

L'angolo della  
cultura economica

*Alla luce della sentenza di Cassazione 2860 del 2010*

## Notevoli le differenze tra cessione d'azienda e di studio professionale

### Introduzione

La sentenza della cassazione n. 2860/2010 fornisce alcuni chiarimenti in merito alla fattispecie della cessione della clientela nell'ambito delle libere professioni, sotto i diversi aspetti civilistici e fiscali. Pertanto, a completamento del precedente intervento già effettuato presso codesta rivista, nel quale ho già trattato delle problematiche operative ed economiche relative alla cessione dello studio professionale, legate principalmente alla riforma Visco - Bersani, vengono di seguito tratteggiate le differenze tuttora esistenti tra la cessione dell'azienda e la cessione dello studio professionale. Tengo a precisare che il presente intervento non si prefigge l'obiettivo di approfondire compiutamente l'argomento trattato, anche per problemi di spazio, ma intende comunque mettere in risalto i punti chiariti dalla suprema corte e le criticità ancora esistenti. Occorre preliminarmente precisare che la distinzione tra l'esercizio dell'impresa e l'esercizio delle libere professioni trova fondamento nell'art. 2238 c.c., in base al quale

di **Ruggero Viviani**



Ruggero Viviani

il professionista (che svolge un'attività intellettuale per effetto della fiducia riposta dalla propria clientela) diventa imprenditore (ovvero organizzatore di un'attività economica che produce beni o servizi) solo qualora svolga un'ulteriore attività, definibile come attività d'impresa, rispetto alla quale l'esercizio della professione si ponga come semplice elemento. L'esempio classico è costituito dal medico che presta la sua attività nella propria clinica.

### Nozione di azienda

Nell'ambito dell'impresa, l'azienda è "un insieme di beni tali da costituire un complesso idoneo allo svolgimento di attività produttiva e che inoltre tale complesso di beni deve risultare provvisto di organica capacità a soddisfare le esigenze tecniche di una attività produttiva".

Il contratto di cessione d'azienda è espressamente previsto dall'art. 2556 c.c., e costituisce un trasferimento unitario dei beni materiali ed immateriali, di per sé idoneo allo svolgimento di una data attività d'impresa, ancorché dei contratti connessi, per i quali l'art. 2558 c.c. prevede il subentro automatico dell'acquirente (ad eccezione dei contratti espressamente esclusi e di quelli che hanno carattere personale).

Così, l'avviamento, riassumendo in estrema sintesi la nozione fornita dall'OIC n. 24, è il maggior valore che il complesso di beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, per effetto dell'organizzazione dei beni stessi. La tassazione della cessione a titolo oneroso dell'azienda trova riscontro

nell'art. 86, comma 2 del tuir. Ai fini delle imposte indirette, l'esclusione dall'ambito dell'iva dell'operazione, comporta l'applicazione dell'imposta di registro, secondo il principio generale dell'alternanza delle due imposte.

### **La rilevanza della fiducia nel rapporto professionista - cliente**

Il punto di partenza delle argomentazioni contenute nella citata sentenza n. 2860/2010 della suprema corte, è costituito dalla distinzione di fondo esistente tra l'esercizio della libera professione e l'esercizio

