

Risposta n. 148/2025

OGGETTO: Regime fiscale del conferimento di uno studio professionale in una società odontoiatrica – articolo 177-bis del TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante*, associazione professionale, dichiara:

- di esercitare *«l'attività di "servizi degli studi odontoiatrici"»;*
- di voler *«conferire lo studio professionale, composto dal complesso organizzativo comprendente i beni materiali (arredi d'ufficio, impianti, strumenti, macchinari ecc.), i beni immateriali (software ecc.), i contratti in essere (il contratto di locazione dello studio, i contratti con i dipendenti e collaboratori, i contratti di utenza, i contratti di fornitura ecc.), eventuali crediti e debiti in essere e la "clientela", in una s.r.l. odontoiatrica costituita ai sensi dell'art. 1, c. 153, 2° capoverso della Legge n. 124 del 4.8.2017»;*

- che, per effetto del conferimento in parola, *«Nessuna erogazione in denaro sarà percepita dagli associati conferenti per il conferimento [...], ma questi acquisiranno quote di partecipazione nella s.r.l. odontoiatrica conferitaria con partecipazione al capitale e agli utili»*;

- che le società odontoiatriche costituite ai sensi dell'articolo 1, comma 153, secondo periodo, della legge 4 agosto 2017, n. 124, *«seppur siano indiscutibilmente [...] società preordinate e legittimate all'esercizio dell'attività odontoiatrica, che è attività professionale regolamentata nel sistema ordinistico, [...] esse non necessitano di apposita iscrizione nell'albo professionale, essendo sufficiente l'iscrizione all'albo del direttore della struttura per il cui tramite operano le predette società e del personale che eroga le prestazioni sanitarie»*.

Ciò posto, l'Istante chiede se il conferimento dello studio professionale in una società odontoiatrica sia neutrale ai sensi dell'articolo 177-bis, comma 2, lettera a), del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 anche se *«non necessitano di apposita iscrizione nell'albo professionale»*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che le società odontoiatriche siano incluse tra le società conferitarie di cui tratta il comma 2, lettera a) dell'articolo 177-bis del TUIR, con conseguente applicazione della neutralità fiscale al conferimento dello studio professionale di odontoiatria in una società odontoiatrica. Ciò in quanto:

- «Sebbene [...] l'elenco [...] di cui alla relazione illustrativa del D.Lgs. 192/2024 non contempli espressamente le società odontoiatriche di cui all'art. 1, c. 153, 2° cpv, L. 124/2017 tra quelle "diverse" rispetto alle STP a cui fa riferimento la lett. a) del comma 2 dell'art. 177 bis nelle quali debbono confluire i conferimenti [...]», il predetto elenco «è meramente esemplificativo e, pertanto, non può considerarsi esaustivo»;

- «Sotto il profilo letterale, la lettera a) del comma 2 dell'art. 177 bis richiede che i soggetti conferitari siano "società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico diverse da quelle di cui al comma 1" e le e società odontoiatriche di cui all'art. 1, c. 153, 2° cpv, L. 124/2017 sono indubbiamente società preordinate all'esercizio di attività professionale, più precisamente, odontoiatrica (e infatti necessitano del rilascio di apposita autorizzazione sanitaria) che è attività professionale regolamentata nel sistema ordinistico». In merito alla legittimità dell'esercizio dell'attività odontoiatrica sotto forma di società di capitale, l'Istante richiama la sentenza del Consiglio di Stato n. 5756/2021;

- tenuto conto della *ratio* dell'articolo 177-bis del TUIR di favorire le aggregazioni tra professionisti, «Parrebbe [...] incoerente [...] precludere l'estensione della neutralità fiscale alle ipotesi di conferimento di uno studio professionale in una s.r.l. odontoiatrica costituendo quest'ultima una forma di aggregazione tra professionisti peraltro garantita, sotto il profilo dell'idoneità della struttura a svolgere attività professionale dal "raccordo con l'albo professionale" costituito dalla necessaria iscrizione all'Albo degli Odontoiatri del direttore della struttura per il tramite della quale opera la s.r.l. odontoiatrica e altresì di tutti i professionisti che erogano le prestazioni odontoiatriche».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 177-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di operazioni straordinarie e attività professionali, introdotto dall'articolo 5, comma 1, lettera d), del decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, prevede, al comma 1, che *«I conferimenti di un complesso unitario di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale, in una società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze; il soggetto conferente assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, la somma algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti di attività e passività conferite e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine a quanto ricevuto, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti nelle scritture contabili e i valori fiscalmente riconosciuti»*.

Il successivo comma 2, stabilisce che: *«le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche:*

a) ai conferimenti in società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico diverse da quelle di cui al comma 1; [...]».

L'articolo 6, comma 1, del citato decreto legislativo n. 192 del 2024 stabilisce, infine, che le disposizioni sopra richiamate *«si applicano per la determinazione dei redditi di lavoro autonomo prodotti a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto»* (i.e., dal periodo d'imposta 2024).

Come chiarito nella relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo n. 192 del 2024, pubblicata sul sito del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, *«Il n. 2.4) dell'articolo 5, lettera f), della legge delega [...] prevede, nell'ambito della razionalizzazione e semplificazione dei redditi di lavoro autonomo, anche il principio e criterio direttivo della "neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti"».*

In attuazione di tale principio di neutralità fiscale, da introdurre in relazione alla generalità delle cosiddette operazioni straordinarie che involgono soggetti esercenti attività professionali, sono stati effettuati gli interventi normativi di seguito illustrati. [...]

