

GLI ULTIMI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA SULLE RITENUTE DELLE ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI

di Gianfranco Ferranti

L'Agenzia delle entrate ha fornito, nel corso del Forum di Italia Oggi del 22 gennaio e di Telefisco del Sole 24 Ore del 27 gennaio 2010, degli ulteriori chiarimenti in merito alla disciplina delle ritenute subite dalle associazioni professionali e dalle società di persone e attribuite alle stesse dai partecipanti.

In occasione dei detti incontri con la stampa specializzata sono state risolte alcune questioni interpretative lasciate aperte dalla circolare n. 56/E del 23 dicembre 2009 e riguardanti le modalità e la tempistica di effettuazione della scelta da parte dei soci o associati.

La data dell'atto di assenso

Nella circolare n. 56/E del 2009 è stato affermato che i soci o associati devono manifestare il loro preventivo assenso "in apposito atto avente data certa (ad esempio tramite scrittura privata autenticata) o nello stesso atto costitutivo".

Al riguardo era stato ritenuto¹ che potessero essere utilizzate anche la scrittura privata non autenticata ma registrata, la posta elettronica certificata e la lettera raccomandata senza busta, che forniscono anch'esse certezza in ordine alla data di manifestazione dell'assenso.

L'Agenzia delle entrate ha affermato, nel corso del menzionato Forum di Italia Oggi del 22 gennaio 2010, con riguardo alle modalità con cui i soci o gli associati possono formalizzare il loro assenso a che la società o associazione utilizzi in compensazione il credito relativo alla ritenute residue, che "nulla osta all'utilizzo dello strumento della posta elettronica certificata (PEC), in quanto tale strumento risulta idoneo ad attestare la certezza della data in cui viene manifestata la volontà di autorizzare la compensazione".

Nell'ambito dello stesso Forum è stato, inoltre, precisato, con riguardo al *bonus* per la capitalizzazione societaria di cui al comma 3-ter dell'art. 5 del DL n. 78 del 2009, che, ai fini della certezza della data in cui si considera effettuato l'incremento patrimoniale, può far fede, oltre alla data risultante dalla posta elettronica certificata inviata dal socio alla società, anche "la data di consegna al servizio postale risultante dal timbro datario apposto su lettera raccomandata"; non è, invece, sufficiente a tal fine "la data della delibera dei soci, se il relativo verbale non è redatto da un notaio".

Lo scomputo delle ritenute dal debito IRPEF

Nella detta circolare è stato, inoltre, precisato che i soci o associati possono attribuire alla società o associazione le ritenute che residuano "una volta operato lo scomputo dal loro debito IRPEF". Si è posto², quindi, il problema "se l'ammontare che si intende lasciare in società possa essere calcolato deducendo, oltre al debito IRPEF, anche quello di altri tributi dei soci".

Al riguardo era stato auspicato³ che fosse lasciata ai contribuenti interessati la facoltà di determinare liberamente l'importo delle ritenute da attribuire alla società o associazione, tenendo conto anche delle somme dagli stessi dovute in relazione ad altri tributi o contributi. Ciò anche in considerazione del fatto che lo "scomputo dal debito IRPEF" può avvenire pure indicando nella dichiarazione dei redditi un ammontare di ritenute superiore a quello dell'imposta sul reddito dovuta, in modo tale da utilizzare l'eccedenza a credito per compensare i detti ulteriori tributi o contributi.

¹ Si veda G. Ferranti, "Utilizzabili le ritenute anche da associazioni professionali e società personali", in Corr. Trib. n. 4/2010, pag. 241.

² Cfr. L. Gaiani, "Le spese alte premiano lo studio", in Il Sole 24 Ore del 27 dicembre 2009, pag. 19.

³ Cfr. G. Ferranti, op. loc. ult. cit.

Tale impostazione è stata condivisa dall’Agenzia delle entrate, che, nel corso di Telefisco 2010 del Sole 24 Ore, ha ritenuto che “il socio – prima di ritrasferire le ritenute residue alla società – possa trattenerne un’ulteriore quota da utilizzare per il pagamento di altri debiti di imposta o contributivi”. L’unico vincolo che sembrava emergere dalla lettura della circolare era quello secondo il quale non è possibile attribuire le ritenute alla società o associazione se dalla dichiarazione dei redditi del socio o associato emerge un debito IRPEF, perché in tal caso è necessario utilizzare previamente le ritenute per annullare tale debito.