### **Evoluzione legislativa della disciplina delle libere professioni**

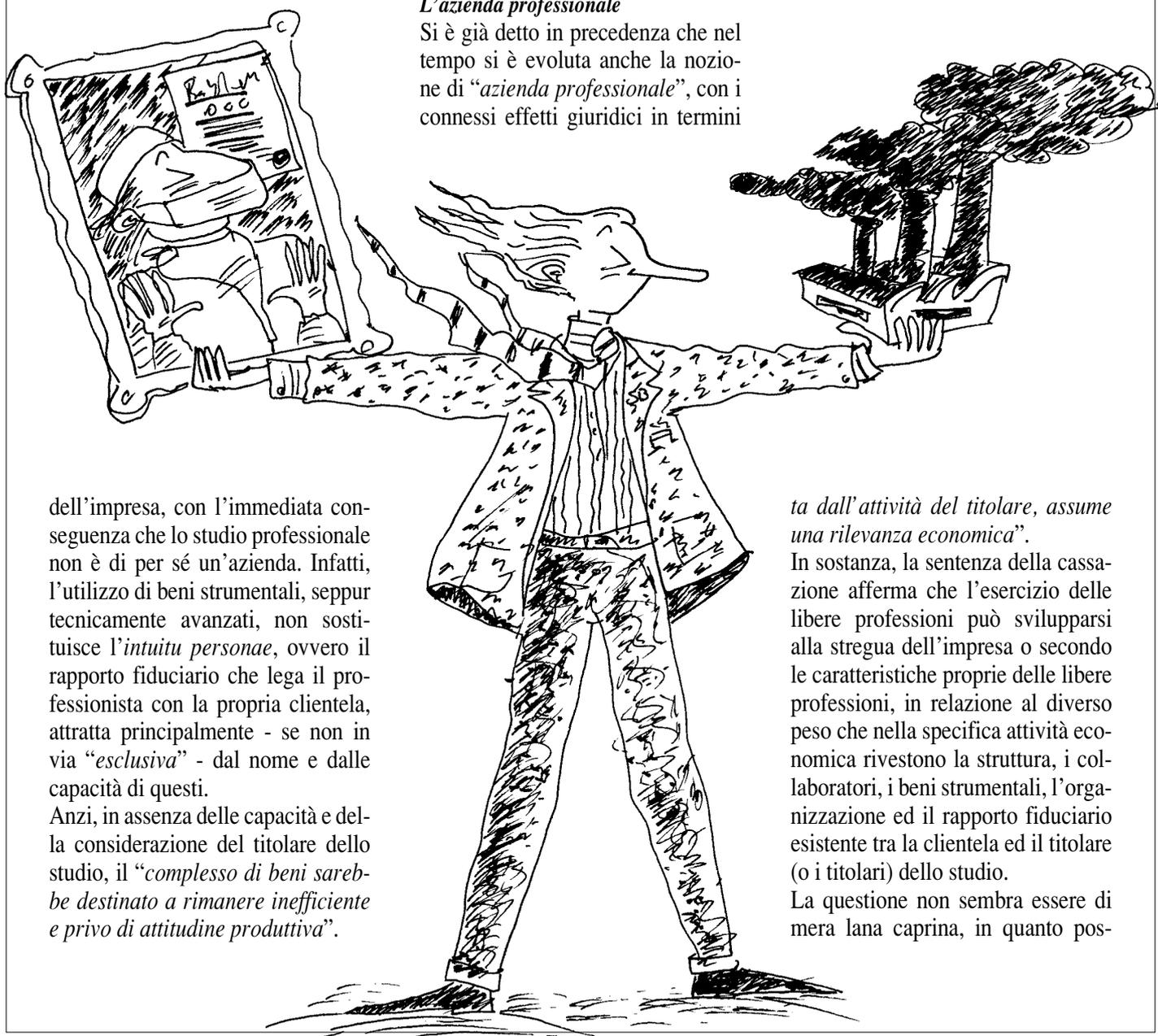
La sentenza 2860/2010 della cassazione, ad ogni modo, osservando l'evoluzione legislativa che nel tempo ha subito la regolamentazione dell'esercizio delle libere professioni, prende atto che taluni elementi quali la "commercializzazione", la "specializzazione" e la "socializzazione", portano al superamento del tradizionale principio della fiduciarità del rapporto: libero professionista - cliente, per cui l'attività intellettuale appare ora maggiormente connessa con il momento organizzativo.

### **L'azienda professionale**

Si è già detto in precedenza che nel tempo si è evoluta anche la nozione di "azienda professionale", con i connessi effetti giuridici in termini

di disponibilità economica e cedibilità dello studio professionale, ivi compresa la clientela.

Così, a tutt'oggi, i concetti di azienda e di avviamento assumono rilevanza, secondo la giurisprudenza della cassazione, anche nell'ambito degli studi professionali, qualora il fattore organizzativo e l'entità dei mezzi impiegati (mezzi, strutture, numero di titolari e dipendenti, ampiezza dei locali adibiti all'attività) sovrastino o almeno si pongano "come un'entità giuridica dotata di una propria rilevanza strutturale e funzionale che, seppure non separa-



dell'impresa, con l'immediata conseguenza che lo studio professionale non è di per sé un'azienda. Infatti, l'utilizzo di beni strumentali, seppur tecnicamente avanzati, non sostituisce l'intuitu personae, ovvero il rapporto fiduciario che lega il professionista con la propria clientela, attratta principalmente - se non in via "esclusiva" - dal nome e dalle capacità di questi.

Anzi, in assenza delle capacità e della considerazione del titolare dello studio, il "complesso di beni sarebbe destinato a rimanere inefficiente e privo di attitudine produttiva".

ta dall'attività del titolare, assume una rilevanza economica".