Il comma 1 del nuovo articolo 177-bis introduce il principio di neutralità fiscale per i conferimenti in società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 (cd. STP). [...]

Ai sensi del comma 2 della norma in esame [...] la neutralità fiscale si applica anche [...] ai conferimenti in società tra professionisti, diverse da quelle di cui al comma 1; il riferimento è quindi alle società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico non disciplinate dal citato articolo 10 della legge n. 183 del 2011, come le società tra avvocati di cui all'articolo 4-bis della legge 31 dicembre 2012, n. 247 (introdotto dal comma 141, lettera b), dell'articolo 1 della legge 4 agosto 2017, n. 124) [...]».

Quindi, in applicazione delle disposizioni sopra citate:

- ai conferimenti da associazioni professionali a *«società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico»*, trova applicazione il principio della neutralità fiscale *ex* articolo 177-bis del TUIR, secondo cui le predette operazioni non determinano realizzo di plusvalenze imponibili o di minusvalenze deducibili, alle condizioni ivi previste;

- tra le *«società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico»*, in qualità di conferitarie, rientrano sia le società tra professionisti, *cd. STP*, di cui all'articolo 10 della citata legge n. 183 del 2011 (cfr. comma 1 dell'articolo 177-bis, del TUIR), sia le altre società esercenti attività regolamentate dagli ordini professionali (cfr. comma 2, lettera *a*) dell'articolo 177-bis, del TUIR).

In tale contesto, si ritiene che il richiamo contenuto nella predetta relazione illustrativa alle *«società tra avvocati di cui all'articolo 4-bis della legge 31 dicembre 2012, n. 247»* sia meramente esemplificativo e non esaustivo atteso che, in linea con i criteri direttivi della delega, la norma disciplina la *«neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti [...] da introdurre in relazione alla generalità delle cosiddette operazioni straordinarie che involgono soggetti esercenti attività professionali»*.

Attesa la *«generalità»* dell'ambito applicativo delle disposizioni in commento, la norma riguarda, nel rispetto dei principi ivi contenuti, tutte le società esercenti attività regolamentate dagli ordini professionali. Con specifico riguardo alla professione sanitaria di odontoiatria, la stessa è stata istituita con la legge 24 luglio 1985, n. 409 e le modalità di esercizio dell'attività odontoiatrica sono disciplinate dall'articolo 1, commi

da 153 a 156, della legge 4 agosto 2017, n. 124, nonché dal decreto del Ministero della salute 3 marzo 2023, n. 91. In particolare, l'articolo 1, della legge n. 124 del 2017, prevede che:

- al comma 153, *«L'esercizio dell'attività odontoiatrica è consentito esclusivamente a soggetti in possesso dei titoli abilitanti di cui alla legge 24 luglio 1985, n. 409, che prestano la propria attività come liberi professionisti. L'esercizio dell'attività odontoiatrica è altresì consentito alle società operanti nel settore odontoiatrico le cui strutture siano dotate di un direttore sanitario iscritto all'albo degli odontoiatri e all'interno delle quali le prestazioni di cui all'articolo 2 della legge 24 luglio 1985, n. 409, siano erogate dai soggetti in possesso dei titoli abilitanti di cui alla medesima legge»;*

- al comma 154, *«Le strutture sanitarie polispecialistiche presso le quali è presente un ambulatorio odontoiatrico, ove il direttore sanitario non abbia i requisiti richiesti per l'esercizio dell'attività odontoiatrica, devono nominare un direttore sanitario responsabile per i servizi odontoiatrici che sia in possesso dei requisiti di cui al comma 153»;*

- al comma 155, *«Il direttore sanitario responsabile per i servizi odontoiatrici svolge tale funzione esclusivamente in una sola struttura di cui ai commi 153 e 154»;*

- al comma 156, *«Il mancato rispetto degli obblighi di cui ai commi 153, 154 e 155 comporta la sospensione delle attività della struttura, secondo le modalità definite con apposito decreto del Ministro della salute [...]».* A tal fine, con il decreto 3 marzo 2023, n. 91 è stato emanato il regolamento in materia di sospensione delle attività della struttura che esercita l'attività odontoiatrica.

Ciò posto, in base ai chiarimenti sopra esposti si ritiene che, nel caso di specie, configurando la professione sanitaria di odontoiatria una professione regolamentata nel sistema ordinistico di appartenenza, al conferimento dello studio professionale istante in una società costituita per lo svolgimento effettivo dell'attività odontoiatrica nel rispetto dei requisiti previsti dall'articolo 1, commi da 153 a 156, della legge 4 agosto 2017, n. 124, nonché della specifica normativa di settore (aspetti non oggetto di valutazione in questa sede) si applichi il regime di neutralità di cui all'articolo 177-*bis*, comma 2, lettera *a*), del TUIR relativamente al «*complesso unitario di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività*» che, a seguito del conferimento, continui a essere destinato esclusivamente all'esercizio dell'attività odontoiatrica.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi rappresentati, assunti acriticamente come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, restando impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)