

IMPOSTE SUL REDDITO

Il conferimento dello studio professionale

di Paolo Meneghetti



In tempi in cui è sempre più sentita la necessità di **associarsi** per svolgere l'attività professionale (più del 40% dei commercialisti già oggi svolge l'attività in forma associata) diventa essenziale capire come trattare sul **piano civilistico** il **conferimento** dello studio, passo necessario per traghettare l'attività individuale verso una forma associata.

Ma in primo luogo dobbiamo capire se sia **lecito** e quali conseguenza civilistiche porti con sé il **conferimento dello studio**.

Certamente **non siamo di fronte ad un conferimento di azienda** che invece presenta una certa procedura sul piano civilistico.

Mentre in tempi risalenti la dottrina e la giurisprudenza ritenevano che **non fosse possibile eseguire il conferimento dello studio professionale**, in epoche più recenti l'orientamento è radicalmente mutato a partire da una sentenza della Cassazione (**Corte di Cassazione, n. 2860/2010**) che ha giudicato legittimo **cedere lo studio verso corrispettivo**, il che abilita anche il **conferimento**, atteso che esso va definito come una cessione a titolo oneroso con **corrispettivo non monetizzato**.

Ma se sul **piano fiscale** non siamo di fronte ad un conferimento disciplinato dall'[articolo 176 Tuir](#), la conclusione è che esso deve sempre avvenire a valore normale ex [articolo 9 Tuir](#)?

Fortunatamente le cose non stanno proprio così. In primo luogo occorre rimarcare che una cosa è **conferire il proprio studio in una società semplice o studio associato**, altro è **conferirlo ad una società commerciale STP, di persone o di capitale**.

Il primo caso è stato oggetto di una **risoluzione** risalente al 2009 (**risoluzione 177/E/2009**) e consisteva in un **conferimento di studio verso una associazione professionale**, quindi soggetto di cui all'articolo 5, comma 3, lett. c), Tuir.

Il quesito posto verteva sulla **assimilazione supposta tra conferimento e cessione delle clientela**, quindi se poteva trovare applicazione l'[articolo 54, comma 1 quater, Tuir](#) anche nei confronti del **conferimento dello studio inteso come cessione a titolo oneroso del medesimo**, ancorché non monetizzata.

Sul punto è stato chiaro il pensiero della Agenzia delle Entrate nel ritenere che **l'operazione non potesse dar luogo a formazione di reddito da lavoro autonomo** (né altra categoria reddituale) in ragione del fatto che **manca nel conferimento proprio la monetizzazione del trasferimento**.

Se non c'è incasso di denaro non si configura l'ipotesi di cui all'[articolo 54, comma 1 quater, Tuir](#) e ciò **anche se allo studio viene assegnato un certo valore** che poi si riverbera nell'entità della quota di partecipazione ricevuta e in definitiva nella quota di partecipazione all'utile ancorata alla partecipazione.

Tutto ciò a condizione che **lo statuto societario non preveda che al momento del recesso vi sia il diritto a ricevere una somma in denaro pari al valore della quota**.

Questa precauzione da parte delle Entrate **non sembra troppo razionale** considerando che comunque non sfuggirebbe a tassazione l'incasso di una somma di denaro al momento del recesso, atteso che se ciò avvenisse il socio recedente subirebbe la **tassazione** prevista ordinariamente dall'[articolo 47, comma 7, Tuir](#).

Se l'intento è quello di non veder sottratto imponibile (sostituendo alla cessione monetaria il conferimento) **non serve vietare la clausola statutaria del recesso oneroso** poiché se essa esistesse la tassazione sarebbe già prevista dall'ordinamento.

Alla medesima conclusione di **non tassazione dello studio conferito non perviene l'Agenzia delle Entrate** se la società conferitaria appartiene al perimetro del **reddito d'impresa**, quindi società di persone commerciale o società di capitali costituite in forma di STP.

Nel più recente [interpello n. 107 del 2018](#), il caso era rappresentato dalla **trasformazione di uno studio associato in una Sas STP**, ritenendo l'interpellante che l'operazione poteva essere qualificata come neutrale ex [articolo 170 Tuir](#).

A questa tesi non aderisce affatto l'AdE, partendo dal presupposto che **non si possono applicare istituti tributari pensati per società** appartenenti al perimetro del reddito d'impresa a società che non vi appartengono (studio associato).

In realtà l'operazione proposta va qualificata come una **trasformazione eterogenea da soggetto non appartenente al reddito d'impresa verso soggetto che vi appartiene**: in sostanza l'[articolo 171, comma 2, Tuir](#).

In base a tale norma la **trasformazione eterogenea progressiva** viene trattata come un

conferimento di beni (quelli che eventualmente non appartengono già ad una azienda), applicando quindi:

- l'[articolo 54, comma 1 bis](#), Tuir per le eventuale plus/minusvalenze dei beni strumentali,
- l'[articolo 9 Tuir](#), quindi valore normale, per i beni diversi da quelli strumentali.

Per dire il vero l'Agenzia **non cita espressamente il valore della clientela tra i beni diversi da trattare con l'[articolo 9 Tuir](#)**, ma questo, ovviamente, è il tema più delicato.

A parere di chi scrive si può pervenire alla conclusione che **non vi sia tassazione del valore della clientela trasferito alla società conferitaria**, poiché siamo sempre di fronte ad una **operazione non monetizzata** quindi non ricadente sotto la disciplina dell'[articolo 54, comma 1 quater, Tuir](#).

Fuori dall'[articolo 54 Tuir](#) si potrebbe tentare di applicare l'[articolo 67, lett. n\)](#), Tuir laddove stabilisce che sono **redditi diversi** quelli che derivano da trasformazioni eterogenee ex [articolo 171, comma 2, Tuir](#), ma anche questa tesi appare **priva di fondamento**.

Infatti la tassazione quale reddito diverso deve comunque individuare una **fattispecie inquadrata nella varie lettere dell'[articolo 67 Tuir](#)**, e non sembra, scorrendo tutte le ipotesi previste, di individuarne una applicabile alla cessione della clientela.

In questa direzione, peraltro, si muove anche l'autorevole dottrina del **Documento Cndcec del settembre 2020**.