In sostanza, la sentenza della cassazione afferma che l'esercizio delle libere professioni può svilupparsi alla stregua dell'impresa o secondo le caratteristiche proprie delle libere professioni, in relazione al diverso peso che nella specifica attività economica rivestono la struttura, i collaboratori, i beni strumentali, l'organizzazione ed il rapporto fiduciario esistente tra la clientela ed il titolare (o i titolari) dello studio.

La questione non sembra essere di mera lana caprina, in quanto pos-

sono essere diverse le conseguenze civili e fiscali che, da caso a caso, possono derivare dalla corretta qualificazione giuridica di una specifica attività economica, nell'ipotesi di un trasferimento di questa e dalla effettiva sussistenza dell'azienda, nel caso di specie. Si pensi, ad esempio, alla disciplina della successione dei contratti in corso di esecuzione, nell'ipotesi del trasferimento di un'attività economica, o al diritto di percepire contributi o crediti d'imposta spettanti alle imprese.

#### ***Liceità e modalità di trasferimento dello studio professionale***

Tutto quanto più sopra premesso, la sentenza della cassazione in argomento, ribadisce che il contratto a titolo oneroso che ha per oggetto il trasferimento dello studio professionale, comprensivo dei beni materiali ed immateriali, ancorchè della clientela, è sicuramente valido e lecito.

Il fondamento normativo sul quale si basa l'assunto, risiede nel principio dell'autonomia contrattuale.

In merito, la cassazione afferma perentoriamente un principio di diritto, dal quale si ricava che per effetto del carattere personale e fiduciario del rapporto tra prestatore d'opera intellettuale e cliente e la necessità, quindi, del conferimento di un nuovo incarico dal cliente al cessionario, la cessione della clientela non costituisce una cessione in senso tecnico, «ma un complessivo impegno del cedente volto a favorire - attraverso l'assunzione di obblighi positivi di fare (mediante un'attività promozionale di presentazione e di canalizzazione) e negativi di non fare (quale il divieto di prendere ad esercitare la medesima attività nello stesso luogo) - la prosecuzione del rapporto professionale tra i vecchi clienti ed il soggetto subentrante», ricalcando così l'orientamento dell'amministrazione finanziaria che, attraverso la R.M. n. 108/E del 29 marzo 2002,

esclude che la clientela possa costituire un bene immateriale, proprio per effetto dell'intuitu personae che connota il rapporto tra il libero professionista e la propria clientela.

#### ***I contratti in corso***

##### **La cessione dei contratti di lavoro subordinato**

La sentenza della cassazione n. 2860/2010 riporta importanti chiarimenti anche con riguardo agli effetti che il trasferimento dello studio professionale produce sui contratti in corso di esecuzione ed in particolare con riguardo al contratto di lavoro subordinato.

Sotto l'aspetto della prosecuzione dei contratti in capo al cessionario, la giurisprudenza civile della cassazione, privilegiando la sostanziale tutela del rapporto di lavoro subordinato nell'ipotesi del trasferimento dell'azienda, a prescindere dallo strumento tecnico utilizzato, ha riconosciuto il principio di continuità del rapporto di lavoro nel caso della cessione della titolarità dello studio ad altro professionista, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2238 e 2112 c.c. (Cass., sent. n. 6208 del 15 luglio 1987 e sent. n. 202 del 14 gennaio 1977).

In effetti, la tutela dei diritti dei lavoratori si applica nel caso di specie anche se il professionista non è un imprenditore e lo studio professionale non può qualificarsi come azienda.

##### **La cessione dei contratti di locazione immobiliare**

E' appena il caso di ricordare il combinato disposto degli artt. 34 e 35 della L. 392/1978, in base al quale non spetta al professionista locatario l'indennità per la perdita d'avviamento - disciplinata dall'art. 34 cit. - in caso di cessazione di rapporti di locazione relativi ad immobili utilizzati per lo svolgimento di attività professionali.

##### **La cessione dei contratti di leasing**

La cessione di contratto di leasing consiste nel trasferimento a terzi, realizzato dall'utilizzatore, sia del diritto di utilizzare il bene in leasing, sia del diritto di esercitare l'opzione di acquisto alla scadenza del contratto stesso, contro l'impegno, preso dall'acquirente, di pagare all'utilizzatore quanto pattuito, nonché di pagare all'impresa di leasing i residui canoni previsti dal contratto ed, eventualmente, il prezzo di riscatto. Tralasciando gli aspetti economici e contabili dell'operazione, sotto l'aspetto fiscale, nell'ambito dell'impresa, la cessione del contratto di leasing è disciplinata dalla disposizione antielusiva contenuta nell'art. 88, comma 5 del Tuir, secondo il quale occorre assoggettare a tassazione la sopravvenienza attiva costituita dalla differenza tra il valore normale del bene, assunto al netto dei canoni relativi alla residua durata del contratto e del prezzo stabilito per il riscatto.

