

Risposta n. 125

Roma, 5 dicembre 2018

OGGETTO: *Interpello articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212
Conferimento di studio professionale individuale in stp-srl.
Articoli 9 e 54 del TUIR. Articolo 2 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633*

QUESITO

Il contribuente istante, odontoiatria, esercita l'attività di "servizi degli studi odontoiatrici" in qualità di lavoratore autonomo.

L'istante rappresenta di aver intenzione di conferire il suo intero studio professionale individuale, composto dal complesso organizzativo comprendente i beni materiali (arredi d'ufficio, impianti, strumenti, macchinari ecc.), i beni immateriali (software, costi pluriennali ecc.), i contratti in essere (il contratto di locazione dello studio, i contratti con i dipendenti e collaboratori, i contratti di utenza, i contratti di fornitura ecc.), eventuali crediti e debiti in essere e la "clientela" e l'"avviamento", in una società tra professionisti (STP) già costituita in forma di società a responsabilità limitata, disciplinata dall'art. 10, comma 3-8 della Legge n. 183 del 2011. Per il conferimento dello studio professionale individuale descritto, inteso come "azienda professionale", l'istante riceverà quote di partecipazione nella STP conferitaria, con una partecipazione al capitale e agli utili pari al 50%. Nessun compenso e nessuna erogazione in denaro sarà

percepito dal professionista conferente per il conferimento dello studio professionale individuale nella S.T.P. - SRL.

L'introduzione della possibilità di esercitare la libera professione in forma societaria (società tra professionisti) comporta per i professionisti, i quali già esercitano l'attività professionale in forma individuale o in forma di studio associato, il problema di valutare in quale modo passare da studio (con reddito di lavoro autonomo) a STP (con reddito di impresa).

L'istante ritiene che la fattispecie descritta presenti caratteri di obiettiva incertezza in ordine al trattamento fiscale sia ai fini delle imposte dirette, in quanto sorge il dubbio se l'operazione rientri nel campo di applicazione dell'art. 176 del DPR n. 917 del 1986 oppure dalla combinazione dell'art. 9, comma 5, e dell'art. 54, comma 1, del DPR n. 917 del 1986, sia ai fini dell'IVA, in quanto sorge il dubbio se l'operazione possa essere considerata fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. b), del DPR n. 633 del 1972 oppure se soggetta ad IVA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che, nel caso prospettato, il conferimento dello studio professionale individuale, inteso come organizzazione di beni materiali e immateriali, comprensiva di contratti, "clientela" e "avviamento", in una società tra professionisti, come disciplinato dall'art. 10, comma 3-8 della Legge n. 183 del 2011, possa essere equiparato ad un conferimento di azienda o di ramo d'azienda da parte di un imprenditore commerciale in una società a responsabilità limitata e che a tale conferimento siano applicabili le norme civilistiche e fiscali sul conferimento d'azienda.

Tutto ciò premesso, l'istante ritiene che il conferimento dello studio professionale individuale in una società tra professionisti (STP), come disciplinato dall'art. 10, comma 3-8 della Legge n. 183 del 2011, rientri nel

campo di applicazione dell'art. 176 del DPR n. 917 del 1986 e quindi non costituisca realizzo di plusvalenze o minusvalenze e costituisca un'operazione fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. b) del DPR n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 10, comma 3, della Legge n. 183 del 2011 consente la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali (di seguito STP) regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari previsti dai titoli V e VI del libro V del codice civile. Pertanto, le STP non costituiscono un genere autonomo con causa propria, ma appartengono alle società tipiche regolate dal codice civile e, come tali, sono soggette integralmente alla disciplina legale del modello societario prescelto.

Il successivo comma 4 stabilisce, tra l'altro, che possono assumere la qualifica di società tra professionisti le società il cui atto costitutivo preveda, tra l'altro, l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci e l'ammissione, in qualità di soci, dei soli professionisti iscritti ad ordini, albi e collegi, ovvero di soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche o per finalità di investimento, sempreché il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale degli stessi sia tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci.

Sotto il profilo fiscale, la S.T.P. applica l'ordinaria disciplina del reddito d'impresa di cui all'articolo 81 del TUIR, secondo cui *“il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito di impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione”*.

Per quanto concerne la rilevanza fiscale del "conferimento dello studio professionale" dell'istante nella STP-SRL, si ritiene di non poter condividere la soluzione prospettata dal contribuente in ordine alla possibilità di applicare a tale

operazione il regime fiscale di cui all'art. 176 del Tuir ai sensi del quale “*i conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. (...)*”.

