

Studi professionali associati: la riattribuzione delle ritenute per i soci

di [Giovanna Greco](#)

Pubblicato il 1 Febbraio 2016

Gli studi associati hanno la possibilità di utilizzare in compensazione le ritenute d'acconto attribuite a ciascun socio qualora risultino eccedenti rispetto all'Irpef da essi dovuta, attraverso un meccanismo di riattribuzione delle ritenute stesse: vediamo come funziona questo meccanismo.

Gli **studi associati** hanno la possibilità di utilizzare in compensazione le **ritenute d'acconto** attribuite a ciascun associato, risultate eccedenti rispetto all'**Irpef** da essi dovuta, attraverso un meccanismo di **riattribuzione delle ritenute**.

L'imputazione delle ritenute d'acconto per "trasparenza" agli associati può generare un credito in capo agli stessi creando così una situazione non equilibrata in cui il singolo associato vanta un credito verso l'Eriario - il cui rimborso arriverà solo dopo anni - e contemporaneamente l'associazione professionale di cui fa parte ha (o comunque potrebbe avere) invece debiti di immediata scadenza nei confronti dell'Eriario stesso.

Per ovviare a tale disequilibrio l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n.56 del 23.12.2009, ha consentito l'utilizzazione delle ritenute subite ma non integralmente fruite dai singoli associati, per compensare debiti fiscali dell'associazione professionale (Iva, contributi dei dipendenti...) tramite modello F24 e con il rispetto di un paio di condizioni.

Nella gestione degli studi associati le ritenute d'acconto subite dall'associazione professionale vengono imputate agli associati, in proporzione alla quota che questi hanno nella partecipazione agli utili prodotti; ma le ritenute vengono operate sull'ammontare dei compensi percepiti, senza tenere conto dei costi d'esercizio e se il reddito prodotto dallo studio associato è molto più contenuto rispetto all'ammontare dei compensi (a seguito della presenza di spese di gestione...), le ritenute attribuite a ciascun associato possono risultare eccedenti rispetto all'Irpef da questi effettivamente dovuta.

Questa situazione può generare due conseguenze: una collocazione strutturale a credito degli associati e contemporaneamente uno studio associato sostanzialmente debitore a titolo di Iva, Irap, e spesso contributi previdenziali sul lavoro dipendente.

L'**articolo 5 del Tuir** disciplina l'**imputazione dei redditi prodotti in forma associata** dalle società di persone, dalle associazioni senza personalità giuridica per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, stabilendo che **i redditi prodotti dall'ente collettivo sono imputati a ciascun socio o associato, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili.**

Da ciò consegue che, ai fini delle imposte sui redditi, alle società ed associazioni in parola non viene riconosciuta una soggettività distinta da quella del socio. Inoltre, l'**articolo 22 del Tuir** prevede che *“Le 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”*. Quindi, stante la disciplina, sembrerebbe difficile sostenere che le ritenute che i soci o associati hanno in eccesso rispetto al proprio debito tributario Irpef possa portare ad una **riattribuzione delle ritenute** stesse allo studio associato.

Come si riattribuiscono le ritenute?

Con la **circolare n. 56/E/2009** l'Agenzia delle Entrate è intervenuta per chiarire questa situazione, consentendo la **riattribuzione delle ritenute**, che gli associati non sono in grado di assorbire, allo studio associato. In tal modo l'**associazione professionale può utilizzare detti crediti in compensazione**, utilizzando il **modello F24**, per il versamento di altri tributi a debito. La medesima possibilità è consentita anche alle **società di persone trasparenti** e alle società a responsabilità limitata trasparenti (ex articolo 115 e 116 del Tuir).

E' necessario evidenziare però che il diritto di eseguire la riattribuzione delle ritenute è condizionata al compimento di alcuni adempimenti, sia da parte del socio che dello studio associato, da verificare adeguatamente: al fine di poter utilizzare in compensazione le ritenute restituite vi sono **due condizioni**

da rispettare:

1. **il preventivo assenso dei soci;**
2. **indicazione del credito compensato in dichiarazione**

Il **primo requisito** necessario per poter compensare le ritenute restituite è che associati manifestino in maniera *esplicita e preventiva* il loro assenso, che può essere espresso nello statuto dell'associazione o con un atto ad hoc avente data certa, anteriore alla data del primo utilizzo in compensazione del credito. Non è necessario che sia antecedente rispetto al periodo d'imposta cui si riferiscono le ritenute o quello in cui queste sono utilizzate.

Si intendono atti aventi *data certa* quelli prodotti mediante:

- email con un sistema di posta elettronica certificata(PEC),
- scritture registrate presso gli uffici delle entrate;

Il consenso degli associati può essere riferito al credito:

- derivante dalle ritenute residue relative a un singolo periodo d'imposta, con necessità, in questo caso, di rinnovo annuale dell'atto;
- oppure può essere continuativo, cioè riferito al credito derivante da tutte le ritenute residue senza limiti di tempo, fino a revoca espressa che può avvenire con atto avente data certa o con una modifica dell'atto costitutivo.

Il **secondo requisito** necessario per poter effettuare la riattribuzione delle ritenute è l'indicazione in **dichiarazione dei redditi**, sia dello studio associato che dei soci, dell'importo delle ritenute riattribuite. Tale indicazione avviene con le seguenti modalità:

Modello Unico Società di Persone dello studio associato:

- nel quadro RN continuano ad indicarsi le ritenute subite dallo studio associato, poiché il quadro serve da supporto per la originaria imputazione ai soci/associati;
- nel quadro RO, casella 12, in relazione a ciascun socio deve essere indicato l'ammontare delle ritenute sostituite;
- nella sezione IV del quadro RX, rigo RX51, deve essere indicato l'ammontare totale delle ritenute ricevute in restituzione e del loro utilizzo ai fini della compensazione o del rimborso.

Modello Unico Persone Fisiche dei singoli soci/associati

- nel quadro RN al rigo 33, troveranno indicazione le ritenute totali del socio, tra cui anche quelle attribuite dallo studio associato;
- nel quadro RN al rigo 33, casella 3, dovrà essere indicata la quota di ritenute dello studio associato non utilizzate e riattribuite allo stesso.

Se il credito derivante dalla restituzione delle ritenute non è stato interamente utilizzato dallo studio associato entro il termine della dichiarazione successiva l'ammontare residuo può essere rigenerato e riutilizzato ferma restando la possibilità di richiedere il rimborso delle eccedenze non utilizzate.

1 febbraio 2016

Giovanna Greco