

Risposta n. 21/2026

OGGETTO: Scissione totale di un'associazione professionale con costituzione di una STP – Ritenuta d'acconto sui compensi relativi alle prestazioni rese e fatturate dall'associazione professionale, ma incassati dalla STP – Articolo 177-bis del TUIR e Articolo 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

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

QUESITO

La società tra professionisti istante (di seguito "*Società*", "*STP*", o "*Istante*") è costituita per l'esercizio dell'attività professionale regolamentata nel sistema ordinistico, di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183.

La *Società* rappresenta di essere «una delle beneficiarie della scissione totale asimmetrica trasformativa che ha interessato l'associazione professionale denominata [ALFA]- Associazione professionale di Avvocati e Commercialisti (di

seguito [ALFA] o Associazione o Ente scisso) [...] e che ha avuto effetto dallo scorso 30 giugno 2025».

L'Istante rappresenta, altresì, che «Per l'effetto della scissione e dalla data di efficacia della stessa, [ALFA] ha cessato di esistere. Il primo esercizio sociale della STP chiuderà il 30 giugno 2026 e poi ogni successivo 30 giugno».

ALFA era un'Associazione Professionale di Avvocati e Dottori Commercialisti e Consulenti del lavoro che esercitava la propria attività nei seguenti settori professionali: l'esercizio dell'attività di Avvocato e l'esercizio dell'attività di Dottore Commercialista e Consulente del lavoro.

La scissione citata ha voluto perseguire l'intenzione di svolgere l'attività professionale separando quella svolta dai Dottori Commercialisti e Consulenti del lavoro da quella svolta dagli Avvocati mediante due distinte entità legali.

Al riguardo, l'Istante precisa che i soci della STP sono esclusivamente i professionisti già soci di ALFA aventi la qualifica di Dottore Commercialista e Consulenti del lavoro e che la STP continuerà a svolgere l'attività professionale ricevuta per effetto della scissione [...].

Rappresentato quanto sopra, l'Istante fa presente che *«un certo ammontare di crediti dell'ente scisso è confluito, a seguito della scissione, nella STP»* e che *«Pertanto, nel momento in cui i clienti onoreranno il proprio debito verso la STP e avrà luogo la manifestazione finanziaria della transazione, si verificherà l'evento tassabile in capo alla STP che ha ricevuto i crediti, in origine dell'ente scisso, mediante l'operazione riorganizzativa».*

Sotto il profilo fiscale, *l'Istante* osserva che lo svolgimento dell'attività professionale mediante un'associazione professionale comporta il conseguimento di redditi di lavoro autonomo, mentre lo svolgimento dell'attività professionale mediante una società tra professionisti comporta il conseguimento di redditi d'impresa.

L'Istante fa presente, inoltre, che l'articolo 177-*bis* del Testo Unico delle Imposte sui Redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), rubricato "*Operazioni straordinarie e attività professionali*", e alle cui previsioni la sopra descritta operazione di riorganizzazione fa riferimento, al comma 4, evidenzia l'esigenza di evitare salti o duplicazioni di imposta nel passaggio da un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito di lavoro autonomo ad un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito di impresa, prevedendo che i redditi non ancora assoggettati a imposta in capo al soggetto che produce redditi di lavoro autonomo, assumano rilevanza nella determinazione del reddito di impresa (*cf.* relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, che ha introdotto l'articolo 177-*bis* del TUIR).

Ciò posto, *l'Istante*, riguardo ai crediti transitati dall'associazione professionale alla STP, chiede se:

- su tali somme, i debitori, nell'ipotesi in cui rivestano la qualifica di sostituto d'imposta, debbano applicare la ritenuta d'acconto di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, al momento del pagamento alla STP;
- la STP possa «*scomputare l'ammontare complessivo delle suddette ritenute subite dalla propria imposta sul reddito IRES del periodo*».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che i crediti afferenti alle prestazioni rese dall'Associazione professionale, trasferiti per via della scissione alla *STP*, debbano essere assoggettati alla ritenuta a titolo d'acconto di cui all'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973 prevista per i redditi di lavoro autonomo, in quanto relativi a prestazioni che sono state rese nell'esercizio dell'attività professionale e non nell'esercizio di impresa.

L'*Istante* ritiene, inoltre, *«di poter scomputare l'intero importo delle ritenute in acconto operate dai clienti nell'esercizio in cui avviene il pagamento dei suddetti crediti contro l'imposta sul reddito IRES da essa dovuta in tale esercizio»*.

Nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria ritenga che i suddetti crediti non debbano essere assoggettati alla ritenuta d'acconto di cui all'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973, l'*Istante* ritiene, comunque, di poter scomputare dall'IRES dovuta le ritenute eventualmente applicate dai clienti al momento del pagamento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il parere reso concerne esclusivamente l'applicazione della ritenuta d'acconto di cui all'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973 e lo scomputo della stessa da parte dell'*Istante* e non verte sulla correttezza dell'operazione di scissione, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 177-*bis* del TUIR, 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;*
- b) agli apporti in associazioni o società semplici di cui all'articolo 5, costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;*
- c) alle trasformazioni, fusioni e scissioni di società tra professionisti di cui al comma 1 e alla lettera a), nonché alle medesime operazioni delle associazioni o società semplici di cui alla lettera b) e tra le società di cui al comma 1 e alla lettera a) e le associazioni o società semplici di cui alla lettera b)».*

Il comma 4 prevede, inoltre, che al «fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, nel caso di passaggio, per effetto delle disposizioni di cui ai commi precedenti, da un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 54 a un periodo di imposta soggetto alla

determinazione del reddito d'impresa ai sensi degli articoli 56 e 83, i componenti positivi e negativi che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito di lavoro autonomo, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito d'impresa dei periodi di imposta successivi; corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio da un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito d'impresa a un periodo d'imposta soggetto alla determinazione del reddito di lavoro autonomo».

