

DICHIARAZIONI

La riattribuzione delle ritenute eccedenti: attenzione alla compensazione dei crediti

di **Luca Mambrin**

In capo a determinati soggetti quali ad esempio le **società di persone o imprese familiari** e, in particolar modo **agli studi associati** per l'esercizio di arti e professioni, se il **reddito** prodotto è significativamente ridotto rispetto all'ammontare dei compensi (per la presenza di spese di gestione, del personale, ammortamenti, ecc.), le **ritenute attribuite** a ciascun partecipante risultano eccedenti rispetto all'IRPEF effettivamente dovuta, si verifica generalmente un duplice conseguenza:

- il **socio rimane in una posizione strutturale di credito**;
- il **soggetto partecipato** deve **effettuare versamenti** all'erario a titolo di IVA, IRAP, ritenute e contributi per dipendenti e simili.

L'Agenzia delle Entrate con la [C.M. 56/E/2009](#) ha cercato di risolvere con un'interpretazione innovativa questa problematica, analizzando le norme interessate.

In particolare:

- **l'art. 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, dalle società di fatto, da quelle di armamento e dalle imprese familiari, 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 piena e distinta da quella del socio, dell'associato o del partecipante.
- **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”***.

Il tenore letterale dell'art. 22 del Tuir, già presente prima che il legislatore ammettesse la possibilità di compensazione generalizzata tra imposte e contributi di natura diversa, sembrerebbe consentire tale scomputo esclusivamente dalle imposte dovute dai soci, associati o partecipanti. La limitazione, secondo le Entrate, può essere superata con una lettura delle

norme in chiave evolutiva e sistematica, che giunge ad affermare il principio secondo il quale *“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, sicché il credito ad esse relativo, inevitabilmente maturato dalla società o associazione per assenza di imposta a debito, possa essere dalle stesse utilizzato in compensazione per i pagamenti di altre imposte e contributi attraverso il modello F24”*.

Tale restituzione, secondo la circolare, è **subordinata a due condizioni**:

1. **assenso esplicito del soggetto partecipante;**
2. **risultanza del credito dalla dichiarazione annuale della società.**

In merito al **requisito dell’assenso**, l’Agenzia ritiene che lo stesso:

- possa essere **specifico** (riferito cioè alle ritenute di un determinato periodo di imposta) oppure **generalizzato** (riferito cioè a tutte le ritenute maturate durante la vita dell’ente); evidentemente, nel primo caso dovrà essere rinnovato ogni volta che si intende fruire della particolare agevolazione, mentre nel secondo caso continuerà ad esplicare i propri effetti, sino a formale revoca;
- **deve essere contenuto in un atto avente data certa** (ad esempio tramite scrittura privata autenticata) oppure **nello stesso atto costitutivo dell’ente** (in tale ultima ipotesi assumerà valenza reiterata nel tempo, sino a modifica);
- può essere formalizzato anche **nel corso del medesimo periodo di imposta in cui materialmente avviene la imputazione e non deve essere preventivo**.

La stessa Agenzia delle entrate ha poi confermato che la forma con cui si attribuisce data certa all’atto di assenso (scrittura privata autenticata o atto pubblico) menzionata nella circolare 56/E/2009 sia da intendersi meramente esemplificativa; pertanto, sono comunque ritenute ammissibili anche **scritture private non autenticate registrate** all’Agenzia a tassa fissa di 168,00 euro, piuttosto **che spedizioni in plico postale senza busta in “corso particolare”** (cioè con la procedura che consente di apporre il timbro postale su un documento), o **ancora mail con posta elettronica certificata, a condizione che entrambi i soggetti siano dotati di PEC**.

Rimane aperta la questione della scelta singola o totalitaria, in capo ai soci, in merito alla restituzione; si ritiene vi sia una libertà assoluta in capo a ciascun socio o associato, a prescindere dalla scelta operata dagli altri; in tal senso, è possibile notare che le istruzioni per la compilazione di UNICO 2014 SP prevedono, nel **quadro RO**, una specifica casella per ciascun socio (la casella 12), così da confermare tale criterio di scelta autonoma.

La **seconda condizione** per il valido scambio di ritenute richiede che **il credito** (prima attribuito al partecipante e poi riattribuito alla società) risulti dalla dichiarazione annuale della società. Si è provveduto all’istituzione di un apposito codice tributo (il codice è il “6830” denominato *“Credito IRPEF derivante dalle ritenute residue riattribuite dai soci ai soggetti di cui all’articolo 5*

del TUIR”, da esporre nella sezione “Erario”, con l’indicazione quale “Anno di riferimento”, dell’anno d’imposta nel quale le ritenute residue sono riattribuite ai soggetti di cui all’art 5 del Tuir).

L’indicazione in dichiarazione, poi, avviene con le seguenti modalità:

1. nel **quadro RN** continuano ad indicarsi le ritenute subite dall’ente, poiché il quadro serve da supporto per la originaria imputazione ai partecipanti;
2. nel **quadro RO, casella 12, in relazione a ciascun socio si indica l’ammontare delle ritenute sostituite;**
3. nella **sezione IV del quadro RX, rigo RX51**, si dà conto dell’ammontare totale delle ritenute ricevute in restituzione e del loro utilizzo ai fini della compensazione o del rimborso.

Attenzione che **eventuali importi residui di credito non possono più essere ritrasferiti ai soci medesimi** e devono essere utilizzati esclusivamente dalla società o associazione; se il credito non è stato interamente utilizzato 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.

Infine si ricorda che la **Legge di Stabilità 2014, art. 1 comma 514** ha introdotto nuovi limiti alla compensazione in F24 dei crediti erariali (Irpéf, Ires ed Irap), prevedendo **l’obbligo per le compensazioni di importi superiori ad euro 15.000 annui l’apposizione del visto di conformità.**

Nel caso di riattribuzione delle ritenute da parte dei soci o associati di società o associazioni professionali si ritiene che **il visto di conformità debba essere apposto sulla dichiarazione della società/ associazione** professionale, e **non** anche su quelle dei singoli soci in quanto il **credito emerge dalla dichiarazione della società stessa e viene da essa utilizzato in compensazione.**