

## SETTORE STUDI

---

### QUESITI E MATERIALI

Impresa



19.05.23

## **Quesito di Impresa n. 185-2021/I e Tributario n. 89-2021/T. Conferimento in s.r.l. di studio professionale**

*Risposta del 24 novembre 2021*

Si chiede se il titolare di uno studio professionale - segnatamente di uno studio dentistico – possa conferire il proprio studio in una società a responsabilità limitata.

L'intendimento sarebbe quello di considerare la fattispecie quale conferimento di azienda "professionale" e quindi applicare per analogia la relativa disciplina, anche fiscale.

\*\*\*

La questione è stata esaminata da questo Ufficio Studi in diverse risposte a quesito, tutte inedite (tra le quali: Quesito di impresa n. 178-2018/I Conferimento di ramo di attività professionale come ramo di azienda estt. Paolini-Ruotolo; Quesito di impresa n. 305-2018/I Conferimento di studio dentistico in s.r.l. estt. Ruotolo-Paolini), delle quali, di seguito, si riprendono le argomentazioni.

\*\*\*

Con riguardo alla possibilità di qualificare come "azienda" uno studio professionale, deve menzionarsi un importante arresto della Suprema Corte (Cass. 9 febbraio 2010, n. 2860), il cui iter argomentativo muove dalla premessa secondo la quale "non si può normalmente equiparare ad un'azienda - che è un complesso di beni organizzati per l'esercizio di una impresa produttiva, ove la persona dell'imprenditore ha bensì rilevanza, ma non essenziale - uno studio professionale, nel cui esercizio è elemento di gran lunga preponderante l'attività personale del professionista, onde sull'organizzazione dei beni materiali occorrenti, e anche sui beni immateriali rappresentati dal nome, dall'avviamento, dalla clientela e dal complesso di rapporti suscettibili di continuazione e di sviluppo sovrasta, di regola, in modo assoluto la 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”, principi da tempo espressi dalla S. C. (Cass. 9 ottobre 1954, n. 3495; Cass., Sez. Un., 21 luglio 1967, n. 1889; Cass. 28 aprile 1982, n. 2645).

Nella sentenza del 2010 si precisa, quindi, che “gli attrezzi ed apparecchi che dotano lo studio di un libero professionista hanno sempre una funzione secondaria ed accessoria, nel senso che non ne rappresentano l'elemento più importante, e non sono volti alla produzione di beni o di servizi, come nell'azienda, ma esclusivamente a rendere più agevole e proficua l'opera intellettuale.

Nello studio professionale, anche se munito dei beni materiali e strumentali più vari e complessi che la progredita tecnica moderna suggerisce, quello che conta e prevale - e ne caratterizza l'importanza e il valore - è 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 quindi i fattori che sogliono indirizzare la clientela, la quale è in funzione (principale se non esclusiva) delle doti personali d'ingegno, perizia, serietà e considerazione delle quali gode il professionista, e non dei beni materiali e strumentali che ne arredano lo studio”.

La Corte, tuttavia, dà conto dell'evoluzione del sistema: «Benché la linea discretiva tra studio professionale ed azienda sia netta e trovi un radicamento nell'art. 2238 c.c., (ai cui sensi il professionista intellettuale diventa imprenditore solo in quanto svolga un'ulteriore attività, diversa da quella intellettuale e definibile, in sé considerata, come attività d'impresa: ulteriore attività rispetto alla quale l'esercizio della professione si ponga quale semplice elemento), e quantunque nelle professioni liberali la clientela, fondata com'è sulla fiducia personale, non abbia modo di collegarsi ad un substrato oggettivo, non v'è dubbio che gli studi professionali presentino molte analogie con l'azienda e che, nella prassi, questa vicinanza tenda ad accentuarsi. Accanto al permanere dei tradizionali principi della fiduciarità del rapporto e della personalità della prestazione, si assiste infatti ad un superamento della considerazione dell'opera intellettuale come irrelata dal momento organizzativo, tenuto conto - come è stato osservato in dottrina - delle nuove tendenze verso la commercializzazione, la specializzazione e la socializzazione.

Questa evoluzione è assecondata dal formante normativo: con l'abrogazione, da parte della L. 7 agosto 1997, n. 266, art. 24, (Interventi urgenti per l'economia), della L. 23 novembre 1939, n. 1815, art. 2, in tema di disciplina giuridica degli studi di assistenza e consulenza; con l'introduzione, ad opera del D. Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96, art. 16 e ss., recante attuazione della direttiva 98/5/CE, della possibilità di esercitare la professione di avvocato in forma societaria; con il venir meno - per effetto del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 2, (Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi urgenti in materia di entrate e di contrasto dell'evasione fiscale), convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 - del divieto di fornire all'utenza servizi professionali di tipo interdisciplinare da parte di società di professionisti» (così sempre Cass. 2860/2010).

