

LA NUOVA DISCIPLINA DELLE RITENUTE DELLE ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI E SOCIETA' PERSONALI. GLI ULTIMI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA

di Gianfranco Ferranti

Ha trovato finalmente soluzione la problematica connessa alle frequenti situazioni creditorie verso l'Erario degli associati delle associazioni tra artisti e professionisti. Da lungo tempo erano stati, infatti, segnalati gli inconvenienti derivanti dall'applicazione della ritenuta del 20 per cento sui compensi degli esercenti arti e professioni, la quale, in presenza di attività caratterizzate da un'alta incidenza delle spese dà spesso luogo a crediti IRPEF in capo ai detti associati¹. In presenza di attività svolte in forma individuale questi crediti sono utilizzabili per compensare altre imposte a debito, quali l'IVA e l'IRAP, ovvero i contributi per i dipendenti dovuti dallo stesso contribuente. In caso di attività artistiche e professionali svolte in forma associata l'art. 22, comma 1, del TUIR stabilisce, però, che le ritenute operate sui redditi delle associazioni si scomputano, nella proporzione stabilita dal precedente art. 5, dalle imposte dovute dai singoli associati: il credito IRPEF spettante a questi ultimi non era, quindi, utilizzabile in compensazione dell'IVA, dell'IRAP e dei contributi dovuti dall'associazione e restava percorribile soltanto la strada della richiesta di rimborso. Situazioni analoghe, anche se meno frequenti, potevano sorgere anche per i soci di società di persone che effettuano, ad esempio, prestazioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, sulle cui provvigioni è applicata, all'atto del pagamento, la ritenuta a titolo di acconto di cui all'art. 25-bis del DPR n. 600 del 1973, commisurata, a seconda dei casi, al 50 o al 20 per cento delle

¹ In presenza, ad esempio, di spese deducibili pari al 50 per cento dei compensi viene prelevata a titolo di ritenuta una somma pari al 40 per cento del reddito.

provvigioni stesse e con la stessa aliquota prevista per il primo scaglione di reddito.

In occasione della conferenza annuale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili tenutasi a Roma il 19 novembre 2009 il direttore dell' Agenzia delle entrate aveva annunciato l'imminente uscita di una circolare finalizzata al superamento di tale problematica², il che è avvenuto con l'emanazione della circolare n. 56/E del 23 dicembre 2009, nella quale è stato affermato che i soci e gli associati possono "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, sicchè 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". A tal fine è in corso di istituzione uno specifico codice tributo.

Tale presa di posizione ha risolto opportunamente la problematica sopra illustrata ma ha lasciato aperte alcune questioni di carattere interpretativo ed applicativo, alcune delle quali hanno trovato soluzione nelle risposte fornite dall' Agenzia nel corso del Forum di Italia Oggi del 22 gennaio e di Telefisco del Sole 24 Ore del 27 gennaio 2010.

I chiarimenti della circolare 56/E

La motivazione posta a base della presa di posizione dell' Agenzia è stata quella secondo la quale il principio contenuto nel richiamato art. 22, comma 1, del TUIR (in base al quale la società o associazione deve trasferire ai soci o associati il credito per le ritenute dalla stessa subite) va coordinato con la facoltà di compensare imposte e contributi riconosciuta dall' art. 17 del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, a tutti i contribuenti che effettuano versamenti diretti. In particolare, il disposto dell' art. 22, presente nel TUIR fin dalla sua approvazione originaria, deve essere letto "in chiave evolutiva e sistematica", alla luce della facoltà di compensazione successivamente introdotta dal citato

² Si veda, al riguardo, D. Colombo, "Compensazione larga sulle ritenute degli studi", in Il Sole 24 Ore del 20 novembre 2009, pag. 8, e C. Bertelli, "Befera, si potrà compensare i crediti Irpef con l' Iva", in Italia Oggi dello stesso giorno, pag. 4.

art. 17, che riguarda anche i crediti IRPEF. Quella dell'art. 22 era, peraltro, in origine una norma di favore che è successivamente divenuta, invece, penalizzante per i contribuenti.

L'eventuale utilizzo in compensazione, da parte della società o associazione, del credito relativo alle ritenute dalla stessa subite è stato, però, subordinato dall'Agenzia al ricorrere delle seguenti condizioni:

- i soci o associati devono manifestare il "preventivo assenso", anche in via generalizzata, "in apposito atto avente data certa (ad esempio tramite scrittura privata autenticata) o nello stesso atto costitutivo";
- l'assenso dei soci "può essere riferito al credito derivante dalle ritenute residue relative ad un singolo periodo d'imposta - con necessità, in tale circostanza, di rinnovo annuale dell'atto - ovvero a quello derivante da tutte le ritenute residue senza limiti di tempo, fino a revoca espressa";
- affinché la compensazione possa operare è necessario che ricorra "l'ulteriore condizione enunciata dall'articolo 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997, ossia che il credito risulti dalla dichiarazione annuale della società";
- una volta che le ritenute residue "sono state avocate dal soggetto collettivo ed il relativo credito è stato dal medesimo utilizzato in compensazione con i propri debiti tributari e previdenziali, eventuali importi residui di credito non possono più essere ritrasferiti ai soci medesimi e devono essere utilizzati esclusivamente dalla società o associazione";
- i soci o associati "hanno facoltà di revocare l'assenso - con un analogo atto avente data certa o con una modifica dell'atto costitutivo - e tale revoca ha efficacia con riferimento ai crediti derivanti dalle ritenute subite nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata la revoca".

