

## IMPOSTE SUL REDDITO

## Correttivo Ires e aggregazioni professionali

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Master di specializzazione

### Laboratorio sulle riorganizzazioni societarie

Scopri di più

Il cosiddetto **Correttivo Ires** (provvedimento approvato in via preliminare dal CDM del 30.4.2024) non limita il suo intervento all'Ires stessa, ma **modifica in modo significativo la disciplina del reddito da lavoro autonomo** e, quale correlato di questa modifica, **anche lo scenario normativo che ruota attorno alle aggregazioni societarie, in ambito di reddito da lavoro autonomo**. A questo proposito, viene inserito, nel Titolo III del Tuir (disposizioni comuni), Capo III (operazioni straordinarie), un nuovo [articolo 177 bis](#), rubricato "*Operazioni straordinarie e attività professionali*". Questa norma è destinata a **mutare il quadro operativo/tributario** delle operazioni di aggregazione tra società, o più in genere, **tra soggetti che svolgono attività professionale**.

Ricordiamo che **la situazione attuale** delle aggregazioni professionali è **caratterizzata da un vuoto normativo**, colmato da interventi delle Agenzia delle entrate che **non sempre vanno nella direzione di favorire dette aggregazioni**, che pure dovrebbero essere protette dall'Ordinamento. Ebbene, il senso del nuovo [articolo 177 bis](#), Tuir, pare muovere proprio in questa direzione, cioè **rimuovere i vincoli ed i problemi tributari** che si frappongono verso chi vorrebbe **attivare una aggregazione professionale**.

Ma **quale è oggi lo scenario fiscale** che si realizza quando si volesse conferire il proprio studio professionale **in una società**?

Per rispondere alla domanda, occorre rimarcare che **una cosa è conferire il proprio studio in una società semplice o studio associato, altro è conferirlo in una società commerciale STP**, di persone o di capitale.

Il **primo caso è stato oggetto di una interpretazione di prassi** risalente al 2009 (risoluzione n. 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](#). Sul punto, è stata 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, proprio nel conferimento, 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**.**

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. Nella più recente risposta ad interpello n. 107/2018, 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'Agenzia delle entrate, partendo dal presupposto **che non si può 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 eventuali **plus/minus dei beni strumentali**;
- [l'articolo 9, Tuir](#) (quindi valore normale) per i **beni diversi da quelli strumentali**.

Per dire il vero, l'agenzia delle entrate **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** e certamente l'ostacolo maggiore ad eseguire conferimenti **verso società commerciali costituite in forma di STP**.

Proprio su questo scenario interviene il citato [articolo 177 bis, Tuir](#) - la cui decorrenza, a norma dell'articolo 6, comma 1, Correttivo Ires, dovrebbe essere il **periodo d'imposta in cui verrà approvato il Correttivo stesso** - affermando espressamente che **i conferimenti di beni materiali e immateriali** (compresa la clientela) **referibili alla attività professionale, in una società costituita per l'esercizio di attività professionale** (viene citata espressamente la norma di cui alla L. 183/2011, quindi la STP) **non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze**. A ben vedere, è la medesima locuzione normativa che costituisce l'incipit dell'[articolo 176, Tuir](#), cioè i **conferimenti neutrali di azienda nel perimetro d'impresa**. I valori fiscali dei beni conferiti vanno **assunti in continuità dalla conferitaria** rispetto alla conferente (quindi, tra gli altri, il **valore della clientela non iscritto della contabilità della conferente non potrà avere alcun riconoscimento fiscale nella conferitaria**). Ciò che viene superato, con l'impostazione del nuovo [articolo 177 bis, Tuir](#), è il problema del **passaggio dalla sfera del reddito da lavoro autonomo alla sfera del reddito d'impresa**, passaggio che rende oggi impossibile, secondo l'Agenzia delle entrate, applicare le norme che regolano le stesse, alle **aggregazioni eseguite all'interno del perimetro del reddito d'impresa**.



Il nuovo [articolo 177 bis, Tuir](#), assume, peraltro, una **forma volutamente ampia**, comprendendo nella neutralità fiscale anche **i conferimenti verso società professionali** diverse da quelle inquadrata dalla L. 183/2011 (si pensi alle società per l'esercizio della professione forense di cui alla L.247/2012) e **le operazioni di fusione, trasformazione o scissione di società professionali**, comprendenti le società semplici e le associazioni professionali.

Infine, un ulteriore elemento innovativo di grande interesse è **la neutralità fiscale accordata dalla lett.e), comma 2, articolo 177 bis, Tuir**, ai **trasferimenti di beni materiali e immateriali** (compresa la clientela), riferibili alla **attività professionale eseguita in forma individuale, che avvengono *mortis causa* o per atto di donazione**. Va segnalato, sul punto, che **non è previsto alcun vincolo parentale necessario per l'avente causa della operazione** che, quindi, **potrebbe essere anche un terzo rispetto al professionista individuale dante causa**.