

La cessione della clientela sotto i riflettori delle entrate

a cura di Roberta De Marchi

Partendo dal dettato normativo di cui all'art. 54 del T.U. n.917/86, norma che si occupa delle modalità di determinazione del reddito di lavoro autonomo, ci occupiamo del trattamento fiscale da riservare alla cd. Cessione della clientela, alla luce della recente risoluzione dell'Agenzia delle Entrate (la n. 177/E del 9 luglio 2009).

Quadro normativo di sintesi

Il comma 1, dell'art. 54, del T.U.n.917/86 prevede che " il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazioni agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi. I compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde".

Ai fini Iva, l'art. 3, del D.P.R. n. 633/72 qualifica come prestazioni di servizio le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera," e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.....".

Per effetto dell'art. 36, comma 29, del D.L. n.223/2006, conv. con modif. in L. n. 248/2006, nel T.U. n. 917/86 è stato aggiunto all'art. 54, il 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'art. 36, comma 29, lett.b), del D.L. citato consente, altresì, la tassazione separata se tali corrispettivi sono percepiti in una soluzione.¹

¹ Sul punto vanno registrate alcune perplessità del Consiglio dei dottori commercialisti e degli esperti contabili " *sulla reale intenzione del legislatore di includere nell'ambito oggettivo di quest'ultima norma anche i proventi derivanti dalla cessione di contratti di locazione finanziaria. A ciò si aggiunga che, anche sotto il profilo meramente letterale, la cessione di contratto non sembra assimilabile ad una cessione di elementi immateriali, costituendo piuttosto una vicenda modificativa soggettiva del rapporto contrattuale originario*". L'intervento normativo recato si completa con la previsione secondo cui se i proventi in oggetto sono percepiti "in un'unica soluzione", gli stessi possono fruire del regime di tassazione separata ai sensi della nuova lettera g-ter) dell'art. 17, comma 1, del TUIR. In

L'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria

Con la circolare n. 8/E del 13 marzo 2009 l'Agenzia delle Entrate ha affrontato la questione, all'indomani delle modifiche normative apportate dalla cd. Manovra Prodi.

Il caso sottoposto a vaglio può essere così sintetizzato.

Un professionista che opera in forma individuale e intende associare alcuni collaboratori, creando un'associazione professionale ai sensi della L. 1815/1939 e dell'art. 5, comma 2, lett. c) del T.U. 917/86, ha chiesto di sapere se è soggetto all'art. 54, comma 1 quater del citato T.U.

L'istante precisa 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 infatti 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.

Il contribuente ritiene, pertanto, che in assenza di corrispettivo (né in denaro, né in forma di incremento del fondo di dotazione) per la « cessione della clientela »,

ordine alle modalità di percezione dei proventi, per il Consiglio dei dottori commercialisti ed esperti contabili, con la circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007 (paragrafo 7.1), “ l'Agenzia delle Entrate, andando oltre la formulazione letterale della disposizione, ha precisato che detto regime è applicabile anche nel caso in cui il corrispettivo sia percepito in più rate, ma nello stesso periodo d'imposta. Nell'ipotesi di pagamento rateale, l'Agenzia ha altresì ritenuto che la qualificazione reddituale del corrispettivo operata dal comma 1-quater in commento resti ferma anche se, in seguito alla cessione della clientela, il soggetto intenda cessare la propria attività. A parere dell'Agenzia, infatti, l'attività del professionista non può considerarsi cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti, ed in particolare di quelli aventi ad oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale. Come corollario di tale impostazione, le Entrate affermano quindi la necessità che il lavoratore autonomo conservi il proprio numero di partita IVA fino all'incasso dell'ultima rata”. In conclusione, “ 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”.

non sussista alcun reddito imponibile in capo al professionista e quindi alcun costo deducibile per lo studio associato.

Le Entrate, avuto riguardo al caso di specie, per il quale non è prevista alcuna remunerazione per l'apporto della clientela, né al momento dell'adesione all'associazione né al momento dell'eventuale recesso, ritengono « *che non sussista materia imponibile da assoggettare a tassazione ai sensi del citato art. 54, co. 1-quater, del TUIR* ».

La R.M. n. 177/2009

Con R.M. n. 177/E del 9 luglio 2009, l'Agenzia delle Entrate ha risposto ad uno specifico quesito posto da un contribuente.

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:

- nessun compenso sarà percepito dai professionisti per l'ingresso nella costituenda associazione;
- nessun apporto in senso tecnico (beni immobili e/o mobili) è previsto a carico dei singoli professionisti a favore dell'associazione;
- 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.

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'art. 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'art. 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'Agenzia delle Entrate, partendo dal dettato normativo di riferimento sopra richiamato, ha precisato che già con la circolare n. 8 del 13 marzo 2009 (parag. 1.3), ha avuto modo di affermare *“ 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, la R.M. ritiene che la fattispecie in esame non configuri l'ipotesi prevista dall'art. 54, comma 1-quater del TUIR.

Al riguardo, è rammentato *“ 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, la nota d'Agenzia 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, l'Agenzia Centrale 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 singoli associati, indipendentemente dalla circostanza che tale apporto rientri tra i parametri considerati per la fissazione delle quote di partecipazione agli utili”*.

Osserva, da ultimo, il documento che *“ 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”*.

Roberta De Marchi
13 Luglio 2009