00	36,75
307.000	44,58	35,00	38,73	307.000	42,25	34,00	36,75
308.000	44,59	35,00	38,74	308.000	42,26	34,00	36,76
309.000	44,60	35,00	38,75	309.000	42,27	34,00	36,77
310.000	44,61	35,00	38,76	310.000	42,28	34,00	36,78
320.000	44,72	35,00	38,87	320.000	42,37	34,00	36,87
330.000	44,82	35,00	38,97	330.000	42,45	34,00	36,95
340.000	44,91	35,00	39,06	340.000	42,52	34,00	37,02
350.000	45,00	35,00	39,15	350.000	42,59	34,00	37,09
360.000	45,08	35,00	39,23	360.000	42,66	34,00	37,16
370.000	45,16	35,00	39,31	370.000	42,72	34,00	37,22
380.000	45,24	35,00	39,39	380.000	42,78	34,00	37,28
390.000	45,31	35,00	39,46	390.000	42,84	34,00	37,34

Legenda:

IR = Aliquota dell'imposta sul reddito.

IS = Aliquota pagata dagli utili nell'ipotesi di assenza di distribuzione.

IS 50/50 = Aliquota pagata dagli utili nell'ipotesi di distribuzione del 50 per cento.

Fonte: Centro Studi CNI, 2002





# Appendice



# A1. L'integrazione tra imposta sulle società e imposta personale

Il meccanismo teorico di integrazione tra imposta sulle società e imposta personale si può analizzare con l'impiego di un semplice modello.

Si definiscano le seguenti variabili:

$U$  = utile lordo della società;

$UN$  = utile netto della società;

$t_s$  = aliquota dell'imposta sulle società;

$t_p$  = aliquota marginale dell'imposta personale applicabile al socio.

Al fine di illustrare il meccanismo di integrazione, è opportuno distinguere cosa accade in capo alla società da cosa accade in capo al socio.

## 1. La società

In capo alla società, l'imposta da versare ( $T_1$ ) sarà pari a:

$$T_1 = t_s U$$

L'utile netto può a questo punto essere definito come differenza tra l'utile lordo e l'imposta pagata dalla società:

$$UN = U - T_1 = U - t_s U = U (1 - t_s)$$

Risolvendo la precedente relazione per  $U$ , si ottiene un modo indiretto di esprimere l'utile lordo:

$$U = \frac{UN}{1 - t_s}$$

Sostituendo questa espressione nella definizione dell'imposta  $T_1$  si ottiene:

$$[A.1] \quad T_1 = \frac{t_s}{1 - t_s} UN$$

da cui l'utile lordo può essere direttamente definito come segue:

$$[A.2] \quad U = \underbrace{UN}_{\text{utile netto}} + \underbrace{\frac{t_s}{1 - t_s} UN}_{\text{imposta}}$$

## 2. Il socio

In capo al socio, l'imposta da versare dovrebbe essere commisurata al prodotto tra la sua aliquota marginale e l'utile lordo della società:

$$T_2 = tU$$

Con il credito d'imposta, però, il socio recupera l'imposta già pagata dalla società. Quindi la sua imposta netta sarà pari a:

$$T_2 = tU - t_s U = tU - T_1$$

Utilizzando le espressioni [A.1] e [A.2] l'imposta pagata dal socio può essere riscritta come segue:

$$T_2 = t \left[ \begin{array}{ccc} \text{UN} & + \frac{t_s}{1 - t_s} \text{UN} & - \frac{t_s}{1 - t_s} \text{UN} \\ \text{utile netto società} & \text{imposta già pagata} & \text{imposta già pagata} \\ \text{(uguale al dividendo} & \text{dalla società} & \text{dalla società} \\ \text{del socio)} & \text{(credito d'imposta} & \text{(credito d'imposta} \\ & \text{per il socio)} & \text{per il socio)} \end{array} \right]$$

Poiché il socio percepisce dalla società il dividendo netto dell'imposta già pagata dalla società (UN), al fine di ottenere la base imponibile del socio (che è l'utile lordo) bisogna ricostituire in capo al socio l'utile lordo. A questo scopo si concede un credito d'imposta pari all'imposta già pagata dalla società, calcolato in base all'aliquota:

$$\frac{t_s}{1 - t_s}$$

Questo credito si somma prima all'utile netto; sul risultato così ottenuto si applica l'aliquota marginale  $t$  del socio per calcolare la sua imposta personale complessiva, dalla quale si detrae il credito d'imposta.