Come chiarito nella relazione illustrativa allo schema di d. lgs. n. 192 del 2024, pubblicata sul sito del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze (di seguito, "*Relazione illustrativa*"), con il comma 4 dell'articolo 177-bis del TUIR, sono definite le regole volte a evitare salti o duplicazioni di imposizione nel passaggio da un periodo di imposta soggetto alla determinazione "*per cassa*" del reddito di lavoro autonomo a un periodo di imposta soggetto alla determinazione "*per competenza*" del reddito d'impresa. Al riguardo, viene ulteriormente precisato che anche *«i componenti che non hanno ancora concorso alla determinazione del reddito di lavoro autonomo secondo il criterio di cassa concorreranno alla determinazione del reddito d'impresa al momento della manifestazione finanziaria; ad esempio, il credito di una associazione professionale non ancora incassato al momento della trasformazione in STP concorrerà alla determinazione del reddito di tale ultima società al momento dell'incasso».*

Ciò posto, riguardo ai quesiti posti dall'*Istante* in merito alle ritenute d'acconto da applicare sui compensi relativi a prestazioni professionali rese dall'*Associazione*, ma trasferiti ed incassati, a seguito della scissione, dalla neocostituita *STP*, si fa presente

che il primo comma dell'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973, prevede che i sostituti d'imposta *«che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello Stato compensi comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente ovvero siano rese a terzi o nell'interesse di terzi o per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'Irpef dovuta dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa [...] La ritenuta non deve essere operata per le prestazioni effettuate, nell'esercizio di imprese»*.

In base alla citata disposizione, l'applicazione della ritenuta deve essere effettuata al momento della corresponsione del compenso.

Al riguardo, la circolare del Ministero delle Finanze n. 8 del 15 dicembre 1973, nel fornire istruzioni sulla disciplina delle ritenute d'acconto per i compensi per l'esercizio di arti e professioni, chiarisce che *«il soggetto che corrisponde il compenso, per stabilire se esso sia o meno assoggettabile alla ritenuta d'acconto deve solo accertare che il percipiente il compenso abbia effettuato, ancorché occasionalmente, una prestazione artistica o professionale, al di fuori di qualsiasi rapporto di lavoro dipendente e al di fuori dell'esercizio d'impresa»*.

Nel caso in esame, occorre rilevare che i compensi professionali relativi a prestazioni rese e fatturate dall'*Associazione*, con evidenza della ritenuta d'acconto di cui al citato articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973, a seguito dell'operazione di scissione trasformativa, saranno percepiti da un soggetto che, mutando la propria veste giuridica in società di capitali, non produce più redditi di lavoro autonomo, ma redditi d'impresa non assoggettabili a ritenuta.

Ne consegue che i predetti compensi concorreranno alla formazione del reddito d'impresa prodotto dalla *STP* e non dovranno essere assoggettati alla ritenuta d'acconto di cui al citato articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973.

A tal fine, considerati gli obblighi del sostituto d'imposta di cui all'articolo 64 del medesimo d.P.R. n. 600 del 1973, è necessario che la *STP* rilasci ai clienti/sostituti d'imposta un'apposita dichiarazione per informarli dell'operazione di scissione e della circostanza che il soggetto percettore, a seguito di detta operazione, non rientra tra i soggetti nei cui confronti si applica la ritenuta d'acconto.

I clienti dovranno, quindi, corrispondere alla *STP* i compensi fatturati dall'*Associazione* per l'intero importo, al lordo della ritenuta d'acconto di cui all'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Qualora i clienti/sostituti d'imposta, anche a seguito della comunicazione, provvedano al pagamento dei compensi alla *STP*, al netto della ritenuta d'acconto di cui all'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973, la *STP* potrà scomputare le ritenute subite dall'imposta dovuta a titolo di IRES.

Riguardo allo scomputo degli acconti da parte dei soggetti passivi dell'IRES, si fa presente che l'articolo 79, comma 1, del TUIR prevede che *«i versamenti eseguiti dal contribuente in acconto dell'imposta e le ritenute alla fonte a titolo di acconto si scomputano dall'imposta a norma dell'articolo 22 [...]»*.

Il comma 1, primo periodo, del citato articolo 22 del TUIR prevede che *«dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli si scomputano nell'ordine: [...] c) le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate sui redditi che concorrono a formare il reddito complessivo e su quelli tassati separatamente»*.

Ai sensi del combinato disposto dei sopra citati articoli, la *STP* potrà dunque scomputare dall'IRES la ritenuta subita a partire dalla dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui le ritenute sono state subite.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se la rappresentazione delle vicende descritte in sede di interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante ovvero rappresentati in maniera difforme dalla realtà possa condurre ad una diversa qualificazione fiscale della fattispecie in esame.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)