

# L'apporto gratuito della clientela da parte del professionista non costituisce reddito

di [Sonia Cascarano](#)

Pubblicato il 16 Novembre 2009

Per i professionisti, nel caso di apporto non remunerato della clientela in uno studio associato, non si configura base imponibile, irrilevanza che sussiste anche nel caso in cui la quota di partecipazione all'associazione professionale venga valutata sulla base di tale apporto.

Con la risoluzione n. 177/E del 2009, l'Agenzia delle entrate sottolinea che, per i professionisti, nel caso di apporto non remunerato della clientela in uno studio associato, non si configura base imponibile, irrilevanza che sussiste anche nel caso in cui la quota di partecipazione all'associazione professionale venga valutata sulla base di tale apporto. Quando uno o più professionisti danno origine ad

*“una associazione senza personalità giuridica costituita fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni”,*

l'eventuale apporto di clientela che viene effettuato non rileva ai fini dell'applicazione dell'art. 54, comma 1-*quater*, del medesimo Testo Unico, a patto che a fronte di tale apporto non sia prevista una specifica remunerazione al momento dell'adesione alla associazione o al momento del recesso del professionista.

Così l'Agenzia delle entrate ribadisce il contenuto della circolare 13 marzo 2009, n. 8/E: in tale fattispecie, il proponente precisava che

*“nella prassi, in questi casi agli associati non viene chiesto, all'atto della costituzione dell'associazione, il pagamento di alcun corrispettivo in denaro o in natura, né dal professionista, né dalla neocostituita associazione. Il fondo di dotazione dell'associazione è rappresentato solo da apporti di denaro o beni materiali, necessari al funzionamento dell'associazione, effettuati dagli associati, senza comprendervi la clientela. Le quote di partecipazione agli utili dell'associazione sono determinate, di norma, annualmente dagli associati in funzione del contributo lavorativo di ciascuno di essi. All'atto dell'estinzione del rapporto associativo, all'associato o suoi eredi non spetta altro corrispettivo se non la quota di reddito del periodo d'imposta maturata alla data della cessazione del rapporto”.*

La risoluzione recente chiarisce che le conclusioni raggiunte non mutano se, tra le parti, la caratura della quota di partecipazione all'associazione viene determinata sulla base dell'apporto effettuato: il comma 3, lett. c), dell'art. 5, del T.U.I.R. rinvia al precedente comma 2, dove per le società a base personale, è statuito che

*“le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionali al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto successivo equivalente; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali”.*

L'elemento che differenzia gli studi associati dalle società semplici è che l'atto può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione: l'Agenzia sottolinea che la partecipazione agli utili del professionista all'interno dell'associazione viene determinata dalle parti sulla scorta di molteplici fattori e non solo sulla base della clientela apportata, influenzando solo sul reddito annualmente dichiarato da ogni singolo componente e non sul maggior reddito riferito al volume della clientela garantito dal soggetto all'ente. All'associazione professionale si applicano tutte le regole descritte dall'art. 54 del T.U.I.R.: in particolare, però, l'ingresso in uno studio professionale associato di un soggetto già operante in forma individuale ha causato problemi agli interpreti con l'inserimento al T.U.I.R. dell'art. 54, comma 1- *quater*, secondo cui

*“concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale”.*

L'inciso ha determinato un cambio d'impostazione rispetto alla fattispecie in commento, che si presenta nella forma del passaggio della clientela dal professionista più anziano; in vero, precedentemente i corrispettivi erano considerati tassabili dall'Amministrazione finanziaria, come redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. l), del T.U.I.R. così, il legislatore ha inserito la lett. g-ter) al comma 1 dell'art. 17 del T.U.I.R. che prevede la tassazione separata se i proventi sono percepiti in un'unica soluzione. L'Agenzia ha precisato, con circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E (risposta 7.1), che

*“il regime di tassazione separata è applicabile anche nel caso in cui il corrispettivo sia percepito in più rate, purché nello stesso periodo di imposta. Nella diversa ipotesi in cui il corrispettivo per la cessione della clientela sia percepito in più periodi d'imposta la*

---

*modalità di tassazione è, in ogni caso, quella ordinaria”;*

ancora l'Istituto di Ricerca del Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti ed Esperti contabili ha affermato che

*“riguardo alla qualificazione reddituale del corrispettivo in oggetto, va osservato che la sua rilevanza nell'ambito della categoria dei redditi di lavoro autonomo dipende, pur sempre, dal momento in cui l'operazione di cessione viene effettuata. Non sembra, infatti, riconducibile a tale categoria, il provento derivante dalla cessione di un «elemento immateriale comunque riferibile all'attività artistica o professionale» che sia stata posta in essere in epoca successiva alla definitiva cessazione dell'attività”.*

Stante tale quadro normativo e interpretativo, la comparsa del comma 1-*quater* dell'art. 54 del T.U.I.R. ha posto il problema della configurabilità di materia imponibile nell'ipotesi in cui un professionista, che già svolge in forma individuale la propria professione, concorra a costituire uno studio associato, apportando la clientela che già fruisce dei suoi servizi professionali. La dottrina ritiene che pur essendosi riconosciuta la parificazione dell'attività professionale verso l'impresa, non vi sarebbe alcun riconoscimento dell'applicabilità delle varie forme di neutralità previste dal Testo Unico in sede di effettuazione di operazioni straordinarie. Si sottolinea che l'inapplicabilità alla fattispecie in esame dell'art. 54, comma 1-*quater*, del T.U.I.R. richieda l'assenza della fissazione di uno specifico corrispettivo a fronte dell'apporto:

1. sia in sede di apporto medesimo;
2. sia all'atto del recesso del singolo.

Sub 2), la dottrina rileva che non possa sempre esserci l'equazione remunerazione del recesso = riconoscimento del maggior apporto effettuato all'atto dell'ingresso nella associazione professionale, poiché non si spiegherebbe l'eventuale somma riconosciuta in sede di recesso ad un professionista che non può essere meritevole di alcun apporto di clientela; in particolare la relazione su posta, è assente se la liquidazione prevista in caso di recesso del singolo associato sia quantificata sulla base dell'incremento di valore che lo studio associato abbia acquisito nell'arco di tempo intercorrente tra l'ingresso del professionista e la sua fuoriuscita. Sorgono, inoltre, problemi circa l'applicabilità dell'art. 54, comma 1-*quater*, del T.U.I.R. con tassazione del corrispettivo versato al professionista nel caso di apporto pattuito in una specifica remunerazione riconosciuta in sede di recesso: si sostiene che una somma riconosciuta all'associato in sede di recesso, costituisca reddito di partecipazione nella forma di lavoro autonomo, per il quale è applicabile l'art. 17, comma 1, lett. I), del T.U.I.R..

Sonia Cascarano 16 Novembre 2009