La tavola A.1 dà conto dei sistemi di recupero dell'imposta sulle società utilizzati nei paesi esaminati in questo lavoro. Italia e Francia applicano un sistema di imputazione totale, con il credito d'imposta corrispondente all'imposta pagata dalla società.

Spagna e Gran Bretagna, invece, consentono solo un recupero parziale, rispetto all'aliquota standard: la prima attraverso un credito d'imposta pari al 50 per cento degli utili distribuiti; la seconda, con un credito pari al 10 per cento degli stessi.

La parte di imposta sulle società non recuperata si evince dal confronto tra l'ultima e la penultima riga della tavola A.1. L'ultima riga riporta, infatti, l'aliquota che sarebbe necessaria nei diversi paesi a garantire il recupero integrale rispetto all'aliquota standard. Come si vede, tra i due paesi con recupero parziale, l'aliquota spagnola è molto più vicina all'aliquota di recupero integrale di quanto non sia la stessa aliquota nel caso della Gran Bretagna.

**Tavola A.1 - L'integrazione con credito d'imposta in Europa**

	Italia	Francia	Spagna	Gran Bretagna
Aliquota minima dell'imposta sulle società	19,00 (1)	15,45 (2)	30,00 (3)	19,00 (4)
Aliquota standard	34,00	34,33	35,00	30,00
Sistema di imputazione	Totale	Totale	Parziale	Parziale
Credito d'imposta sugli utili distribuiti	51,52	52,28	50,00	10,00
Aliquota necessaria a garantire il recupero integrale	51,52	52,28	53,85	42,86

(1) Applicazione della DIT. Utilizzabile solo per aumenti di capitale fino al 2001.

(2) Volume di affari inferiore a 7.630.000 euro

(3) Per utili fino a 90.152 euro.

(4) Per utili compresi tra 6.938,14 e 191.944,2 euro. Aliquota con *marginal relief* per utili tra 6.938,14 e 31.990,7 euro. Aliquota zero sotto i 6.938,14 euro.

Fonte: Centro Studi CNI, 2002

# A2. Elementi principali della tassazione delle società nei paesi considerati

La tavola A.2 riporta, e integra, le principali caratteristiche dell'imposta sulle società nei paesi considerati. Come descritto nel testo, in tutti i paesi, pur con differenti gradi di intensità e con obiettivi diversi, è ammessa la possibilità che l'attività professionale sia esercitata attraverso società di capitali.

Gli aspetti più rilevanti dei sistemi di tassazione societaria riguardano:

- a) il livello delle aliquote;
- b) le modalità di determinazione del reddito;
- c) gli ammortamenti;
- d) la gestione delle perdite di esercizio;
- e) la valutazione delle rimanenze;
- f) la deducibilità delle spese.

Questi aspetti sono stati già trattati nel testo, per cui la tavola A.2. rappresenta un quadro di sintesi di elementi già discussi. A parte il livello delle aliquote, dove gli orientamenti dei singoli paesi sono in effetti differenziati, la maggior parte delle disposizioni societarie presentano forti analogie, soprattutto per quanto riguarda i metodi di determinazione del reddito imponibile, la struttura degli ammortamenti e la valutazione delle rimanenze.