Si dà conto, quindi, di una apertura alla possibilità che l'organizzazione degli studi professionali sia assimilata a quella aziendale, in diverse occasioni manifestata dalla S.C., “ogni qualvolta al profilo personale dell'attività svolta si affianchino un'organizzazione di mezzi e strutture, un numero di titolari e dipendenti ed un'ampiezza di locali adibiti all'attività, tali che il fattore organizzativo e l'entità dei mezzi impiegati sovrastino l'attività professionale del titolare, o quanto meno si pongano, rispetto ad essa, come entità giuridica dotata di una propria rilevanza strutturale e funzionale che, seppure non separata dall'attività del titolare, assuma una rilevanza economica tale da essere suscettibile di una propria valutazione, e divenire per sé stessa oggetto di possibile contrattazione” (Cass. n. 14642 del 23 giugno 2006, ai fini della continuità dei rapporti di lavoro ex art. 2112 cod. civ. - norma la cui applicazione, peraltro, è già garantita dall'art. 2238, comma secondo, cod. civ.; Cass. 7 agosto 2002, n. 11896, per la cessione del contratto di locazione ex art. 36 l. 27 luglio 1978, n. 392).

Secondo questa impostazione sarebbe, dunque, consentito individuare l'oggetto del trasferimento nel complesso dei beni finalisticamente organizzati per l'esercizio della specifica attività professionale: a tale fenomeno, che pur non è configurabile tecnicamente come azienda, risulterebbe applicabile analogicamente la disciplina in tema di cessione di azienda, nei limiti di compatibilità.

\*\*\*

La sentenza n. 2860/2010, tuttavia, compie un passo ulteriore, ritenendo che, anche laddove non sia riscontrabile la prevalenza del momento organizzativo, e resti quindi essenziale la persona del professionista, possa validamente stipularsi un contratto avente ad oggetto il trasferimento, verso corrispettivo, dello studio professionale, ad altro soggetto intenzionato a proseguire l'attività, avvalendosi del complesso dei beni materiali e immateriali appartenenti al proprio dante causa. In tal caso, però, la S.C. ritiene configurabile "un vero e proprio trasferimento dell'attività: 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 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".

Posta, quindi, l'illiceità della cessione della clientela, in ragione della personalità dell'incarico professionale, fondato sull'intuitus personae, si ammette la possibilità di assumere delle obbligazioni (di presentazione o di astensione dall'esercizio dell'attività professionale), volte a favorire il passaggio della clientela (per l'ammissibilità della cessione di uno studio professionale insieme con il suo avviamento, con la precisazione che esso non si identifica con la clientela, il cui trasferimento sarebbe impossibile sotto il profilo giuridico, Cass. n. 5848 del 12 novembre 1979; genericamente a favore dell'ammissibilità della cessione della clientela, insieme alla cessione dello studio professionale, Cass. n. 370 dell'8 febbraio 1974, in Giur. it., 1974, I, 1, 1018 e ivi, 1975, I, 1, 2046 con nota di De Nova, Il divieto di concorrenza nella vendita di azienda e nella vendita di uno studio professionale con la precisazione – che rende allora la qualificazione giuridica operata impropria - dell'impossibilità di garantire la continuità di tutti i clienti, "ma solo di quelli che volontariamente avessero creduto" di continuare a frequentare lo studio; in dottrina Campione, La vendita di «pacchetto» clienti, in Riv. trim. dir. proc. civ., 2014, 523 ss.).

\*\*\*

Appare opportuno precisare che l'equiparazione fra "azienda" e "studio professionale" non si riflette, sul piano soggettivo, in una riqualificazione del titolare dello studio professionale in termini di imprenditore: tuttavia, lo studio professionale, inteso come complesso dei beni finalisticamente organizzati per l'esercizio di un'attività, potrebbe costituire, al pari dell'azienda, una entità suscettibile di trasferimento e di affitto.