Ambito soggettivo di applicazione

Nella circolare n. 56/E del 2009 è stato precisato che alle società di persone, alle associazioni tra artisti e professionisti, alle società di fatto e di armamento e alle imprese familiari non è riconosciuta, ai fini dell'IRPEF, "una soggettività piena e distinta da quella del socio, dell'associato o del partecipante, seppure su di esse gravino precisi obblighi contabili e dichiarativi", diversamente da quanto avviene per l'IVA e per l'IRAP, ai fini delle quali tali soggetti hanno, invece, una "soggettività distinta".

Nell'art. 22, comma 1, del TUIR è fatto riferimento alle ritenute operate sui redditi "delle società, delle associazioni e delle imprese indicate nell'art. 5", che si scomputano dalle imposte dovute dai "singoli soci, associati o partecipanti".

Si ritiene, quindi, che il principio affermato nella detta circolare si applichi, oltre che alle associazioni senza personalità giuridica per l'esercizio in forma associata di arti e professioni e alle società di persone ed equiparate, anche alle imprese familiari, ai cui collaboratori sono attribuite pro-quota le ritenute (nonché alle aziende coniugali). Nella citata circolare n. 56/E la scelta in esame è stata, però, consentita soltanto ai "soci o associati delle società ed associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR" ed appare, pertanto, opportuno l'intervento di ulteriori precisazioni al riguardo. Nel proseguo si farà, comunque, riferimento, per brevità, soltanto alle società e associazioni e ai loro partecipanti.

Si ricorda che nella risoluzione n. 118/E del 28 maggio 2003 l'Agenzia ha affermato che l'esercizio in forma comune dell'attività di avvocato, realizzato utilizzando il modello della società tra professionisti prevista dal D. Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96 (di attuazione della direttiva 98/5/CE)³, va "ricondotto nell'ambito del lavoro autonomo" e ai relativi redditi "si applica la disciplina dettata per le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma comune di arti e professioni di cui all'art. 5,

³ Il D. Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96 (di attuazione della direttiva 98/5/CE) ha introdotto la possibilità di svolgere la professione forense in forma associata secondo il tipo della "società tra professionisti", regolata dalle norme dello stesso decreto e, ove non diversamente disposto, dalle disposizioni in materia di società in nome collettivo. Nella risoluzione n. 118/E del 2003 si afferma che il rinvio alle disposizioni della s.n.c. "opera ai soli fini civilistici, mentre ai fini fiscali, per ragioni di coerenza del sistema impositivo, occorre dare risalto al reale contenuto professionale dell'attività svolta".

comma 3, lettera c),” del TUIR. Di conseguenza i compensi corrisposti a tali società sono soggetti alla ritenuta d’acconto di cui all’art. 25 del DPR n. 600 del 1973. Anche a tali società si applicano, pertanto, i chiarimenti forniti dalla circolare in esame.

Ad analoghe conclusioni si dovrebbe giungere con riguardo alle società di capitali che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale di cui agli articoli 115 e 116 del TUIR. In tali casi sono, infatti, attribuiti ai soci, in proporzione alle loro quote di partecipazione, sia il reddito prodotto che le ritenute d’acconto subite dalla società (nonché i crediti d’imposta spettanti e gli acconti versati), che vanno indicate nell’apposito prospetto da rilasciare ai detti soci. Si applicano, quindi, a norma dell’art. 115, comma 3, del TUIR e dell’art. 7 del D.M. 23 aprile 2004, disposizioni analoghe a quelle previste per le società di persone e parrebbe logico applicare anche in tali casi i chiarimenti contenuti nella circolare n. 56/E, che non ha, però, fornito indicazioni in merito a tali fattispecie.

Non sono, invece, interessate dalla problematica in esame le società tra professionisti, quali quelle di ingegneria⁴, costituite sotto la forma giuridica di società di capitali, che non configurano, quindi, “società tra professionisti” di cui all’art. 17, comma 6, lettera a), della legge 11 febbraio 1994, n. 109. Ciò in quanto, come chiarito dall’Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 56/E del 4 maggio 2006, le stesse producono reddito d’impresa, essendo ininfluyente, ai fini della qualificazione reddituale, che le stesse svolgano un’attività di tipo professionale. Di conseguenza, i compensi conseguiti da tali società non sono assoggettati alla ritenuta d’acconto di cui all’art. 25 del DPR n. 600 del 1973, applicabile soltanto ai compensi per lavoro autonomo professionale e occasionale.