Al riguardo era stato sostenuto⁴ che, qualora, invece, il debito IRPEF risulti “azzerato” (o comunque diminuito), anche in seguito all’utilizzazione di altre ritenute o crediti d’imposta spettanti, avrebbe dovuto essere lasciata ai soci o associati libertà di scelta in merito all’importo delle ritenute “eccedenti” che possono essere utilizzate dalla detta società o associazione.

Applicando tale principio non sarebbe risultato, quindi, necessario effettuare un conteggio proporzionale delle ritenute qualora l’associato esercitasse, ad esempio, l’attività professionale anche in forma individuale⁵.

Nel corso di Telefisco 2010 l’Agenzia non ha risposto alla parte del quesito riguardante il criterio da utilizzare in presenza di ulteriori ritenute rispetto a quelle attribuite dallo studio associato, al fine di “individuare l’importo prioritariamente utilizzato per compensare l’IRPEF netta e, dunque, per stabilire l’ammontare che può essere restituito all’associazione”.

Nel Forum di Italia Oggi l’Agenzia ha, però, affermato che, nel caso “in cui il socio abbia utilizzato erroneamente le ritenute, senza scomputare totalmente il proprio debito IRPEF, ed abbia, quindi, ritrasferito all’associazione un ammontare di ritenute residue superiore rispetto a quelle spettanti, si è dell’avviso che non possa configurarsi una responsabilità solidale della società per l’errore compiuto. Resta inteso, naturalmente, che il socio dovrà assolvere mediante il pagamento diretto il debito residuo IRPEF non scomputato dall’ammontare delle ritenute oramai ritrasferite alla società”.

Da tale importante precisazione appare possibile desumere il superamento, di fatto, del principio affermato nella circolare n. 56/E, secondo il quale non sarebbe stato possibile attribuire le ritenute alla società o associazione se dalla dichiarazione dei redditi del socio o associato emerge un residuo debito IRPEF. Infatti, anche in presenza di tale debito, non si verifica alcuna conseguenza penalizzante né per la società o associazione né per il socio o associato (se quest’ultimo provvede, naturalmente, a versare l’imposta ancora dovuta).

Si ritiene, di conseguenza, che la vicenda delle ritenute assegnate dal partecipante all’ente collettivo resti del tutto autonoma e svincolata da quella relativa all’eventuale rettifica della dichiarazione dei redditi presentata dal partecipante stesso.

Si ricorda che, una volta che le ritenute residue sono state attribuite al soggetto collettivo ed il relativo credito è stato dallo stesso utilizzato in compensazione, eventuali importi residui dello stesso non possono più essere ritrasferiti ai soci o associati, ma devono essere utilizzati esclusivamente dalla società o associazione.

La “tempistica” della scelta

L’Agenzia delle entrate non aveva precisato, nella circolare n. 56/E del 2009, il termine a partire dal quale i soci o associati possono effettuare la scelta di attribuire le ritenute “eccedenti” alla società o associazione e quest’ultima può effettuare la compensazione, ma aveva affermato che:

- i soci o associati devono manifestare il “preventivo” assenso;
- affinché la compensazione possa operare è necessario che “il credito risulti dalla dichiarazione annuale della società”;
- la revoca dell’assenso ha efficacia con riferimento “ai crediti derivanti dalle ritenute subite nel periodo d’imposta in cui è stata effettuata la revoca”.

⁴ Si veda G. Ferranti, op. loc. ult. cit.

⁵ La soluzione del conteggio proporzionale è stata ipotizzata da N. Forte, “Le ritenute all’associazione fanno i conti con la priorità”, in Il Sole 24 Ore del 29 dicembre 2009, pag. 27.

Quest'ultima previsione riguardante la revoca dell'assenso è stata ritenuta⁶ motivata dalla esigenza di assicurare l'applicazione di una disciplina "omogenea" ai crediti derivanti dalle ritenute subite nel corso dello stesso anno. Tale principio vale, naturalmente, anche in ordine agli effetti dell'assenso, che riguardano i menzionati crediti derivanti dalle ritenute relative ad un singolo anno ovvero ad una serie continuativa di anni, fino a quello nel corso del quale è effettuata l'eventuale revoca della scelta.

Era stato, quindi, ritenuto che la scelta in esame dovesse essere effettuata anteriormente alla presentazione delle dette dichiarazioni. Trattandosi di un credito IRPEF, lo stesso avrebbe potuto essere utilizzato anche prima di tale presentazione, qualora il contribuente sia in grado di determinare con certezza l'importo dello stesso che risulterà dalla dichiarazione. In tal caso l'assenso avrebbe dovuto essere manifestato anteriormente alla presentazione del modello F24 nel quale il credito è utilizzato in compensazione.

Anche tale impostazione interpretativa è stata confermata dall'Agenzia delle entrate, la quale, in occasione del Forum di Italia Oggi, ha affermato che "nulla osta a che il credito relativo alle ritenute residue subite nell'anno 2009 sia utilizzato in compensazione dall'associazione già a partire dal 1° gennaio 2010 (mediante lo specifico codice tributo), purché l'atto di assenso degli associati abbia data certa antecedente la data di compensazione, ed il credito risulti dalla dichiarazione annuale della associazione da presentare entro il termine di ordinario del 30 settembre 2010".

Si osserva che l'Agenzia non ha, però, ancora fatto conoscere il codice tributo da utilizzare e, di conseguenza, la compensazione non è ancora concretamente effettuabile.

L'Agenzia ha, inoltre, ribadito che il credito deve risultare dalla dichiarazione dei redditi dell'ente collettivo e, si ritiene, anche da quella presentata dal socio o associato, ai fini dell'effettuazione dei necessari controlli.

L'Agenzia ha, altresì, confermato che la possibilità di utilizzare i crediti IRPEF per compensare i debiti propri dell'associazione o della società può riguardare le ritenute subite nel corso del 2009 ed evidenziate in Unico 2010.

Poiché tale facoltà deriva da un'interpretazione della normativa vigente, la stessa avrebbe potuto assumere anche valore "retroattivo", quanto meno con riguardo alle ritenute subite nel 2008 ed evidenziate in Unico 2009. Si ritiene, però, difficile che tale retroattività possa concretamente operare, in considerazione del fatto che manca, in tal caso, la "preventività" dell'assenso rispetto alla già avvenuta presentazione delle dichiarazioni e, soprattutto, delle difficoltà che si creerebbero in sede di effettuazione dei relativi controlli: anche in tal caso appare, comunque, opportuno l'intervento di una conferma ufficiale.

Irrilevanza delle somme attribuite ai partecipanti

Nel corso del Forum di Italia Oggi l'Agenzia ha, infine, chiarito che l'accordo con il quale i soci o associati stabiliscono l'importo in denaro che la società o associazione deve restituire agli stessi (probabilmente dopo l'avvenuto utilizzo in compensazione con i propri debiti tributari e contributivi), a fronte delle ritenute che gli sono state attribuite, assume rilievo esclusivamente "privatistico" e che lo stesso non concorre a formare il reddito dei detti soci o associati, così come avviene per l'utile già tassato per trasparenza in capo all'ente collettivo.

Al riguardo è stato, in particolare, precisato che "non rileva ai fini tributari il modo in cui i soci recuperano il credito da loro vantato", perchè "tali partite di giro hanno natura finanziaria e non sono, pertanto, soggette ad alcun tipo di tassazione".

L'Agenzia è, quindi, pervenuta a conclusioni analoghe a quelle formulate con riguardo alla disciplina del consolidato fiscale, pur in mancanza di una previsione normativa analoga a quella contenuta nell'art. 118, comma 4, del TUIR, in base al quale non concorrono alla formazione del reddito imponibile, in quanto escluse, le somme percepite o versate tra le società che hanno optato per la detta disciplina in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti.

⁶ Si veda G. Ferranti, "Compensazioni subito in campo", in *Il Sole 24 Ore-Norme e tributi* dell'11 gennaio 2010, pag. 5.

Un'analogia problematica si pone, peraltro, anche in caso di opzione per il regime di trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 e 116 del TUIR, per il quale pure non è stata introdotta una norma che sancisca la neutralità fiscale delle somme che la società partecipata eroga ai soci o che questi versano alla prima.

Si ritiene che il chiarimento fornito in relazione alla disciplina delle ritenute sia estendibile anche alla somme erogate con riferimento al detto regime di trasparenza, che dovrebbero mantenere una piena neutralità fiscale sia per il percettore che per il soggetto erogante. Ciò in quanto, in entrambi i casi, il reddito prodotto dall'ente collettivo è già assoggettato ad imposizione per trasparenza in capo ai partecipanti e dovrebbero, quindi, risultare irrilevanti i flussi finanziari che intervengono tra i detti soggetti in conseguenza delle modalità impositive prescelte. Sarebbe, comunque, opportuno l'intervento di un esplicito chiarimento ufficiale al riguardo.

Si osserva, infine, che nel quesito sottoposto all'Agenzia era stato chiesto se le somme in discorso dovessero restare escluse da qualsiasi tipo di imposizione, sia diretta che indiretta. In base alla risposta fornita, che esclude qualsiasi tipo di tassazione, deve ritenersi che tali somme non siano imponibili, oltre che ai fini dell'IRPEF, anche a quelli dell'IVA.