



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 29 marzo 2002

Oggetto: Interpello n. 954-42/2002 –Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.

Con istanza di interpello, inoltrata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è stato chiesto il parere della scrivente in merito alla questione di seguito rappresentata.

ESPOSIZIONE DEL QUESITO

L'istante è un professionista iscritto all'albo dei Ragionieri Commercialisti di e svolge una attività di consulenza contabile e fiscale. Nell'ambito della propria attività professionale il contribuente intende privilegiare la parte strettamente consulenziale, ed è pertanto intenzionato a “cedere” ad un altro professionista la parte meramente operativa della propria attività (gestione delle contabilità, redazione dei bilanci e delle dichiarazioni, ecc..) e la relativa clientela. A fronte di tale “cessione” l'istante percepisce dall'altro professionista un corrispettivo che il contribuente identifica come "compenso per la cessione di studio professionale" oppure come "somma corrisposta a titolo di avviamento".

Con la presente istanza di interpello il contribuente chiede quindi di fornire chiarimenti in merito al trattamento fiscale applicabile, sia ai fini dell'Iva che delle Imposte dirette, alle somme percepite a fronte della predetta “cessione”.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che l'importo percepito non possa essere ricondotto in nessuna delle categorie reddituali contemplate dall'articolo 6 del Tuir e pertanto non debba essere assoggettato a tassazione ai fini dell'Irpef.

In particolare, a parere dell'istante, l'importo percepito non può essere ricondotto

- nell'ambito dei "compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta" di cui all'articolo 50 del Tuir in quanto i proventi in esame non derivano direttamente dall'esercizio dell'attività professionale;
- nell'ambito dei "redditi diversi" di cui all'articolo 81 del Tuir, in quanto le ipotesi ivi previste sono da ritenersi tassative e non ricomprendono la fattispecie analizzata.

D'altro canto, la spesa sostenuta per acquisire la nuova clientela è sicuramente deducibile dal reddito professionale del soggetto "acquirente".

A parere dell'istante non vi è dubbio, infatti, che la spesa sostenuta da un professionista per acquisire nuova clientela sia inerente l'attività professionale svolta.

In merito all'assoggettabilità ad Iva del suddetto importo, l'istante ritiene che l'operazione sia fuori campo Iva, in applicazione degli articoli 1, 2 e 5 del DPR n. 633/72. In particolare il contribuente rileva la mancanza del presupposto oggettivo dell'Iva in quanto l'operazione in questione non realizza una cessione di beni o una prestazione di servizi.

PARERE DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

Al fine di un corretto inquadramento della fattispecie in esame la scrivente ritiene opportuno, in via preliminare, esaminare le caratteristiche peculiari del rapporto contrattuale instaurato tra i due professionisti.

Tramite la “cessione” da parte del professionista della parte meramente operativa della sua attività e della relativa clientela viene, infatti, posta in essere una fattispecie contrattuale atipica che, a parere della scrivente, 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.

Si osserva, infatti, che, a differenza di quanto accade nel mondo imprenditoriale, dove l’avviamento commerciale si distacca dalla figura del titolare per inerire all’organizzazione economica dell’impresa, e diviene pertanto suscettibile di autonoma rilevanza e trasferibilità, nell’esercizio dell’attività professionale i vantaggi economici connessi alla clientela sono direttamente ed esclusivamente riconducibili alla figura del professionista.

In tal senso si sono anche espresse le Sezioni Unite della Corte di Cassazione che, nella sentenza n. 1889 del 21.07.1967, hanno statuito che *"non è titolare di azienda l'esercente di uno studio professionale ...;conseguentemente, nel trasferimento o nella cessione di tale studio professionale, non può sussistere un valore di avviamento...."*.

Il cosiddetto *intuitu 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.

A parere della scrivente, invece, tramite la fattispecie contrattuale in esame (cessione, a fronte di un corrispettivo, di una parte dell’attività professionale e della relativa clientela) si viene ad instaurare, di fatto, tra i due professionisti un rapporto di tipo obbligatorio nel quale il professionista cd. “cedente”, a fronte del compenso percepito, si assume l’impegno di favorire il soggetto subentrante nella

prosecuzione del rapporto con i propri vecchi clienti. Pertanto il professionista, oltre a rinunciare ad esercitare la propria attività professionale nei confronti dei clienti che richiedono esclusivamente delle prestazioni di tipo operativo, astenendosi quindi dallo svolgimento dell'attività professionale in concorrenza con il nuovo soggetto, si impegna altresì a favorire la prosecuzione del rapporto tra i suoi vecchi clienti ed il nuovo soggetto .

E' possibile ipotizzare, ad esempio, che in virtù del rapporto contrattuale in esame il professionista si impegni altresì ad indirizzare i propri clienti verso il soggetto subentrante.

Lo specifico "compenso" è corrisposto, quindi a fronte dell'assunzione da parte del professionista di obblighi ben precisi e deve essere quindi ricondotto nella previsione dell'articolo 81, lettera l), del Tuir, che espressamente qualifica come redditi diversi quelli derivanti "dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere".

La predetta somma deve essere quindi assoggettata a tassazione in capo al soggetto percipiente sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito stabilite dall'articolo 11 del Tuir.

Per quanto concerne invece il trattamento fiscale applicabile alle somme in discorso nei confronti del soggetto subentrante, la scrivente ritiene di confermare il parere espresso dal contribuente nell'istanza in esame. Si tratta infatti per il professionista che sostiene la spesa per l'acquisizione della nuova clientela di un costo inerente all'esercizio dell'attività professionale, come tale deducibile, in sede di determinazione del reddito, nei limiti ed alle condizioni previste dall'articolo 50 del Tuir.

Per quanto concerne infine il trattamento applicabile, ai fini dell'Iva, all'operazione in esame, la scrivente ritiene che il predetto compenso, corrisposto al professionista per la cessione di una parte della sua attività, configuri un corrispettivo di una prestazione di servizio, consistente nel *permettere* la prosecuzione del rapporto professionale tra i suoi vecchi clienti ed il soggetto subentrante, nell'impegno di non proseguire (*non fare*) il rapporto professionale

con i clienti ceduti e nell'impegno (*fare*) altresì di favorire la prosecuzione del rapporto tra i suoi vecchi clienti ed il nuovo soggetto.

Com'è noto, l'articolo 3 del DPR 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.....".

Sulla base di tale disposizione, deve ritenersi sussistente, nella fattispecie in esame, il presupposto oggettivo di applicazione dell'Iva. Poiché le prestazioni oggetto del presente quesito sono innegabilmente connesse all'attività professionale esercitata, in via abituale, dal contribuente risulta realizzato anche il presupposto soggettivo cui la normativa Iva condiziona l'applicazione del tributo. Da ciò consegue che le prestazioni in discorso debbono essere ricomprese nell'ambito applicativo dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale , viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.