



OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il conferimento dello studio diventa neutrale

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Seminario di specializzazione

Conferimento di partecipazioni

Scopri di più

La nuova previsione di cui all'[articolo 177 bis, Tuir](#) (così come prevista dal Correttivo Ires in corso di definitiva approvazione) dedicata alle **aggregazioni professionali**, costituisce uno dei **passaggi centrali della Riforma del Reddito da lavoro autonomo**, o più precisamente, della **fiscalità relativa all'esercizio di arte o professione**. Il passaggio è epocale, dato che si passa da un regime attuale **caratterizzato da incertezza normativa**, il che ha portato l'Agenzia delle entrate ([risposta a interpello n. 107/2018](#)) a considerare **realizzativo il conferimento della attività professionale in una società commerciale** (di persone o di capitali), ad un **regime di esplicita neutralità mutuato** per ciò che concerne il conferimento dalla norma di cui all'[articolo 176, Tuir](#), in materia di **conferimento di azienda**, e per ciò che concerne la trasformazione societaria dalla norma, di cui all'[articolo 170, Tuir](#).

Non sarà più di ostacolo alla neutralità fiscale della aggregazione professionale, il fatto che **si realizzi un passaggio da reddito da lavoro autonomo a quello di impresa**, ciò non di meno questo passaggio obbliga a considerare **gli effetti che potrebbero derivare da salti di imposta o duplicazioni di imposta causati dal passaggio dal principio di cassa a quello di competenza e viceversa**. In questo senso, si spiega la previsione di cui all'[articolo 177 bis, Tuir](#) (ovviamente nella versione licenziata da Correttivo Ires non ancora definitivamente approvato), comma 4, secondo cui, **al fine di evitare salti o duplicazioni di imposta**, ciò che ha già concorso alla formazione del reddito in applicazione del principio di cassa **non sarà rilevante successivamente**, anorché **applicando il principio di competenza** il componente **diventerebbe rilevante**.

Ovviamente, **l'assunto vale anche al contrario** passando dal regime di competenza a quello di cassa. Ad esempio, se uno studio associato ha percepito un **acconto su una prestazione futura**, e lo ha tassato in armonia con il principio di cassa, quando la prestazione **sarà ultimata dalla società commerciale** (che applica il principio di competenza) verrà **sottratto dall'imponibile** ciò che è già stato tassato al momento della percezione dell'acconto.

Ma ora vediamo di approfondire l'operazione di **conferimento di studio professionale**.



Ipotizziamo che un professionista individuale **conferisca il proprio studio in una Srl Stp a socio unico, operazione possibile anche dal punto di vista ordinistico** (si veda al riguardo il parere positivo espresso dal Consiglio Nazionale Forense n. 17/2021 e parere positivo espresso dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti n. 136/2021). Ebbene, tale operazione, sotto un profilo civilistico societario, è un **normale conferimento di beni in natura verso società di capitali**; operazione che, quindi, necessita della **perizia di stima di cui all'[articolo 2343 cod. civ.](#) e all'[articolo 2465 cod. civ.](#)**, esattamente come qualunque altro conferimento in società di capitali, atteso che la Stp non è una nuova ed autonoma tipologia societaria, ma è a tutti gli effetti una **società regolamentata anzitutto dal Codice civile**.

Peraltro, proprio in quanto la Stp si presenta come una “normale” Srl, **non può essere messa in discussione la responsabilità limitata rispetto alle obbligazioni sociali**; responsabilità limitata che può, certamente, rappresentare un **solido** (e probabilmente principale) **motivo per eseguire il conferimento**. Il patrimonio netto di costituzione della Stp Srl dovrà essere considerato una **riserva di capitale** ed il **socio conferente riceverà una partecipazione**, il cui costo è pari alla somma algebrica delle attività e delle passività trasferite. In caso di iscrizione da parte della società conferitaria delle eventuali plusvalenze derivanti dalla stima peritale, sarà necessario **compilare il quadro RV del modello redditi** per esplicitare il disallineamento. Come si può notare, l’operazione determina **conseguenze fiscali del tutto simili ad un conferimento di azienda**. Vi è però un elemento di differenza, o quantomeno dubbio, e cioè il **tema del riallineamento con imposta sostitutiva**. Ancorché la nuova assonanza fiscale tra conferimento di studio e conferimento di azienda **potrebbe portare a ritenere**, sul piano sostanziale, che **non vi siano motivi per negare tale possibilità alla Srl Stp**, resta lo scoglio difficilmente superabile rappresentato dalla **assenza di una simile previsione nel corpo del nuovo articolo 177 bis, Tuir**. Nemmeno si può dire che il legislatore dell’articolo 177 bis, Tuir, non **conosca il riallineamento**, poiché all’interno dello stesso Correttivo Ires è prevista una **disciplina di riforma del riallineamento con imposta sostitutiva**, quindi, è logico richiamare il noto brocardo “*lex ubi voluit dixit ubi noluit tacuit*”, concludendo che **prevale la tesi negativa**.

Altro tema da considerare, è **l’indagine sulla fiscalità da applicarsi in caso di successiva cessione dello studio professionale** ricevuto dalla società conferitaria. Il **passaggio all’ambito delle società di capitali** (ancorché professionali) legittimerebbe la conclusione che, **nel passaggio da professionista individuale a Stp unipersonale lo studio diviene una sorta di azienda** o un ramo di azienda, il che generebbe un **correlato problema**: è possibile per la conferitaria **ereditare l’anzianità di detenzione** dello studio/azienda risalendo alla detenzione dello studio del singolo professionista? Se la risposta fosse positiva, si potrebbe **ipotizzare la rateizzazione quinquennale delle plusvalenze da cessione di azienda**; agevolazione esplicitamente prevista nell’[articolo 176, comma 4, Tuir](#), ma è chiaro che il **tema presenta anzitutto questioni civilistiche del tutto innovative rappresentate dall’esercizio di attività professionale**, utilizzando uno **strumento societario destinato all’esercizio di attività commerciale**. È necessario, sul punto, attendere **l’evoluzione giurisprudenziale**, a meno che l’Agenzia delle entrate non **voglia cogliere l’occasione del correttivo per analizzare organicamente le conseguenze** dell’aver assimilato l’aggregazione di azienda **con l’aggregazione di studio**.



Infine, va esaminato il **disposto dell'articolo 176, comma 1 bis, Tuir**, secondo il quale, **se il conferimento riguarda l'unica azienda**, il conferente perde lo status di imprenditore: per analogia, il professionista che conferisce l'unico studio detenuto dovrebbe perdere lo status di lavoratore autonomo, il che implica il **realizzo per autoconsumo di plusvalenze dei beni strumentali non conferiti**. Resta ferma la possibilità di **conferire un solo studio** se il professionista detenesse **più realtà ubicate in luoghi diversi, fattispecie niente affatto rara nello svolgimento di attività professionale**.