Purtroppo resta ancora aperta la questione della tassazione della cessione dei contratti di leasing nell'ambito delle libere professioni.

In merito occorre ricordare che esistono due tesi opposte.

Infatti, da un lato l'amministrazione finanziaria, in via non ufficiale, ha già confermato l'appartenenza dell'operazione in argomento alla fattispecie della cessione degli elementi immateriali, in una videoconferenza svoltasi il 6 giugno 2007, pur contraddicendosi nella propria rivista - Fisco Oggi del 13 aprile 2007 -, nella quale si afferma che l'appartenenza dell'operazione nell'ambito delle sopravvenienze attive - la cui tassazione non è prevista dall'art. 54 del Tuir -, comporta l'estraneità della stessa dal reddito professionale.

D'altra parte, il CNDCEC, attraverso la Circolare n. 1/R del 12 maggio 2008, afferma che lo scopo dell'art.

88, comma 5, del tuir, cit., è quello di evitare che la cessione del contratto di leasing sia finalizzata all'ottenimento di indebiti vantaggi d'imposta, e non individuabile nell'art. 54, comma 1 - quater del tuir, che si limita a disciplinare la tassazione dei corrispettivi percepiti connessi alla cessione di elementi immateriali, tenendo conto, per di più, che "la cessione di contratto non sembra assimilabile ad una cessione di elementi immateriali, costituendo piuttosto una vicenda modificativa soggettiva del rapporto contrattuale originario".

Si resta pertanto ancora in attesa di un chiarimento ufficiale, in merito, allo scopo di dissipare qualsiasi dubbio.

#### **La cessione dello studio: aspetti fiscali**

La liceità e la validità del contratto atipico avente per oggetto la cessione della clientela è ulteriormente

confermata dalla sua regolamentazione tributaria, realizzata per effetto dell'art. 36, comma 29, del D.l. n. 223 del 4 luglio 2006, che ha inserito nel corpo dell'art. 54 del tuir il comma 1 - quater, che attrae nell'ambito del reddito professionale i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela.

Il libero professionista che cede lo studio professionale s'impegna a canalizzare la clientela e trasferisce i diritti relativi ai beni strumentali utilizzati (attraverso la cessione della proprietà o di altro diritto di godimento).

La cessione della clientela può essere soggetta, alternativamente:

- a tassazione nell'ambito del reddito professionale, secondo il criterio di cassa;
- a tassazione separata, se il corrispettivo è percepito in un'unica soluzione, ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. g) - ter, del tuir, ri-

cordando che la tassazione agevolata spetta se il libero professionista riscuote il corrispettivo, anche frazionatamente, ma interamente nello stesso periodo d'imposta.

L'appartenenza dell'operazione alla fattispecie delle obbligazioni di fare, non fare o permettere, comporta altresì l'imponibilità della stessa ai fini dell'Iva, ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 633/1972.

La mancanza di una disciplina unitaria della cessione dello studio professionale comporta che la cessione dei beni strumentali sia specificamente disciplinata dalle disposizioni contenute nell'art. 54, comma 1-bis del tuir, che prevede la tassazione delle plusvalenze e la deduzione delle minusvalenze connesse con la cessione a titolo oneroso dei beni in argomento.

**Ruggero Viviani**  
Dottore Commercialista  
Revisore dei conti in Brescia



**PRESIDENT HOTEL**  
via Roncadelle, 48  
25030 Roncadelle  
di Castelmella(Bs)  
tel +39 030 2584444  
fax +39 030 2780260

www.presidenthotel.it  
info@presidenthotel.it



## *Momenti da ricordare*

*Matrimoni, anniversari e speciali occasioni  
dove la classe e l'eleganza del President Hotel  
riservano la migliore ospitalità.*

### **5 ampi saloni:**

- Le Kenzie 180 posti
- Althea 280 posti
- Bellis 100 posti
- Peonia 40 posti
- Mythos 200 posti con palco e pista da ballo

ALBERGO - RISTORANTE - CENTRO CONGRESSI - SPA