Atteggiamenti diversi, invece, si riscontrano in particolare rispetto alla gestione delle perdite di esercizio. Mentre in tutti i paesi è riconosciu-

**Tavola A.2 - Elementi principali dell'imposta sulle società in Europa**

	Italia	Francia	Spagna	Gran Bretagna
<b>Aliquote</b>				
Standard	34,00% Irpeg + 4,25% Irap	Francia 34,33%	Spagna 35,00%	Gran Bretagna 30,00%
Ridotta	19,00% (DIT) (congelata)	15,45%	30,00%	10,00% (anche aliquota zero)
Addizionale	No	10,00%	No	No
<b>Determinazione del reddito</b>	Sulla base delle scritture contabili, con aggiustamenti fiscali	Sulla base delle scritture contabili	Sulla base delle scritture contabili	Sulla base delle scritture contabili, con aggiustamenti fiscali
<b>Ammortamenti</b>				
Base	Costo storico	Costo storico	Costo storico	<i>Capital allowance</i>
Metodi	Rate costanti/Ammortamenti accelerati	Rate costanti/ <i>Declining balance</i>	Rate costanti/ <i>Declining balance</i>	Rate costanti/ <i>Declining balance</i>
Aliquote	Variabili sulla base di tabelle ministeriali	Per rate costanti, sulla base della pratica standard. Per <i>declining balance</i> , come per rate costanti per un coefficiente variabile tra 1,5 e 2,5	A scelta fino all'aliquota massima prevista. L'aliquota massima è variabile per tipologia di bene	Variabile per tipologia di bene: edifici (4%); macchinari e impianti (25%); veicoli a motore (3.000 £); ricerca e sviluppo (100%); brevetti (25%)
<b>Perdite</b>				
Riporto in avanti	Fino a 5 anni; senza limiti se nei primi tre anni di attività	Fino a 5 anni	Fino a 10 anni	Senza limiti, purché le perdite siano imputate a futuri redditi della stessa natura.
Riporto indietro	Non ammesso	Fino a 3 anni	Non ammesso	1 anno, estesi a 3 in caso di cessazione dell'attività
<b>Rimanenze</b>	Minore tra il costo e il prezzo di mercato	Minore tra il costo e il prezzo di mercato	Minore tra il costo e il prezzo di mercato	Minore tra il costo e il prezzo di mercato
<b>Deducibilità spese</b>				
Regole generali	Ammissa se inerente alla produzione	Ammissa se sostenute nell'interesse dell'impresa	Ammissa se autorizzata a fini contabili	Ammissa se inerenti all'impresa
Principali indeducibilità	Interessi passivi deducibili solo in proporzione al rapporto tra ricavi imponibili e ricavi totali	Limitazione degli ammortamenti per i veicoli passeggeri di costo superiore a 9.910 euro	Imposta sulle società, dividendi, multe, doni, ecc.	Spese di rappresentanza e doni non sono deducibili. Limitazione per i veicoli passeggeri con costo superiore a 7.678 euro

Fonte: Centro Studi CNI, 2002



ta la possibilità di compensare futuri utili con la perdita di esercizio (riporto in avanti), solo Francia e Gran Bretagna prevedono la possibilità di un riporto indietro, nel primo caso di tre anni, nel secondo (come caso generale) di un anno.



# Informazioni bibliografiche

Le principali fonti bibliografiche sono rappresentate dalla normativa tributaria e dai codici tributari commentati relativi a ciascun paese. Informazioni sui sistemi tributari e su alcune caratteristiche dell'attività professionale in forma associata sono poi reperibili su Internet.

Informazioni generali sui sistemi tributari sono disponibili sui siti dei Ministeri delle Finanze dei singoli paesi. La consultazione di esperti dei settori in ciascun paese ha contribuito a migliorare la qualità delle informazioni.

Le fonti specifiche citate nel testo sono le seguenti:

- GOODE R. (1951), *The Corporation Income Tax*, New York.
- MUSGRAVE R.A., MUSGRAVE P.B. (1989), *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, New York, V edizione.
- STEVE S. (1976), *Lezioni di Scienza delle Finanze*, Cedam, Padova, VII edizione.

*Finito di stampare nel mese di marzo 2003*

Stampa: tipografia MADeS, via D. Menichella 94, 00159 Roma