

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Conferimento e trasformazione in Stp: i chiarimenti delle Entrate

di Lucia Recchioni

Rispondendo a due **istanze di interpello** l'Agenzia delle entrate ha, nei giorni scorsi, concentrato l'attenzione sul **conferimento di uno studio professionale individuale in una società tra professionisti** e sulla **trasformazione dell'associazione professionale**, sempre in società tra professionisti.

Con riferimento alla prima fattispecie, l'Agenzia delle entrate, con la [**risposta all'interpello n. 125 dello scorso 21 dicembre**](#), ha analizzato il caso di un **odontoiatra** che intendeva conferire il suo studio professionale individuale in una **società tra professionisti**, già costituita in forma di Srl.

L'Agenzia delle entrate, rispondendo ai quesiti prospettati dal contribuente ha ritenuto che l'operazione in esame **non** potesse beneficiare del **regime di neutralità fiscale** di cui all'[**articolo 176 Tuir**](#), poiché il **professionista** conferente **non esercitava**, prima dell'operazione di conferimento, **attività d'impresa** (il richiamato [**articolo 176 Tuir**](#) espressamente prevede, infatti, che **non costituiscono realizzo di plusvalenze** e minusvalenze **esclusivamente "i conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali"**).

L'operazione, pertanto, secondo l'Agenzia delle entrate, deve ritenersi soggetta alle disposizioni dell'[**articolo 54 Tuir**](#), in forza del quale concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo le **plusvalenze** dei beni strumentali realizzate, tra l'altro, mediante **cessione a titolo oneroso**.

Ai fini **Iva**, invece, nella sua risposta all'istanza d'interpello l'Agenzia delle entrate, richiamando due precedenti sentenze della Corte di Cassazione (**Cassazione, SS.UU., n. 1889/1967 e Cassazione n. 2860/2010**) ha ritenuto che lo studio professionale non possa qualificarsi come un'**azienda**, per cui non può trovare applicazione l'[**articolo 2, comma 3, lett. b\), D.P.R. 633/1972**](#), essendo invece necessario far riferimento all'[**articolo 2, comma 1, D.P.R. 633/1972**](#).

Il **conferimento dello studio professionale** in società, non avendo per oggetto un'**azienda**, costituisce quindi, ad avviso dell'Agenzia delle entrate, una **cessione di beni**, il cui trattamento fiscale va verificato avendo riguardo all'oggetto del conferimento.

Sul punto, tuttavia, possono essere sollevate **perplessità**, soprattutto perché le conclusioni raggiunte ignorano totalmente le **caratteristiche** dello studio professionale. Giova infatti

ricordare che la **Corte di Cassazione**, ha già avuto modo di affermare che “anche gli **studi professionali** in genere, possono anche essere organizzati sotto forma di **azienda** c.d. professionale tutte le volte in cui al profilo personale dell’attività svolta, si affianchino **un’organizzazione di mezzi e strutture**, un numero di titolari e di dipendenti, un’ampiezza dei locali adibiti all’attività “**tali che il fattore organizzativo e l’entità dei mezzi impiegati sovrasti l’attività professionale del (dei) titolare (i)**, o quantomeno si ponga, rispetto ad essa, come entità giuridica dotata di una **propria autonomia strutturale e funzionale** che, seppur non separata dall’attività dei titolari, assuma una rilevanza economica tale da essere suscettibile di una propria valutazione e divenire, per se stessa, oggetto di possibile contrattazione in base al combinato disposto di cui agli articoli 2238, 2082, 2112, 2555 cod. civ. (v. Cass. 11896/2002); tant’è che il **trasferimento di azienda** “può aver luogo anche in riferimento agli studi professionali tutte le volte in cui al profilo professionale dell’attività svolta si affianchi una **organizzazione di mezzi e di strutture**, un numero di titolari e di dipendenti, una ampiezza di locali adibiti ad attività professionale tali che il rapporto organizzativo e l’entità dei mezzi impiegati sovrastino l’attività del titolare, il cui accertamento compete al giudice del merito ed è incensurabile in sede di legittimità se fondato su una motivazione adeguata e immune da errori” (**Cassazione n. 14642/2006**)” (**Cassazione, n. 10178/2007**).

Trasformazione dell’associazione professionale in Stp

Le conclusioni raggiunte dall’Agenzia delle entrate e appena analizzate si pongono in linea con quelle fornite con una **precedente risposta all’interpello** ([risposta all’istanza di interpello n. 107 del 12 dicembre](#)).

Anche in questo caso, infatti, l’Agenzia ha ritenuto non applicabile l’[articolo 170 Tuir](#), e, quindi, ha **escluso la neutralità fiscale della trasformazione di una associazione professionale in Stp** ritenendo di poter qualificare la prospettata operazione come una **trasformazione eterogenea** ai sensi dell’[articolo 171, comma 2, Tuir](#) (trasformazione da ente non commerciale a soggetto Ires), e quindi come **un’operazione fiscalmente rilevante, non svolgendo l’associazione professionale attività commerciale**.

Più precisamente, producendo il soggetto conferente reddito di lavoratore autonomo, ai sensi dell’[articolo 54, comma 1-bis, lett. a\), Tuir](#), concorreranno a formare il **reddito** della conferente le **plusvalenze** dei beni strumentali realizzate mediante **cessione a titolo oneroso**.

La risposta all’interpello, a tal proposito precisa che il valore delle plusvalenze è dato dalla differenza tra il **corrispettivo** e il **costo non ammortizzato** nonché, in assenza di corrispettivo, dalla differenza tra il **valore normale del bene** e il **costo non ammortizzato**; per i beni diversi da quelli strumentali e per i **crediti** conferiti trova, invece, applicazione l’[articolo 9, comma 2, Tuir](#) secondo cui si considera corrispettivo conseguito il **valore normale** dei beni e dei crediti conferiti a seguito della trasformazione in società tra professionisti.

Sebbene non espressamente richiamata nella risposta, si ricorda tuttavia che, con la [risoluzione AdE 177/E/2009](#) l’Agenzia delle entrate ha chiarito che “**l’apporto della clientela** in occasione dell’ingresso in uno **studio associato, senza corresponsione di compenso**, configura

un'operazione fiscalmente irrilevante in capo ai singoli associati, indipendentemente dalla circostanza che tale apporto rientri tra i parametri considerati per la **fissazione delle quote di partecipazione agli utili**".

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLA CRISI D'IMPRESA DOPO L'INTRODUZIONE DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)