\*\*\*

Per mera completezza si segnala, qualora possa essere di interesse nel caso di specie, la nuova disciplina in materia di esercizio dell'attività odontoiatrica (consentita, in virtù dei commi 153-155 dell'articolo unico della legge per il mercato e la concorrenza, l. 4 agosto 2017, n. 124, oltre che ai soggetti che sono in possesso dei titoli abilitanti di cui alla l. 24 luglio 1985, n. 409, istitutiva della professione sanitaria di odontoiatria, e che la esercitano come liberi professionisti, nonché alle s.t.p., anche a società operanti nel settore odontoiatrico le cui strutture siano dotate di un direttore sanitario iscritto all'albo degli odontoiatri e all'interno delle quali le prestazioni di cui all'articolo 2 della legge 409/1985 siano erogate dai soggetti in possesso dei titoli abilitanti di cui alla medesima legge: sul punto, Ruotolo, Le novità in tema di esercizio della professione di odontoiatra (legge annuale per il mercato e la concorrenza Segnalazione novità, in CNN Notizie dell'11 agosto 2017); Quesito di Impresa n. 202-2017/I, Costituzione di società a responsabilità limitata tra odontoiatri

non in forma di s.t.p., estt. Ruotolo – Boggiali, in CNN Notizie del 28 marzo 2018 e Quesito di Impresa n. 1-2018/I, Società avente ad oggetto l'esercizio di attività odontoiatrica e disciplina applicabile, estt. Ruotolo – Boggiali, in CNN Notizie dell'11 aprile 2018).

\*\*\*

L'equiparazione tra azienda e studio professionale non appare invece agevole ai fini fiscali.

Fatta eccezione per una isolata sentenza della sezione tributaria della Cassazione (Cassazione civile Sez. V, 03 maggio 2007, n. 10178, nella quale la Corte, chiamata ad esprimersi circa l'assimilabilità dell'equiparazione di uno studio professionale ad un'azienda, ai fini dell'articolo 51, co. 4 TUR, aderisce alla posizione espressa dal giudice civile, riconoscendo, quindi, la presenza dell'azienda al ricorrere dei requisiti organizzativi sopra descritti), non è possibile rinvenire un'esplicita posizione della giurisprudenza tributaria in relazione alla questione in esame.

In dottrina c'è chi apprezza e valorizza le linee evolutive del sistema mostrandosi favorevole a superare il dato meramente letterale di alcune norme per proporre un'interpretazione che assimili il trasferimento di studio professionale ad un trasferimento di azienda, qualora, naturalmente, si sia in presenza di un'organizzazione di mezzi e strutture strumentale e potenzialmente idonea all'attività professionale. La tesi trae argomento per un verso dall'impianto disciplinare di alcuni tributi, per altro verso dalla regolamentazione delle STP.

Sul primo fronte si osserva che in ambito sovranazionale, in specie ai fini IVA, è ignorata la distinzione tra imprenditore e lavoratore autonomo; ma anche nel sistema impositivo interno per alcuni tributi, come l'IRAP, l'attività economica ha un rilievo fiscale in grado di prescindere dalla distinzione tra imprenditore e lavoratore autonomo e l'elemento dell'organizzazione è "trasversale" ai diversi soggetti.

Sotto l'altro profilo segnalato si pone in luce come nelle società tra professionisti l'elemento tipologico commerciale determini la qualificazione di soggetti imprenditori e dia luogo a reddito d'impresa. Ciò dovrebbe portare a ritenere che un trasferimento di un complesso di beni organizzato, quantomeno nell'ipotesi in cui venga effettuato da una Stp, non può non essere considerato quale trasferimento di azienda, civilisticamente come fiscalmente (cfr. Tassani, Il conferimento di studio professionale in STP – Postilla, in *Fiscalità Patrimoniale*, 3 mar 2019).

Sul fronte della prassi interpretativa si può segnalare in primo luogo la risoluzione 108/E del 2002 ove si afferma che «Tramite la "cessione" da parte del professionista della parte meramente operativa della sua attività e della relativa clientela viene... posta in essere una fattispecie contrattuale atipica che..., non può essere assimilata ad una cessione di un bene immateriale di natura patrimoniale, alla stessa stregua di quanto avviene per l'"avviamento commerciale" nell'ipotesi di cessione d'azienda»

Richiamando le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sentenza n. 1889 del 21.07.1967) l'amministrazione ha anche sottolineato che «Il cosiddetto intuito personae che connota il rapporto tra professionista e cliente esclude infatti che la capacità professionale di attrarre clientela possa essere assimilata ad un "bene immateriale" autonomamente trasferibile. Non vi è alcuna certezza, infatti, che il rapporto fiduciario instaurato tra il cliente ed il professionista possa essere riprodotto in capo al nuovo soggetto».

