

Risposta n. 85/2026

***OGGETTO: Trasformazione di un'associazione professionale in STP –
Riattribuzione delle ritenute da parte degli associati in favore
dell'associazione e utilizzo delle stesse da parte della STP – Articoli 22
e 177-bis del TUIR***

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

QUESITO

Lo Studio istante è un'associazione professionale per l'esercizio in forma associata della libera professione di consulente del lavoro (di seguito "*Studio associato*", "*Associazione*" o "*Istante*"), che si è trasformata in Società tra professionisti (STP) Società a responsabilità limitata (S.r.l.), a far data dal 1° gennaio 2026.

Lo *Studio associato* produce reddito di lavoro autonomo che, in sede di dichiarazione dei redditi (modello Redditi SP), è attribuito pro-quota per trasparenza ai soci ai sensi dell'articolo 5 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Al riguardo, l'*Istante* fa presente che i compensi dello *Studio associato* sono soggetti a ritenuta d'acconto, anch'essa attribuita pro-quota ai soci in sede dichiarativa e che, in caso di mancato utilizzo, in tutto o in parte, delle suddette ritenute nella propria dichiarazione dei redditi (modello Redditi PF), l'associato può decidere di riattribuire le ritenute allo *Studio associato*.

A partire dal 1° gennaio 2026, a seguito di trasformazione dell'*Associazione* in STP S.r.l., il reddito prodotto si qualifica come reddito di impresa, in luogo di reddito di lavoro autonomo.

Ciò posto, l'*Associazione* chiede di sapere se, in sede di compilazione del modello dichiarativo Redditi SP 2026, per l'anno d'imposta 2025, da parte dello *Studio associato*, e del modello dichiarativo Redditi PF 2026, per l'anno d'imposta 2025, da parte dei soci, sia ancora possibile per questi ultimi riattribuire le ritenute eccedenti all'*Associazione*, che nel frattempo si è trasformata in STP S.r.l..

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che la procedura di cui alla circolare n. 56/E del 23 dicembre 2009, relativa al riaccredito delle ritenute da parte dei soci/associati a favore di uno dei soggetti di cui all'articolo 5 del TUIR partecipati, che le aveva in precedenza attribuite pro quota ai soci/associati stessi, è da considerare, nel caso prospettato, ordinariamente attuabile in sede dichiarativa, ma limitatamente ai rapporti intercorrenti fra socio e associazione professionale.

L'*Istante* ritiene, altresì, che la successiva trasformazione dell'*Associazione* in società tra professionisti (STP) a responsabilità limitata (S.r.l.), non precluda la possibilità di quest'ultima di subentrare nel diritto ad utilizzare il credito così formatosi.

Ciò posto, l'*Istante* propone di operare nel seguente modo:

- nel modello Redditi PF 2026, i soci dello *Studio associato* acconsentiranno in maniera espressa a che le ritenute che residuano, una volta operato lo scomputo dal loro debito IRPEF, siano utilizzate dallo *Studio associato* che nel frattempo si sarà trasformato in STP S.r.l.;
- la STP S.r.l., nel corso del periodo d'imposta 2026, utilizzerà regolarmente le suddette ritenute riattribuite dai soci dello *Studio associato*, in compensazione e per i pagamenti di altre imposte e contributi, attraverso il modello F24, utilizzando il codice tributo 6830.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il parere reso concerne esclusivamente la riattribuzione delle ritenute d'acconto di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e l'utilizzo delle stesse da parte della STP S.r.l. e non verte sulla correttezza dell'operazione di trasformazione, non oggetto del quesito.

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».

L'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo n. 192 del 13 dicembre 2024 stabilisce, infine, che le disposizioni sopra richiamate *«si applicano per la determinazione dei redditi di lavoro autonomo prodotti a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto»* (i.e. dal periodo d'imposta 2024).

In sostanza, in applicazione delle disposizioni sopra citate, alle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti, 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. La neutralità dell'operazione è subordinata alla condizione che la società neocostituita subentri nelle posizioni attive e passive facenti capo all'associazione professionale *ante* trasformazione, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti nelle scritture contabili e i valori fiscalmente riconosciuti (sul punto, *cfr.* 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).

Ciò posto, riguardo al quesito posto dall'*Istante* in merito alla riattribuzione delle ritenute d'acconto applicate sui compensi relativi a prestazioni professionali rese dall'*Associazione*, 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»*.

L'articolo 22, comma 1, ultimo periodo, del TUIR prevede che *«[l]e ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti»*.

Con la circolare n. 56/E del 23 dicembre 2009 è stato chiarito come *«i soci o associati alle società ed associazioni di cui all'articolo 5 del T.U.I.R. possano acconsentire in maniera espressa a che le ritenute che residuano, una volta operato lo scomputo dal loro debito IRPEF, siano utilizzate dalla società o associazione»*.

Nel caso di specie, i soci dell'*Associazione*, una volta operato lo scomputo dal proprio debito IRPEF - all'interno del modello PF 2026 relativo al periodo d'imposta 2025 - delle ritenute ad essi relative, potranno ri-trasferire la quota che eventualmente residua allo *Studio associato*, il quale, a sua volta, dovrà riportarla nella dichiarazione

relativa al periodo di imposta pre-trasformazione ovvero l'ultima a cui è tenuto che, per quanto rappresentato nell'istanza, dovrebbe essere il modello SP 2026 relativo al periodo d'imposta 2025.

In tale circostanza, qualora una parte delle ritenute ri-trasferite dovesse eccedere le imposte dovute dall'*Associazione*, tenuto conto che l'articolo 2498 del codice civile prevede che il soggetto che effettua la trasformazione «*conserva i diritti e gli obblighi e prosegue in tutti i rapporti dell'ente che ha effettuato la trasformazione*», le ritenute eccedenti potranno essere utilizzate dalla STP, sotto forma di credito.

Si ritiene, pertanto, condivisibile la soluzione prospettata dall'*Istante*, secondo cui la STP potrà utilizzare le ritenute riattribuite in compensazione per il pagamento di altre imposte e contributi attraverso il modello F24 avvalendosi del codice tributo 6830.

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)