Nel corso del Forum di Italia Oggi del 22 gennaio e di Telefisco del Sole 24 Ore del 27 gennaio 2010 l’Agenzia delle entrate non ha fornito chiarimenti in merito all’ambito soggettivo di applicazione della disciplina in esame.

⁴ L’art. 17 della legge 11 febbraio 1994, n. 109, comma 6, lettera b), stabilisce che per “società di ingegneria” si intendono le società di capitali di cui ai capi V, VI e VII del libro quinto del codice civile (cioè le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata e cooperative) che eseguono studi di fattibilità, ricerche, consulenze, progettazioni o direzioni dei lavori, valutazioni di congruità tecnico-economica o studi di impatto ambientale.

Le modalità di effettuazione della scelta

Nella circolare n. 56/E del 2009 è stato affermato che la scelta di attribuire le ritenute residue alla società o associazione deve essere effettuata dai soci o associati, senza fornire ulteriori chiarimenti. La prima questione che si pone è, pertanto, quella se la scelta debba essere effettuata da tutti i soci o associati.

Al riguardo si ritiene che la facoltà in esame possa essere esercitata anche soltanto da uno o più dei soci o associati, senza che risulti necessaria l'adesione totalitaria degli stessi. Ciò in quanto la presenza o meno di ritenute residue dipende dalla specifica situazione fiscale di ciascun socio o associato e non risulta in alcun modo influenzata dalla posizione degli altri partecipanti. A tal fine può essere anche valorizzato il passaggio della circolare nel quale è stato precisato che l'assenso può essere manifestato dai soci o associati "anche" in via generalizzata. Tale aspetto non è stato ancora esplicitamente chiarito dall'Agenzia delle entrate.

L'Agenzia ha precisato 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 ritenuto⁵ 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

⁵ Si veda G. Ferranti, "L'e-mail certificata può attestare il sì all'operazione", in *Il Sole 24 Ore-Norme e tributi* dell'11 gennaio 2010, pag. 5, e id. "Utilizzabili le ritenute anche da associazioni professionali e società personali", in *Corr. Trib. n. 4/2010*, pag. 241.

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".

Nella detta circolare è stato, inoltre, precisato che l'assenso dei soci può essere riferito al credito derivante:

- dalle ritenute residue relative ad un singolo periodo d'imposta: in tal caso è necessario rinnovare anno per anno l'atto avente data certa;
- da tutte le ritenute residue senza limiti di tempo, fino alla revoca espressa della scelta, che ha efficacia con riferimento ai crediti derivanti dalle ritenute subite nel periodo d'imposta in cui la stessa è stata effettuata.

E' stato, inoltre, affermato 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 posto⁶, 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 auspicato⁷ 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.

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".

⁶ Cfr. L. Gaiani, "Le spese alte premiano lo studio", in Il Sole 24 Ore del 27 dicembre 2009, pag. 19.

⁷ Cfr. G. Ferranti, op. loc. ult. cit.

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 sostenuto⁸ 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 individuale⁹.

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

⁸ Si veda G. Ferranti, op. loc. ult. cit.

⁹ 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.

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, infine, che nella circolare n. 56/E è precisato 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".

Quest'ultima previsione riguardante la revoca dell'assenso è stata ritenuta¹⁰ 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

¹⁰ Si veda G. Ferranti, "Compensazioni subito in campo", in *Il Sole 24 Ore-Norme e tributi* dell'11 gennaio 2010, pag. 5.

stato, pertanto, ritenuto che l'assenso non dovesse essere manifestato, con le modalità sopra evidenziate, entro il termine dell'anno nel corso del quale sono state subite le ritenute, in quanto la scelta non può essere effettuata "al buio", cioè prima di aver avuto la possibilità di determinare il debito IRPEF e confrontarlo con le ritenute subite dalla società o associazione e con le ritenute e i crediti d'imposta spettanti "direttamente" al socio o associato. D'altra parte, se l'Agenzia avesse voluto imporre l'effettuazione della scelta entro il termine del periodo d'imposta avrebbe avuto cura di inserire una precisazione in tal senso nella circolare n. 56/E del 2009, atteso che la stessa è stata emanata in prossimità della fine dell'anno.

Nella citata circolare è stato, invece, soltanto affermato che il credito deve risultare "dalla dichiarazione annuale della società" (o associazione), condizione richiesta dall'art. 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997 affinché possa essere operata la compensazione.

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.

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.

Un'analogha 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.

4 febbraio 2010

Gianfranco Ferranti