In effetti, nel caso di specie non è soddisfatto il presupposto soggettivo richiesto dalla citata disposizione in quanto il soggetto conferente non esercita (prima dell'operazione di conferimento) alcuna impresa commerciale ed inoltre il medesimo soggetto determina il proprio reddito imponibile secondo regole diverse da quelle previste per gli imprenditori commerciali.

Tali circostanze, quindi, impediscono che il regime di neutralità fiscale di cui al citato art. 176 del TUIR, possa trovare applicazione in riferimento al caso in esame.

Di conseguenza, poiché il soggetto conferente è un lavoratore autonomo, l'operazione di conferimento *de qua* sarà disciplinata dal combinato disposto degli artt. 9 e 54 del TUIR.

Più in particolare, per i soggetti che esercitano arti e professioni la rilevanza reddituale del conferimento degli elementi materiali ed immateriali va esaminata in base alle disposizioni di cui all'art. 54 del TUIR, riguardante la determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Ad esempio, concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo le plusvalenze dei beni strumentali realizzate, fra l'altro, mediante cessione a titolo oneroso (comma 1-*bis*). Ai sensi del successivo comma 1-*ter*, il valore della plusvalenza imponibile è dato dalla differenza tra il corrispettivo e il costo non ammortizzato ovvero, in assenza di corrispettivo, la differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato.

In riferimento al quesito posto ai fini IVA, occorre innanzitutto stabilire se i beni materiali e/o immateriale conferiti dal professionista possano complessivamente qualificarsi azienda ai sensi dell'art. 2555 del cc secondo cui

“L’azienda è il complesso dei beni organizzati dall’imprenditore per l’esercizio dell’impresa”.

In linea generale si rileva che nello studio professionale è di gran lunga predominante l’attività personale del professionista rispetto all’organizzazione dei beni materiali ed immateriali. Detto orientamento è stato ribadito dalla Cassazione, Sezioni Unite, 21 luglio 1967, n. 1889, *“(…) E’ sempre l’opera intellettuale del titolare, il quale agisce, anche nello svolgimento della sua attività, in base ad un incarico fiduciario (intuitu personae) del committente, espletato con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione. Il nome, la capacità del professionista e la fiducia che egli ispira costituiscono i fattori che sogliono indirizzare la clientela, la quale è in funzione (principale se non esclusiva) delle doti personali d’ingegno, perizia, serietà e considerazioni del quale gode il professionista, e non dei beni materiali e strumentali che ne arredano lo studio”.*

Nello stesso senso, anche la successiva sentenza della Cassazione n. 2860 del 09 febbraio 2010 che, nell’esaminare una fattispecie di avvenuta cessione dello studio professionale, ha chiarito, per quanto di interesse, che *“Detta organizzazione viene sovrastata dalla personalità di chi esercita lo studio, senza la cui capacità, attività e considerazione professionale anche quel complesso di beni sarebbe destinato a rimanere inefficiente e privo di attitudine produttiva (...) accanto agli arredi, al complesso dei beni strumentali e dei rapporti contrattuali di fornitura, l’alienante ‘cede’ per via indiretta, al professionista che subentra, la clientela, nel senso che assume a tal fine obblighi positivi di fare (mediante un’attività di promozionale di presentazione e di canalizzazione) e negativi di non fare (quale il divieto di riprendere ad esercitare la stessa attività nello stesso luogo), volti a consentire al successore che ne abbia le qualità di mantenere la clientela del suo predecessore, previo conferimento di un nuovo incarico”.*

Alla luce delle suesposte considerazioni, la circostanza che lo studio professionale oggetto di conferimento non possa qualificarsi alla stregua di azienda, ai sensi dell'art. 2555 del cc, impedisce altresì di poter applicare alla fattispecie in esame l'art. 2, comma 3, lett. b) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Conseguentemente, occorrerà far riferimento, all'art. 2, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 che, in linea generale, include anche i conferimenti nella generica categoria degli «*atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere*». (Cfr. Circ. 24 dicembre 1997 n. 328).

Pertanto, ai fini dell'assoggettabilità all'iva, occorre considerare che i conferimenti in società (diversi da quelli che hanno per oggetto aziende) costituiscono cessioni di beni ed il relativo trattamento fiscale va verificato avendo riguardo all'oggetto del conferimento.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente