



CIRCOLARE N. 18/IR DEL 12 MAGGIO 2010

**COMPENSABILITÀ DELLE ECEDENZE IRPEF DEI SOCI O ASSOCIATI CON I DEBITI TRIBUTARI
E CONTRIBUTIVI DI SOCIETÀ DI PERSONE E ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI**

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il nuovo percorso interpretativo. – 3. Ambito soggettivo di applicazione. – 4. Assenso preventivo dei soci. – 5. Il presupposto dell'imposta a debito azzerata. – 6. Importo da riattribuire e obblighi dichiarativi del soggetto partecipato. – 7. Revoca. – 8. Trattamento delle somme ricevute in contropartita del credito. – 9. Responsabilità in caso di attribuzione di importo erroneo.



1. Premessa

Il tema della compensabilità delle eccedenze di ritenute IRPEF dei soci o associati con i debiti tributari e contributivi di società di persone e associazioni professionali ha trovato un più razionale inquadramento di carattere fiscale in virtù del percorso interpretativo intrapreso recentemente dall'Agenzia delle Entrate con la circ. n. 56/E del 23 dicembre 2009.

L'Amministrazione finanziaria ha accolto, in particolare, una visione “*evolutiva e sistematica*” della disposizione recata dall'art. 22 del TUIR tesa a superare, di fatto, il rigido schema secondo cui la fruizione delle ritenute compete esclusivamente al soggetto a cui vengono imputate le corrispondenti quote di reddito.

Viene così ad essere recuperato l'originario spirito della norma appena richiamata, che si poneva quale vera e propria disposizione di favore per il contribuente ma che, nell'attuale contesto normativo, in cui valgono ad esempio le regole di compensazione c.d. “orizzontale” di cui all'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, rischiava di sortire effetti del tutto penalizzanti, nella misura in cui veniva presa in considerazione isolatamente, determinando una strutturale posizione creditoria verso l'Erario (in particolare) dei professionisti che svolgono l'attività in forma associata¹.

Ne è derivata l'apertura verso la possibilità di riattribuire alle società o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR le ritenute che residuano dopo il loro scomputo dall'IRPEF dovuta dai soci o associati, cosicché per la società o associazione tali ritenute si qualificano quali veri e propri crediti d'imposta utilizzabili in compensazione nel rispetto delle ordinarie regole previste dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, sebbene al verificarsi di alcune precise condizioni di natura applicativa di cui si dirà oltre.

Da ultimo, è appena il caso di segnalare che l'apertura verso più congeniali forme di utilizzo delle partite creditorie in parola viene incontro alle stesse esigenze di semplificazione e di economia di gestione dell'Amministrazione finanziaria, che in un orizzonte temporale abbastanza contenuto dovrebbe trovarsi alle prese con un minore numero di pratiche di rimborso.

2. Il nuovo percorso interpretativo

L'art. 22, comma 1, lettera c) ultimo periodo del TUIR stabilisce 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*”².

¹ Ai sensi dell'art. 25, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, i sostituti di imposta che corrispondono a qualsiasi titolo compensi per prestazioni di lavoro autonomo devono operare, all'atto del pagamento, una ritenuta alla fonte a titolo di acconto IRPEF nella misura del 20% del compenso corrisposto. Per i professionisti questa disposizione si traduce in un prelievo IRPEF subito alla fonte a titolo di acconto compreso tra il 30% e il 40% del reddito di lavoro autonomo; per tali soggetti, infatti, i costi inerenti all'attività che possono essere scomputati in sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo dai compensi percepiti (su cui si applica la ritenuta alla fonte del 20%) si attestano tra il 25% e il 50% dei compensi stessi. La questione è stata – da ultimo – sollevata in occasione della Seconda Conferenza annuale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili che si è tenuta a Roma il 19 novembre 2009.

² Cfr., al riguardo, quanto previsto dal combinato disposto degli art. 23 e 25 o 25-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, riguardo, rispettivamente al novero dei soggetti tenuti ad applicare la ritenuta (sostituti d'imposta) e alle ritenute previste sui compensi di



La disposizione, se considerata isolatamente, non lascerebbe spazi di manovra al contribuente; in tal senso, pertanto, prima della diffusione delle conclusioni raggiunte con la circ. n. 56/E del 23 dicembre 2009, la prassi applicativa ne aveva decretato l'esclusivo utilizzo da parte del socio o associato, escludendo qualsivoglia forma di riattribuzione alla società o associazione delle ritenute non utilizzate.

Questa impostazione si è tuttavia rivelata penalizzante in tutta una serie di circostanze in cui l'incidenza dei componenti negativi rispetto a quelli positivi sia stata particolarmente elevata, situazioni in cui, a seguito del trasferimento delle ritenute connesso all'applicazione del regime di trasparenza fiscale da parte, ad esempio, di associazioni professionali, maturano importi a credito in capo all'associato destinati ad essere riportati *ex novo* in dichiarazione o a essere richiesti a rimborso, a dispetto della possibilità per l'associazione di compensare sin da subito il credito IRPEF rimasto inutilizzato in capo all'associato, ad esempio al momento di versare gli importi dovuti all'Erario a titolo di IVA o di IRAP.

Analoghe situazioni possono verificarsi nel caso di società di persone o comunque di soggetti "trasparenti" sul piano fiscale che effettuano prestazioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, in quanto anche su tali provvigioni viene ad essere applicata una ritenuta a titolo di acconto³.

Nel merito, secondo l'Amministrazione finanziaria, la riportata previsione recata dall'art. 22 del TUIR richiede all'interprete una necessaria operazione di coordinamento con quanto previsto riguardo alla facoltà di compensare imposte e contributi, riconosciuta dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, a tutti i contribuenti che effettuano versamenti diretti. Da un lato, siamo infatti in presenza di una disposizione il cui tenore letterale depona per lo scomputo delle ritenute esclusivamente dalle imposte dovute dai soci o associati, mentre dall'altro è stata prevista, alla luce della facoltà introdotta dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, la generalizzata possibilità di compensazione tra imposte e contributi di natura diversa. Detto articolo, in particolare, al comma secondo, elenca i crediti e i debiti che possono formare oggetto di compensazione, menzionando espressamente, al numero 1), quelli relativi alle imposte sui redditi.

Ove si intenda dunque adottare una chiave di lettura "*evolutiva e sistematica*", non si può trascurare, a parere dell'Amministrazione finanziaria, che la predetta posizione creditoria, essendo relativa alla sfera dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, rientra da un punto di vista oggettivo tra i crediti che possono essere utilizzati in compensazione, ai sensi del già citato art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997. Inoltre, va considerato che la disposizione attualmente recata dall'art. 22 del TUIR rappresentava, in origine, una norma necessitata in quanto consentiva lo scomputo delle ritenute a un soggetto diverso da quello che le aveva subite (società o associazione) soltanto perché quest'ultimo, in virtù del principio di trasparenza, non costituiva (così come ancora attualmente) il soggetto passivo ai fini delle imposte sui redditi. Tale norma, dunque, nelle intenzioni originarie del Legislatore, non conteneva alcun divieto nei confronti della società o associazione, ma sanciva soltanto un diritto a favore dei soci o associati.

lavoro autonomo e su altri redditi o sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari.

³ Al riguardo l'art. 25-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 prevede l'applicazione di una ritenuta con l'aliquota prevista per il primo scaglione di reddito su un importo corrispondente, a seconda dei casi, al 50 od al 20 per cento delle provvigioni.



È evidente che, nell'attuale contesto normativo, la disposizione in commento, se interpretata isolatamente, potrebbe sortire effetti penalizzanti per il socio o associato laddove quest'ultimo abbia debiti tributari o contributivi inferiori alle ritenute imputategli per legge⁴.

Pertanto, secondo l'Amministrazione finanziaria, i soci o associati di società e associazioni di cui all'art. 5 del TUIR possono accordare espressamente il proprio consenso all'utilizzo da parte della società o associazione delle ritenute che residuano una volta operato lo scomputo dal proprio debito IRPEF, con la conseguenza che il credito ad esse relativo potrà essere utilizzato dalle prime in compensazione per i pagamenti di altre imposte e contributi attraverso il modello F24.

È chiaro, peraltro, che questa maggiore elasticità nei riguardi delle esigenze di carattere finanziario del contribuente non può tramutarsi in un vero e proprio arbitrio in relazione alla gestione di poste creditorie nei confronti dell'Erario. Pertanto, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. n. 56/E del 2009, ha posto l'accento sul fatto che non sono ammessi ripensamenti in ordine alla scelta effettuata, nel senso che una volta che le ritenute residue siano state riattribuite alla società o associazione e tale credito sia stato da queste utilizzato in compensazione con i propri debiti tributari e previdenziali, eventuali ulteriori importi residui di credito non potranno più essere ritrasferiti ai soci medesimi.

3. Ambito soggettivo di applicazione

La scelta in esame è consentita *“ai soci o associati delle società o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR”*, vale a dire agli associati degli studi professionali costituiti ai sensi della L. n. 1815/1939 e ai soci di quelli costituiti in forma di società semplice, nonché a quelli delle società tra avvocati disciplinate ai sensi del D.Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96⁵, ipotesi quest'ultima in cui i redditi prodotti vanno ricondotti, secondo quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria, nell'alveo dei redditi di lavoro autonomo⁶, rendendosi pertanto applicabile al riguardo il regime fiscale delle ritenute sui relativi compensi, ai sensi di quanto previsto dall'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973. Per un'analisi esaustiva dei soggetti che possono avvalersi della nuova interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, occorre dunque prendere in considerazione tutti quei casi in cui vengono a sovrapporsi due istituti: il regime di applicazione delle ritenute sui compensi di lavoro autonomo o sulle commissioni di agenzia ed affini, previsto dagli artt. 25 e 25-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, e il regime della cd. *“trasparenza fiscale”*, cui è connesso lo stesso trasferimento delle ritenute in esame.

Merita osservare che i chiarimenti formulati dall'Agenzia delle Entrate con la circ. n. 56/E del 2009 fanno leva sulla necessità di individuare soluzioni logiche, volte ad affrontare in modo sistematico quei casi in cui, per effetto della sovrapposizione del regime di c.d. *“trasparenza fiscale”* con l'applicazione delle ritenute fiscali in capo alla società partecipata, si presentano difficoltà nell'utilizzo di partite creditorie che diversamente sarebbero, il più delle volte, destinate a formare oggetto di rimborso.

⁴ In merito l'Agenzia delle entrate osserva che tale disposizione è presente nel Testo unico fin dalla data della sua approvazione e, dunque, da prima che il Legislatore, con il ricordato art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, abbia introdotto la facoltà di compensare imposte e contributi a tutti i contribuenti che effettuano versamenti diretti.

⁵ Attuativo della direttiva 98/5/CE del 16 febbraio 1998.

⁶ Si rinvia, al riguardo, ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la ris. 28 maggio 2003, n. 118/E.



Si pensi ai soci delle società di persone che subiscono ritenute d'acconto, come nel caso delle società che svolgono prestazioni, anche occasionali, inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari; ipotesi comunque meno rilevante rispetto a quella degli studi associati, dal momento che, ai sensi dell'art. 25-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, sulle provvigioni deve essere operata una ritenuta a titolo di acconto commisurata, a seconda dei casi, al 50% o al 20% delle stesse e applicata considerando come aliquota di riferimento quella prevista ai fini IRPEF per il primo scaglione di reddito.

Il regime di riattribuzione delle ritenute di cui alla circ. n. 56/E del 2009 sembra potersi estendere anche all'ipotesi delle imprese familiari, che pure sono caratterizzate dall'imputazione di una parte minoritaria dei redditi ai collaboratori, ed analoghe considerazioni valgono per le aziende coniugali⁷.

Inoltre, sempre per quanto concerne la sfera dei soggetti che realizzano redditi d'impresa, analoghe esigenze di quelle prospettate per le società di persone che svolgono un'attività basata su provvigioni potrebbero emergere con riferimento alle società di capitali "trasparenti" per opzione ai sensi dell'art. 115 o 116 del TUIR⁸, fermo restando, a quest'ultimo riguardo, che siamo in presenza di due casi in cui il soggetto partecipante non dovrebbe presentare particolari ostacoli a "monetizzare" il credito scaturante dalle ritenute del soggetto partecipato emergente dalla propria dichiarazione dei redditi, attraverso il consueto utilizzo in compensazione c.d. "orizzontale". Peraltro, nel caso della c.d. "piccola trasparenza" il credito IRPEF riattribuito si candiderebbe a rientrare, a seguito dell'opzione preventiva del socio per il regime di riattribuzione in esame, nell'orbita IRES.

Dovrebbe dunque potersi considerare superata l'interpretazione fornita a suo tempo dall'Amministrazione finanziaria in merito allo specifico caso dell'attribuzione delle ritenute a seguito dell'imputazione ai soci del reddito di una società di capitali partecipata, che sul punto non lasciava molti margini di manovra agli operatori del settore⁹. Sul punto è appena il caso di considerare che le istruzioni poste a corredo del quadro TN nulla dispongono riguardo a poste eventualmente riattribuite alla società partecipata, e che nel complesso la modulistica del Mod. UNICO 2010-SC non lascia trasparire alcuna apertura verso soluzioni di tale natura, a

⁷ Va ricordato che se l'attività è esercitata in società fra i coniugi (coniugi cointestatari della licenza ovvero coniugi entrambi imprenditori), le aziende coniugali sono tenute ad utilizzare il Mod. UNICO SP; diversamente se invece le stesse non sono gestite in forma societaria i coniugi devono presentare il Mod. UNICO PF.

⁸ Invero, i casi in cui si rende applicabile il regime della trasparenza fiscale si estendono sino ad assorbire l'ipotesi del *trust* con beneficiari individuati, sulla quale non è possibile dilungarci in questa sede, rinviando, da un lato, a quanto previsto al riguardo dall'art. 73, comma 2, del TUIR e, da un altro, alla consultazione delle istruzioni poste a corredo del quadro PN del Mod. UNICO 2010.

⁹ In particolare, con la circ. n. 49/E del 22 novembre 2004 l'Agenzia delle Entrate ebbe modo di sostenere che in base a quanto previsto dall'art. 115, comma 3, del TUIR, le ritenute d'acconto subite dalla partecipata e i "relativi" crediti d'imposta devono essere obbligatoriamente imputati ai soci secondo la percentuale di partecipazione agli utili e sono da questi scomputabili dalle proprie imposte, con la conseguenza che la società partecipata non può trattenere per se stessa le ritenute, i relativi crediti, e gli acconti, i quali devono essere necessariamente ripartiti tra i soci.



partire dalla mancanza nel quadro RX di una specifica sezione in cui far convogliare queste partite creditorie la cui provenienza è da ascrivere alla deliberata scelta posta in essere da parte dei soci¹⁰.

Il punto necessita quindi di ulteriori chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

4. Assenso preventivo dei soci

Come si è già segnalato, l'apertura dell'Amministrazione finanziaria verso un più congeniale utilizzo delle ritenute residue non può tradursi in un indiscriminato arbitrio al riguardo, rendendosi necessario salvaguardare le esigenze di chiarezza e di certezza in ordine all'utilizzo delle partite creditorie in esame.

Al riguardo, con la citata circ. n. 56/E del 2009 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'eventuale utilizzo in compensazione da parte della società o associazione del credito relativo alle ritenute residuanti dallo scempe IRPEF richiede il preventivo assenso dei soci o associati.

Detta manifestazione di volontà può essere espressa anche in via generalizzata, in apposito atto avente data certa (ad esempio tramite scrittura privata autenticata) o nello stesso atto costitutivo. Con la circ. n. 12/E del 12 marzo 2010 (paragrafo 2.1.2), che recepisce le risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata, l'Amministrazione finanziaria ha poi precisato che al fine di dotare di data certa l'atto recante la manifestazione di volontà del socio è ammesso anche il ricorso alla Posta elettronica certificata (PEC); si ritiene, al riguardo, che analoghe considerazioni valgano in relazione alla possibilità di adottare la scrittura privata non autenticata ma registrata e la lettera raccomandata senza busta con relativo timbro recante la data della spedizione, strumenti che forniscono comunque certezza in ordine alla data di manifestazione dell'assenso.

In pratica, in base alle precisazioni fornite con la citata circ. n. 56/E del 2009, l'assenso dei soci può essere riferito:

- al credito derivante dalle ritenute residue relative a un singolo periodo d'imposta;
- al credito derivante da tutte le ritenute residue senza limiti di tempo, fino a revoca espressa (assenso generalizzato)¹¹.

È appena il caso di sottolineare che nella prima delle due ipotesi prospettate si rende necessario provvedere, di anno in anno, a formalizzare il rinnovo del proprio assenso.

Ciò posto, una prima questione sulla quale avremo modo di ritornare¹² investe la natura e gli effetti dell'assenso fornito dai soci: nella specie, è da ritenere che l'atto costituisca una semplice manifestazione di volontà espressa nell'ambito di un rapporto privatistico tra i soci e il soggetto partecipato, che per produrre concreti effetti nei

¹⁰ In senso negativo depone, peraltro, anche la ris. n. 6/E del 11 febbraio 2010 dell'Agenzia delle Entrate, istitutiva del codice tributo "6830", utilizzabile da parte delle società od associazioni per la riattribuzione delle eccedenze in esame. Detto codice è infatti denominato "*Credito IRPEF derivante dalle ritenute residue riattribuite dai soci ai soggetti di cui all'art. 5 del TUIR*".

¹¹ In base a quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate l'assenso può essere revocato con le stesse modalità con cui è stato fornito, con efficacia relativa ai crediti derivanti dalle ritenute subite nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata la revoca. In merito si rinvia al successivo paragrafo 7.

¹² Si rinvia, in particolare, al paragrafo 7.



confronti dell'Amministrazione finanziaria deve necessariamente essere seguito dall'indicazione in dichiarazione dei crediti riattribuiti¹³.

Detto impegno esplica infatti efficacia per i soli soggetti in campo, vale a dire la società o associazione e i soci o associati, senza chiamare in causa l'Agenzia delle Entrate, secondo uno schema che in buona parte dei casi è destinato a lasciare la più ampia libertà di scelta al socio stesso.

Altra questione di interesse attiene all'eventuale necessità di una scelta congiunta da parte dei soci o associati per il regime di riattribuzione delle ritenute alla società o associazione partecipata. Sul punto, non è necessaria una adesione totalitaria da parte dei soci, in quanto il trasferimento delle ritenute residue è collegato alla specifica situazione fiscale di ciascun socio o associato, e in linea generale non risulta in alcun modo influenzato dalla posizione degli altri partecipanti.

In verità, una concordanza di intenti potrebbe rendersi opportuna, più che tra i soggetti partecipanti, i cui interessi possono effettivamente divergere al riguardo senza che emergano particolari pregiudizi rispetto alle prerogative di controllo dell'Amministrazione finanziaria, tra la società o associazione e il singolo socio o associato che intende attribuire le eccedenze di ritenute rimaste inutilizzate. Diversamente potrebbero emergere, in casi del tutto patologici peraltro, ma si pensi a studi con molti associati, conflitti di attribuzione tra i due soggetti in campo, con annesse incomprensioni da parte dell'Ufficio accertatore in caso di dichiarazioni fiscali discordanti sul punto in esame, circostanze che inducono a sostenere l'opportunità che tra il socio o associato e la società o associazione rimanga opportuna traccia di un vero e proprio accordo preventivo in merito alla scelta effettuata, nel quale potrebbero trovare spazio anche altri aspetti di rilievo, quali ad esempio le modalità di pagamento al socio delle ritenute riattribuite alla società o associazione.

D'altro canto, va osservato che, in base a quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, affinché la compensazione possa operare è necessario che ricorra al contempo l'ulteriore condizione enunciata dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, vale a dire che il credito risulti dalla dichiarazione annuale del soggetto partecipato. Si è dunque portati a sostenere che, in base alle precisazioni fornite sul punto dall'Amministrazione finanziaria, in ogni caso il soggetto partecipato sia in ultima analisi chiamato a formalizzare il proprio assenso attraverso la compilazione degli appositi campi previsti a partire da quest'anno nel Mod. UNICO 2010-SP, nonché attraverso il concreto utilizzo in compensazione dei crediti in questione con il Mod. F24.

Nella fase successiva alla diffusione dei chiarimenti forniti nella circ. n. 56/E del 2009 ci si è poi interrogati sul momento a partire dal quale le ritenute riattribuite alla società o associazione partecipata possono essere utilizzate a scomputo degli altri tributi e/o contributi dovuti, attraverso il modello di pagamento F24. Al riguardo, posto che in base a tali chiarimenti l'eventuale utilizzo in compensazione da parte della società o associazione del credito relativo alle ritenute dalla stessa subite richiede il preventivo assenso da parte dei soci, è da ritenersi, e in tal senso si è espressa recentemente anche l'Amministrazione finanziaria¹⁴, che questa manifestazione di volontà, in sé non impegnativa nei confronti dell'Erario, debba essere formalizzata, secondo

¹³ Il punto richiede in realtà una analisi più approfondita, per la quale si rinvia ai paragrafi successivi, basata cioè anche sull'esame di altri aspetti, quali ad esempio la condizione di indicare le poste riattribuite nella dichiarazione dei redditi del soggetto partecipato o il profilo sanzionatorio emergente in caso di attribuzione di importi maggiori rispetto a quelli trasferibili.

¹⁴ Cfr. circ. n. 12/E del 2010 (paragrafo 2.12).



le modalità già illustrate, almeno prima che il soggetto partecipato provveda a presentare il predetto Mod. F24 in cui viene ad essere utilizzato il credito, ferma restando, altresì, che tale partita creditoria oggetto di riattribuzione deve comunque essere indicata nella dichiarazione dei redditi del soggetto partecipato.

Inoltre, il credito rappresentato dalla ritenuta riattribuita potrà essere utilizzato a partire dal primo giorno successivo alla chiusura del periodo d'imposta di rilevanza fiscale dei redditi e delle correlate ritenute, in aderenza, peraltro, oltre che alle previsioni di cui al più volte citato art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, anche al meccanismo procedurale che caratterizza la cessione delle eccedenze infragruppo di cui all'art. 43-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602¹⁵. In ogni caso, tale utilizzo da parte del soggetto partecipato poggia su due irrinunciabili presupposti di ordine fattuale:

- il socio è tenuto a formalizzare in epoca precedente a quella di utilizzo del credito la propria volontà di rinunciare alle eccedenze del credito IRPEF;
- alla data di effettivo utilizzo del credito in esame detto socio deve essere in grado di calcolare le proprie imposte sui redditi dovute all'Erario e dunque di confermare che in relazione al periodo d'imposta di competenza delle ritenute è maturata una eccedenza a credito IRPEF trasferibile al soggetto partecipato.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha espressamente confermato l'operatività del meccanismo di riattribuzione in esame sin dalle ritenute applicate nel corso del 2009 ed oggetto di dichiarazione nel corso del corrente periodo d'imposta¹⁶, derivandone che nella generalità dei casi le ritenute sui compensi corrisposti nel corso dell'anno 2009 possono essere utilizzate sin dal 1° gennaio 2010, sempre che le relative ritenute siano espresse nel Mod. UNICO 2010-SP e che l'assenso sia formalizzato in un atto di data anteriore a quella di concreto utilizzo da parte della società partecipata.

Qualche dubbio emerge, invece, in relazione ad eventuali operazioni di applicazione a ritroso del meccanismo in esame alle ritenute maturate nel corso dell'anno 2008 (e dichiarate nel Mod. UNICO 2009), in considerazione della rilevanza sin qui attribuita alla dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta di maturazione delle ritenute.

Il dubbio attiene alla possibilità di "restituire" al soggetto collettivo le eccedenze IRPEF derivanti da annualità pregresse al 2009 e non ancora richieste a rimborso dal socio o associato.

Al riguardo la posizione dell'Amministrazione finanziaria è parsa abbastanza netta nel richiedere, quale regola generale di natura procedurale:

- che l'assenso da parte del socio o associato venga reso in una fase preventiva rispetto al momento in cui le ritenute riattribuite fanno la loro comparsa nella dichiarazione dei redditi della società o associazione;
- che l'operazione in esame debba essere perfezionata nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui rilevano i proventi sui quali le ritenute sono state effettuate.

Se ci si pone in tale ottica, riesce dunque difficile sostenere che, a regime, in relazione alle ritenute relative a un determinato periodo d'imposta, la scelta di riattribuire le stesse possa efficacemente essere effettuata in una

¹⁵ Si rinvia, al riguardo, alle istruzioni poste a corredo del quadro RK del Mod. UNICO 2010-SC.

¹⁶ Si vedano al riguardo la circ. n. 12/E del 2010 (paragrafo 2.10).



dichiarazione dei redditi successiva a quella nella quale esse sono state dichiarate, dovendosi invece ritenere che la mancata riattribuzione delle medesime ritenute nella dichiarazione originaria attesti in modo definitivo la mancata manifestazione della volontà in ordine al trasferimento di tali specifiche partite creditorie.

Se dunque tale regola si candida ad esplicitare effetti a regime, in ossequio alle summenzionate esigenze di certezza nella regolazione di partite creditorie nei confronti dell'Erario, non ci si può esimere, d'altro canto, dal segnalare che si renderebbe comunque opportuna, nell'immediato, una deroga in relazione alla specifica situazione in essere al 31 dicembre 2009, tanto alla luce dell'applicabilità dei principi enunciati nella circ. n. 56/E del 2009 sin dall'introduzione dell'istituto della compensazione c.d. orizzontale.

Molti professionisti, infatti, pur avendo accumulato negli anni addietro posizioni creditorie nei confronti dell'Erario, proprio in ragione del divieto di riattribuire le ritenute in esame, potrebbero non aver comunque presentato richiesta di rimborso, per cui una apertura verso la possibilità di attribuire tali crediti al soggetto partecipato sortirebbe, anche se a posteriori, i medesimi effetti che si è inteso perseguire con la linea interpretativa accolta dall'Amministrazione finanziaria.

Merita peraltro segnalare che il meccanismo dichiarativo del credito derivante dall'eccedenza di ritenute pregresse ancora attualmente non compensate fa sì che l'IRPEF a debito esposta nel quadro RN sia prioritariamente compensata proprio con detta eccedenza a credito derivante dalla precedente dichiarazione, con la conseguenza di "liberare" un importo maggiore di ritenute "correnti" potenzialmente da attribuire al soggetto partecipato.

5. Il presupposto dell'imposta a debito azzerata

In base all'impostazione accolta dall'Agenzia delle Entrate con la circ. n. 56/E del 2009, la possibilità di riattribuire le ritenute al soggetto partecipato matura, concretamente, se, una volta operato lo scomputo delle partite creditorie dall'imposta dovuta con il completo azzeramento dell'IRPEF a debito, emerge un importo residuo ancora nella disponibilità del soggetto dichiarante. Questo assunto si traduce, concretamente, nella sussistenza di un importo massimo attribuibile al soggetto partecipato che si ottiene, nella generalità dei casi, calcolando la differenza tra l'importo delle predette ritenute e l'IRPEF a debito maturata in corso d'anno.

Occorre, tuttavia, chiarire, preliminarmente, se possano essere prese in considerazione anche le altre partite creditorie del socio o associato.

Va osservato sin da subito, peraltro, che in base all'impostazione appena commentata e alle indicazioni ricavabili dalla modulistica approvata in corso d'anno, nessuna rilevanza viene ad essere assunta da eventuali altri debiti che il socio presenta verso l'Erario a titolo di acconto per l'annualità successiva a quella cui si riferisce la dichiarazione dei redditi in cui le ritenute in parola sono oggetto di riattribuzione.

Alla luce anche delle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, non emerge, invece, un importo "minimo" attribuibile al soggetto partecipato, quanto meno sotto il profilo fiscale, per cui eventuali obblighi potrebbero emergere esclusivamente nell'ambito di accordi in essere tra il socio o associato e il soggetto partecipato.

Una prima complicazione di ordine logico emerge in ragione della necessità di gestire, da parte del socio, nel quadro RN del Mod. UNICO PF, le ulteriori partite creditorie utilizzabili a scomputo dell'IRPEF dovuta. In presenza di altri crediti d'imposta nella disponibilità del soggetto dichiarante ci si potrebbe chiedere, in



particolare, se sia necessario fare riferimento all'adozione di un preciso criterio di priorità, circostanza che imporrebbe la regolazione del "traffico" di tutte le partite creditorie utilizzate nel quadro RN.

Di queste complicazioni è parsa consapevole anche l'Amministrazione finanziaria, che ha fornito importanti elementi di valutazione nelle istruzioni poste a corredo del Mod. UNICO 2010-PF.

Tradizionalmente, se si prende ad esempio in considerazione la posizione di un professionista che provvede alla determinazione dei propri redditi nel quadro RE, le ritenute attribuite per "trasparenza" entrano in gioco all'atto di liquidare l'imposta a debito, e dunque in una fase che può dirsi successiva rispetto a quella che caratterizza l'applicazione delle detrazioni sull'imposta lorda, nonché rispetto all'applicazione di varie tipologie di crediti d'imposta.

Le ritenute attribuite per trasparenza al professionista, in particolare, trovano spazio inizialmente nella colonna 9 di ciascuno dei rigi da RH1 ad RH4, per poi essere infine recepite nel quadro RN, rigo RN33.

Nelle istruzioni poste a corredo di quest'ultimo rigo l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la colonna 3 ospita le ritenute oggetto di riattribuzione alla società o associazione di cui all'art. 5 del TUIR, utilizzabili da quest'ultimo soggetto in compensazione dei propri debiti tributari o previdenziali, chiarendo al contempo che tale facoltà non può essere utilizzata se dal quadro RN emerge un'imposta a debito, vale a dire un valore positivo indicato nel rigo RN42. Ne consegue che ai fini della determinazione del quantum trasferibile alla società od associazione di cui all'art. 5 del TUIR occorre prendere in considerazione, tra le altre, anche alcune voci di rilievo allocate dopo il rigo differenza (rigo RN34) quali:

- eventuali crediti d'imposta liquidati nel quadro RU (rigo RN35);
- eventuali eccedenze d'imposta riportate in avanti da precedenti dichiarazioni e non già compensate in senso orizzontale (saldo netto dei rigi RN36 ed RN37);
- gli acconti d'imposta versati dal contribuente (rigo RN38).

Da quanto esposto, trova conferma che tali poste, così come le voci di credito allocate in dichiarazione prima del predetto rigo differenza¹⁷, possono autonomamente ridurre o azzerare l'imposta a debito dovuta dal contribuente, aprendo conseguentemente le porte alla facoltà di attribuzione delle ritenute eccedenti al soggetto partecipato.

Tale conclusione risulta implicitamente confermata dall'art. 22 del TUIR. Sul punto la disposizione appena richiamata prevede che risultano utilizzabili a scomputo dell'imposta lorda:

- prima i crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero;
- poi le somme anticipate a titolo di acconto dell'imposta;
- da ultimo, le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate sui redditi che concorrono a formare il reddito complessivo (e su quelli tassati separatamente).

Altra questione attiene, infine, al caso in cui il socio o associato presenti, oltre a ritenute ricevute in base al descritto meccanismo di "trasparenza fiscale", anche altre ritenute relative a compensi incassati su base

¹⁷ Ad esempio, gli importi spettanti a titolo di credito per i redditi prodotti all'estero, di cui all'art. 165 del TUIR, allocati nel rigo RN31.



individuale¹⁸. Nel caso, si porrebbe il dubbio di quale criterio di priorità utilizzare nel momento in cui si “interviene” sull’imposta a debito emergente nel quadro RN del Mod. UNICO¹⁹.

In merito è appena il caso di osservare che esigenze di semplificazione depongono inequivocabilmente per l’adozione di uno schema di semplice e lineare applicazione, basato su una piena libertà di attribuzione di tali ritenute da parte del socio o associato, una volta azzerato il debito IRPEF. Non emerge, in altri termini, alcun criterio di priorità al riguardo, nemmeno in relazione all’utilizzo di ritenute di diversa “provenienza” rispetto a quelle imputate per trasparenza e tali ritenute vanno assimilate a tutti gli effetti alle altre partite creditorie nella disponibilità del contribuente.

6. Importo da riattribuire e obblighi dichiarativi del soggetto partecipato

Nello schema logico/procedurale che si è venuto a delineare in merito alla questione dell’attribuzione delle ritenute residue al soggetto partecipato, l’eventuale presenza di un’imposta a debito nella dichiarazione del socio/associato si pone quale naturale ostacolo, anche sul piano logico²⁰, alla riattribuzione delle ritenute alla società o associazione, così che, essenzialmente, l’ipotesi in cui si verifichi una discrepanza dichiarativa di tal genere può agevolmente essere ricondotta alla casistica dell’errore.

Per altri versi, una volta appurato il rispetto di tale condizione applicativa, il socio o associato non è ovviamente tenuto a trasferire al soggetto collettivo l’intera eccedenza di ritenute residue di cui dispone, potendo trattenere una ulteriore quota da utilizzare per il pagamento di altri debiti d’imposta o contributivi²¹.

Il soggetto dichiarante (socio o associato) può quindi trasferire alla società o associazione anche un credito il cui importo è inferiore rispetto alla predetta eccedenza residua, optando conseguentemente per l’utilizzo in compensazione cd. “orizzontale” delle somme a credito dichiarate nel quadro RN del Mod. UNICO PF, previo transito per il prospetto allocato nel quadro RX²². Questa possibilità assume un certo rilievo, in particolare, allorché il socio o associato svolga contestualmente una attività professionale su base “individuale” ovvero in presenza di altri redditi imponibili.

Alla luce di tali considerazioni, appare evidente che siamo in presenza di una operazione che comporta un duplice trasferimento delle partite creditorie originariamente rappresentate dalle ritenute applicate sui compensi

¹⁸ Il caso è quello in cui l’associato sia a sua volta titolare di partita IVA e svolga la propria attività professionale anche in forma individuale.

¹⁹ A seconda infatti che si considerino utilizzate per prime o per ultime le ritenute subite individualmente, l’importo attribuibile al soggetto partecipato tenderebbe corrispondentemente ad incrementarsi od a contrarsi, talché al riguardo è stata prefigurata anche una soluzione tendente ad applicare un criterio di tipo proporzionale, basato sul raffronto tra la provenienza del reddito – maturato in forma individuale od imputato per trasparenza – rispetto alla totalità del reddito prodotto dal contribuente. Tale impostazione di stampo proporzionale andrebbe dunque rispettata anche all’atto di scomputare le ritenute dall’imposta dovuta all’Erario nel quadro RN.

²⁰ Viene infatti meno tutto l’interesse al trasferimento delle partite creditorie in esame, quanto meno in relazione alle somme “spendibili” per azzerare il debito IRPEF.

²¹ Si veda la già citata risposta fornita con la circ. n. 12/E del 2010 (paragrafo 2.11).

²² In particolare, l’eventuale credito indicato nel rigo RN43 trova spazio nella colonna 1 del rigo RX1, sezione prima del quadro RX, per poi essere allocato, in caso di utilizzo in senso “orizzontale”, nella colonna 4 del medesimo rigo.



di lavoro autonomo o sulle provvigioni di agenzia. Queste ritenute, in particolare, una volta che sono transitate nel Mod. UNICO PF, assumono la natura di vere e proprie eccedenze di imposta, utilizzabili a livello individuale o, in alternativa, attraverso il meccanismo di riattribuzione, secondo uno schema che pone su un piano di assoluta priorità la volontà del socio.

Va osservato che questa ulteriore opportunità di utilizzo delle ritenute che residuano, peraltro già ricavabile autonomamente in base ai consueti meccanismi di gestione dei crediti d'imposta in dichiarazione, delinea una doppia possibilità di utilizzo per il credito d'imposta emergente dalla dichiarazione dei redditi, che può infatti essere utilizzato a scomputo delle altre imposte e contributi dovuti all'Erario a titolo personale, oppure essere riattribuito al soggetto partecipato.

Ulteriori obblighi dichiarativi emergono peraltro a carico della società o associazione professionale di cui all'art. 5 del TUIR, destinataria del trasferimento delle predette ritenute.

Al riguardo la stessa Amministrazione finanziaria ha ritenuto opportuno precisare che affinché la compensazione possa operare è necessario che ricorra l'ulteriore condizione enunciata dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, vale a dire che il credito risulti dalla dichiarazione annuale della società od associazione. In tal senso è stata quindi riorganizzata la modulistica approvata con il provvedimento direttoriale del 1° febbraio 2010. In particolare, nel quadro RK del Mod. UNICO 2010-SP è stato aggiunto uno specifico campo (campo 12) deputato ad accogliere le ritenute riattribuite da parte di ciascun socio od associato²³ al soggetto dichiarante. La somma degli importi trasferiti al soggetto dichiarante da ciascun socio od associato va quindi riportata nel quadro RX, che a partire da quest'anno presenta una nuova specifica sezione deputata a gestire l'utilizzo del credito IRPEF oggetto di questa doppia operazione di trasferimento. Il credito che nel complesso è stato riattribuito al soggetto dichiarante trova quindi ospitalità nella colonna 3 del rigo RX19, e dalla lettura delle istruzioni poste a corredo della novella sezione IV del quadro RX emerge che alla società od associazione dichiarante è stata comunque accordata la possibilità di optare, una volta riportato l'ammontare complessivo del credito ricevuto dai soci od associati (colonna 3), per la richiesta di rimborso (colonna 4), in alternativa alla via dell'utilizzo del credito in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241/1997 (colonna 5).

In ogni caso, in particolare, nella colonna 5 del rigo RX19 gli importi a credito vanno indicati al lordo degli eventuali utilizzi già effettuati, impieghi che possono essere tradotti in pratica sin dall'inizio del periodo d'imposta successivo a quello di formazione delle ritenute poi oggetto di trasferimento.

7. Revoca

Si è già avuto modo di segnalare che l'assenso accordato dai soci o associati allo scomputo delle ritenute residue da parte del soggetto partecipato può essere riferito a tutte le ritenute residue, senza limiti di tempo, con effetti che non risultano pertanto circoscritti a un unico periodo d'imposta. Naturalmente questa manifestazione di volontà può comunque essere oggetto di revoca in un secondo momento.

²³ Si tratta delle posizioni di ciascun socio o associato in essere alla chiusura dell'esercizio della società o associazione di cui all'art. 5 del TUIR.



Al riguardo l'Agenzia delle Entrate, con la citata circ. n. 56/E del 2009, ha sottolineato che si rende comunque necessario predisporre, conformemente a quanto già chiarito per l'iniziale assenso, un atto avente data certa o una modifica dell'atto costitutivo²⁴.

Quanto invece al momento da cui decorrono gli effetti della revoca, è stato chiarito che questi ultimi maturano con riferimento ai crediti derivanti dalle ritenute subite nel periodo d'imposta in cui la stessa è stata effettuata.

Va subito sottolineato che le due tipologie di scelta in esame – assenso o revoca – non risultano sincronizzate sul piano della decorrenza degli effetti.

L'opzione originaria, infatti, esplica i propri effetti anche in relazione alle ritenute maturate nel periodo d'imposta precedente rispetto alla data della manifestazione dell'assenso, ove quest'ultima scelta sia esercitata in epoca utile per l'inserimento dei corrispondenti dati in dichiarazione e per consentire l'utilizzo delle poste creditorie in gioco da parte del soggetto partecipato. Né può essere trascurata, al contempo, l'ipotesi in cui nel corso di un medesimo anno si presentino due manifestazioni di volontà di segno opposto.

Ipotizzando, ad esempio, che l'opzione per l'attribuzione delle ritenute residue sia stata esercitata in forma generalizzata a febbraio del corrente anno, se a seguito di sopravvenuti nuovi elementi di valutazione il socio o associato provvede, dopo qualche mese, a revocare il proprio assenso, seguendo anche in questo caso le forme richieste nel documento di prassi appena richiamato, resta ferma la possibilità, da parte del soggetto partecipato, di utilizzare le ritenute relative al periodo d'imposta precedente a quello della revoca – eventualmente riattribuite dal socio o associato – in compensazione cd. “orizzontale” ai sensi di quanto previsto dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

8. Trattamento delle somme ricevute in contropartita del credito

Il trasferimento delle ritenute residue al soggetto “trasparente” di cui all'art. 5 del TUIR realizza una vera e propria cessione di un credito da parte del socio/associato, per cui non può essere trascurato il profilo risarcitorio emergente a carico del soggetto partecipato, che teoricamente dovrebbe corrispondere al titolare originario del credito una contropartita per le ritenute riattribuite.

Al riguardo va segnalata la mancanza di una vera e propria manifestazione reddituale per le parti in causa, neutralità confermata anche dall'Agenzia delle Entrate²⁵, secondo cui non rileva, ai fini tributari, il modo con cui i soci o associati recuperano il credito da loro vantato in quanto siamo in presenza di “partite di giro aventi natura finanziaria” che non vanno conseguentemente soggette ad alcuna forma di imposizione.

Se si prende dunque in considerazione la posizione del socio o associato, il vantaggio che quest'ultimo ricava dalle operazioni in parola è ascrivibile alla riduzione dei tempi necessari per recuperare il proprio importo a credito, ove si considerino le ben note lungaggini che caratterizzano la gestione delle istanze di rimborso da parte dell'Erario.

Questa impostazione, confermata dall'Agenzia delle Entrate sia con riferimento all'ambito delle imposte sui redditi che in relazione al profilo IVA, risulta del tutto condivisibile, trattandosi di operazione di natura finanziaria che, nel complesso, è caratterizzata da esborsi a completo pareggio del credito trasferito, a

²⁴ Al riguardo si rinvia alle considerazioni già espresse nel paragrafo 4.

²⁵ Si veda la circ. n. 12/E del 2010 (paragrafo 2.13).



prescindere dall'eventuale restituzione frazionata di tali somme. V'è, inoltre, da aggiungere, al riguardo, che per evidenti ragioni di simmetria impositiva nessuna rilevanza fiscale viene ad essere assunta dall'esborso sostenuto dal soggetto partecipato a fronte dell'elargizione accordata al socio o associato.

9. Responsabilità in caso di attribuzione di importo erroneo

Al riguardo si è posta la problematica dell'eventuale responsabilità del soggetto cessionario delle ritenute residue nel caso in cui l'importo trasferito dal socio o associato si riveli viziato da errori in eccesso rispetto alla possibilità concretamente ammessa alla luce dei chiarimenti forniti con la circ. n. 56/E del 2009 dell'Agenzia delle Entrate²⁶. È stato escluso, in particolare, che il soggetto partecipato possa incorrere in responsabilità solidale a seguito di errori di utilizzo delle ritenute da parte dei soci o associati, per effetto della riattribuzione di un ammontare di ritenute residue superiore rispetto a quelle disponibili, a condizione, tuttavia, che il socio o associato provveda ad assolvere, mediante pagamento diretto (riversamento), anche avvalendosi del ravvedimento operoso, un importo corrispondente al maggior ammontare attribuito in virtù dell'errore, importo che di regola avrebbe dovuto trovare adeguata destinazione a scomputo del debito IRPEF.

In base alle istruzioni fornite al riguardo nella modulistica approvata il 1° febbraio, questa situazione potrebbe verificarsi nell'ipotesi in cui, all'atto di liquidare le imposte dovute all'Erario (quadro RN):

- da un lato il contribuente indichi nel rigo RN33, colonna 3 (ritenute ex art. 5 non utilizzate), in base alla scelta preventivamente esercitata, un valore positivo (importo riattribuito);
- dall'altro, emerga al rigo RN42 un'imposta a debito.

In realtà, dalla lettura delle specifiche tecniche relative al Mod. UNICO 2010-PF si evince che tale situazione non potrà verificarsi, essendo previsto, nel caso prospettato, un errore bloccante in relazione al primo dei due campi da ultimo richiamati²⁷.

Potrebbero invece con tutta evidenza materializzarsi casi in cui, per effetto di rettifiche successive da parte dell'Agenzia delle Entrate nel caso di errori di calcolo e/o di liquidazione che incidono sulla liquidazione dell'imposta o sulla determinazione della base imponibile, nei confronti del contribuente emerga un debito IRPEF ulteriore.

In tal caso, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 12/E del 2010 (paragrafo 2.12) e come già in precedenza ricordato, il contribuente dovrà provvedere al pagamento diretto del debito IRPEF, senza alcuna conseguenza in capo al soggetto partecipato.

²⁶ Il tema è stato affrontato dall'Amministrazione finanziaria con risposta fornita con la circ. n. 12/E del 2010 (paragrafo 2.12).

²⁷ In tal senso le specifiche tecniche al Mod. UNICO 2010-PF nella misura in cui dispongono che il campo di cui alla colonna 3 del rigo RN33 non può essere presente se il rigo RN42 (imposta a debito) presenta un valore maggiore di zero.