



Roma, 09 luglio 2009

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Istanza di interpello - costituzione di un'associazione professionale – reddito di lavoro autonomo - art. 54 del TUIR.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 54 del TUIR è stato esposto il seguente

QUESITO

Il signor TIZIO ed altri quattro colleghi hanno intenzione di costituire un'associazione professionale, per l'esercizio in forma associata delle libere professioni di dottore commercialista ed esperto contabile e di avvocato.

Al riguardo, l'istante precisa che:

1. nessun compenso sarà percepito dai professionisti per l'ingresso nella costituenda associazione;
2. nessun apporto in senso tecnico (beni immobili e/o mobili) è previsto a carico dei singoli professionisti a favore dell'associazione;
3. ogni singolo associato apporterà al nuovo organismo le proprie capacità intellettuali e la propria clientela. A fronte di tali apporti non sarà corrisposto alcun compenso bensì sarà prevista una differenziazione nella determinazione delle quote di partecipazione agli utili dell'associazione medesima.

Ciò premesso, l'istante chiede di sapere quali implicazioni fiscali, ai fini delle imposte sui redditi, comporti la costituzione dell'associazione professionale in capo ai soggetti coinvolti ed, in particolare, se la cessione di

clientela operata dai singoli professionisti sia tassabile ai sensi dell'art. 54, comma 1-quater del Tuir.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che l'operazione di costituzione dell'associazione professionale non abbia alcuna rilevanza fiscale in capo ai singoli associati.

La cessione della clientela da parte del singolo professionista alla costituenda associazione non integra l'ipotesi di cui all'articolo 54, comma 1-quater, del TUIR, in quanto nessun compenso è percepito dal futuro associato a tale titolo.

Inoltre, l'operazione non è qualificabile come conferimento ai sensi dell'articolo 9, comma 5, del TUIR in quanto non è tecnicamente configurabile un'operazione di conferimento in sede di costituzione di un'associazione professionale tra singoli professionisti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La cessione della clientela da parte di un professionista si concretizza in un rapporto contrattuale di tipo obbligatorio nel quale il cedente, a fronte di un corrispettivo, si obbliga a favorire il subentro dell'acquirente nei rapporti professionali con i suoi clienti e a rinunciare ad esercitare l'attività nei confronti di questi.

L'inquadramento fiscale del corrispettivo percepito, a fronte della cessione della clientela, è stato, di recente, disciplinato dal legislatore che ha espressamente ricondotto la fattispecie nell'ambito reddituale del lavoro autonomo.

In particolare, l'articolo 36, comma 29, lettera a), n. 1, del D.L. n. 223 del 2006, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha introdotto, nell'articolo 54 del Tuir, il comma 1-quater, in base al quale “*i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi*

immateriale comunque riferibile all'attività artistica e professionale" concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato, con la circolare n. 8 del 13 marzo 2009 (parag. 1.3), che non emerge alcuna materia imponibile da assoggettare a tassazione, in ossequio al citato comma 1-quater dell'art. 54 del TUIR, quando non è prevista alcuna remunerazione per l'apporto della clientela, né al momento dell'adesione all'associazione né al momento dell'eventuale recesso da parte del singolo professionista.

In merito alla fattispecie oggetto d'interpello, dubbi interpretativi potrebbero sorgere in virtù del fatto che l'apporto della clientela personale del professionista all'associazione, anche se previsto a titolo gratuito, è elemento considerato ai fini della diversa modulazione nella ripartizione delle quote di partecipazione agli utili.

Anche sotto tale profilo, tuttavia, si ritiene che la fattispecie in esame non configuri l'ipotesi prevista dall'articolo 54, comma 1-quater del TUIR.

Al riguardo, è opportuno rammentare che lo studio associato costituisce un'organizzazione unitaria composta da più persone realizzata al fine di ridurre l'incidenza dei costi per ciascun professionista e di incrementare l'efficienza nello svolgimento dell'attività. La costituzione dell'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).

Per quanto concerne la possibilità di considerare come corrispettivo dell'apporto della clientela la maggiore partecipazione alle quote di utili derivanti dalla partecipazione all'associazione si rileva che detta ripartizione assume come parametri diversi elementi quali l'esperienza e l'attività professionale, il bagaglio di conoscenze ed esperienze del singolo professionista oltre la clientela. La ripartizione degli utili è determinata, in sostanza, dal diverso peso professionale

rivestito da ogni associato nel nuovo organismo associativo, il che impedisce di intravedere un rapporto diretto di tipo sinallagmatico tra l'apporto della clientela e la quota di utile attribuito.

Alla luce di tali considerazioni, la scrivente ritiene, conformemente al parere espresso dalla Direzione regionale, che l'apporto della clientela in occasione dell'ingresso in uno studio associato, senza corresponsione di compenso, configura un'operazione fiscalmente irrilevante in capo ai singolo associati, indipendentemente dalla circostanza che tale apporto rientri tra i parametri considerati per la fissazione delle quote di partecipazione agli utili.

Naturalmente la mancata valorizzazione di tale componente al momento dell'ingresso nell'associazione comporta come logica conseguenza che nessuna rilevanza può essere attribuita all'apporto in sede di recesso dell'associato.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.