Sulla base di questa affermazione di carattere generale, la soluzione interpretativa adottata nella risoluzione valorizza il rapporto obbligatorio intercorrente tra due professionisti (il primo dei quali assumeva l'obbligo di rinunciare ad esercitare la propria attività professionale nei confronti dei propri clienti impegnandosi altresì a favorire la prosecuzione del rapporto tra i suoi vecchi clienti ed il nuovo soggetto) individuando coerentemente la disciplina fiscale in quella applicabile alle prestazioni di fare, non fare e permettere ai sensi dell'art. 3 DPR 633/1972.

Successivamente l'amministrazione finanziaria nella risoluzione 177/E del 2009 ha messo in luce come «la costituzione ... [di una] associazione professionale non comporta cambiamenti nella natura del contratto d'opera intellettuale che conserva carattere personale e vincola il professionista rispetto al suo cliente. Il singolo professionista, in seguito all'adesione all'associazione, in sostanza, prosegue l'attività professionale in corso con i propri clienti, seppur con modalità organizzative diverse (ovvero in forma associata)»... «l'apporto della clientela in occasione dell'ingresso in uno studio associato... 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».

In tempi recenti l'amministrazione si è espressa in termini più espliciti sulla questione in esame con le risposte a interpello n. 107 e n. 125 del 2018.

Con la prima, in risposta all'istanza di interpello con cui si domandava quale fosse il regime fiscale della trasformazione di una associazione professionale in STP – S.a.s. o del conferimento di studio professionale in una neocostituita S.a.s, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto applicabile, per un verso, l'art. 171, co. 2 TUIR in tema di trasformazione eterogenea, escludendo che lo studio potesse svolgere attività “commerciale”, requisito fondamentale ai fini dell'applicazione della disciplina relativa alla trasformazione omogenea di cui all'articolo 170 TUIR; per altro verso, in relazione all'ipotesi alternativa del conferimento, l'Amministrazione finanziaria, attesa l'impossibilità di equiparare il professionista ad un imprenditore commerciale, ha concluso per la qualificazione dei conferimenti come cessione di beni strumentali e non di azienda (con inapplicabilità dell'art. 176 TUIR).

Con la seconda risposta a interpello, veniva sottoposta all'esame dell'amministrazione una fattispecie molto simile a quella di cui al quesito posto: un odontoiatra lavoratore autonomo, chiedeva come dovesse essere considerato fiscalmente il conferimento del proprio studio professionale, comprensivo di clientela e avviamento, in una STP - S.r.l.

Mentre l'interpellante sosteneva che l'operazione dovesse essere trattata come conferimento d'azienda con applicazione del regime di neutralità ex art. 176 TUIR e, nelle imposte indirette, con esclusione da IVA in virtù dell'articolo 2, comma 3, lett. b) del DPR 633/1972, l'Agenzia delle Entrate ha invece affermato che il conferimento dello studio professionale deve essere considerato quale cessione di una pluralità di beni strumentali ai sensi dell'articolo 54 TUIR, con l'applicazione dell'IVA alle singole cessioni di beni, ai sensi dell'art. 2, co. 1 del DPR 633/1972. L'interpretazione ministeriale è stata espressamente resa sulla scorta dell'orientamento giurisprudenziale secondo cui «nello studio professionale è di gran lunga predominante l'attività personale del professionista rispetto all'organizzazione dei beni materiali ed immateriali».

In definitiva, sebbene sia possibile registrare almeno l'avvio di una riflessione sul tema dell'equiparazione tra cessione di azienda e cessione di beni finalisticamente organizzati per l'esercizio della specifica attività professionale, sul piano operativo l'orientamento contrario in più occasioni espresso dall'amministrazione finanziaria non consente di trattare ai fini fiscali la cessione/conferimento di studio professionale alla stregua di una cessione/conferimento di azienda.

---

**Alessandra Paolini, Daniela Boggiali, Susanna Cannizzaro**

## note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

---

CNN Notizie a cura di  
Alessandra Mascellaro

Responsabile  
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione  
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione  
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,  
Chiara Cinti, Mauro Leo,  
Annarita Lomonaco

Contatti

[cnn.redazione@notariato.it](mailto:cnn.redazione@notariato.it)  
[www.notariato.it](http://www.notariato.it)  
Trasmissione di Notartel  
S.p.A.

---

[WWW.NOTARIATO.IT](http://WWW.NOTARIATO.IT)