

Informativa per gli associati

Informativa n. 6
del 13 gennaio 2010

Società di persone, associazioni professionali e soggetti assimilati - Utilizzo delle ritenute subite per compensare debiti propri

1 PREMESSA

Con la circ. 23.12.2009 n. 56, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al trattamento delle ritenute subite da parte delle società ed associazioni di cui all'art. 5 del TUIR.

In particolare, è stata prevista la possibilità di utilizzare le ritenute che residuano dopo lo scomputo dall'IRPEF dovuta dai soci o associati per compensare i debiti propri della società o associazione.

Di seguito si analizzano i chiarimenti in esame.

2 SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA DELLE SOCIETÀ DI PERSONE E DELLE ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI

2.1 IMPOSTE SUI REDDITI

L'art. 5 del TUIR disciplina i redditi prodotti da:

- associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni (c.d. studi associati);
- società di persone (società semplici, società in nome collettivo, società in accomandita semplice);
- società equiparate (società di armamento e società di fatto);
- imprese familiari.

I redditi prodotti dai suddetti soggetti (es. di lavoro autonomo o d'impresa) sono imputati a ciascun socio, associato o partecipante, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili (c.d. principio di trasparenza).

Pertanto, 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, nonostante:

- su di esse gravino precisi obblighi contabili e dichiarativi;
- subiscano le ritenute d'acconto, ad esempio sui compensi percepiti per le attività di lavoro autonomo professionale e per taluni ricavi imprenditoriali (es. provvigioni, prestazioni nei confronti di condomini).

2.2 ALTRI SETTORI IMPOSITIVI

Tale situazione non trova riscontro in altri settori impositivi, ove i soggetti in esame hanno pieno riconoscimento fiscale.

In particolare, le società ed associazioni indicate nell'art. 5 del TUIR:

- ai fini IVA, soddisfano il presupposto soggettivo e hanno una soggettività distinta da quella dei soci o associati (art. 4 co. 2 n. 1 e art. 5 co. 1 del DPR 633/72);
- in ambito IRAP, rientrano tra i soggetti passivi dell'imposta (art. 3 co. 1 lett. b) e c) del DLgs. 446/97);
- assumono la qualifica di sostituti d'imposta (art. 23 co. 1 del DPR 600/73).

3 POSSIBILITÀ DI UTILIZZARE LE RITENUTE SUBITE PER COMPENSARE DEBITI PROPRI DELLE SOCIETÀ DI PERSONE E DELLE ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI

Ai sensi dell'art. 22 co. 1 del TUIR, *“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 della norma sembrerebbe quindi consentire lo scomputo delle ritenute subite esclusivamente dai soci, associati o partecipanti, con la conseguenza, generalmente, di:

- determinare una loro posizione creditoria ai fini IRPEF, in quanto, ad esempio, la ritenuta del 20% sui compensi professionali lordi è superiore all'IRPEF corrispondente al reddito netto;
- dover chiedere tale credito a rimborso, qualora non possa essere compensato con altri versamenti dovuti dalla persona fisica.

Al fine di evitare tali conseguenze, secondo l'Agenzia delle Entrate la suddetta previsione del TUIR deve essere letta in chiave evolutiva e sistematica, alla luce della facoltà di compensazione introdotta dall'art. 17 del DLgs. 241/97.

Pertanto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le ritenute che residuano, una volta operato lo scomputo dal debito IRPEF dei soci o associati, possono essere “ritrasferite” e utilizzate dalle società o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR, in modo tale che il credito ad esse relativo, inevitabilmente maturato dalla società o associazione per assenza di imposta a debito, possa essere dalle stesse utilizzato in compensazione con i pagamenti di altre imposte e contributi (es. IVA, IRAP, contributi INPS e ritenute dei dipendenti), attraverso il modello F24.

A tal fine, sarà istituito uno specifico codice tributo.

3.1 AMMONTARE DEL CREDITO DA “RITRASFERIRE”

Al riguardo, dovrà essere chiarito se il socio o associato:

- possa utilizzare le ritenute ricevute per compensare anche altri debiti tributari oltre all'IRPEF (es. le addizionali regionali e comunali);
- possa decidere liberamente l'ammontare del credito residuo da “ritrasferire” alla società o associazione o se sia vincolato alle risultanze della dichiarazione.

3.2 REQUISITI PER LA COMPENSAZIONE

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la possibilità, da parte della società o associazione, di compensare il credito residuo relativo alle ritenute dalla stessa subite è subordinata al rispetto dei seguenti requisiti:

- assenso dei soci o associati;
- indicazione nella propria dichiarazione dei redditi.

3.2.1 Assenso dei soci o associati

L'utilizzo da parte della società o associazione del residuo credito di ritenute richiede il preventivo assenso dei soci o associati, da manifestare, in alternativa:

- in un apposito atto avente data certa (es. scrittura privata autenticata o registrata, e-mail certificata, lettera raccomandata senza busta con timbro postale apposto direttamente sul foglio);
- nell'atto costitutivo.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate non chiarisce se sia necessario il consenso di tutti i soci o associati o se ciascuno di essi possa decidere autonomamente; sul punto sono quindi necessarie ulteriori precisazioni, anche se appare preferibile e maggiormente aderente alle finalità della nuova procedura ritenere che ogni socio o associato sia libero di esercitare la facoltà in esame.

L'assenso può essere riferito al credito derivante:

- dalle ritenute subite nel singolo periodo d'imposta; in tale circostanza, è necessario rinnovare annualmente il consenso;
- ovvero, da tutte le ritenute subite, senza limiti di tempo, fino a revoca espressa.

3.2.2 Indicazione nella dichiarazione dei redditi della società o associazione

Affinché la compensazione possa operare, è necessario, inoltre, che ricorra la condizione enunciata dall'art. 17 del DLgs. 241/97, ossia che il credito risulti dalla dichiarazione dei redditi della società o dell'associazione (UNICO SP).

3.3 DIVIETO DI ULTERIORE RITRASFERIMENTO AL SOCIO O ASSOCIATO

Una volta che le ritenute sono state attribuite al soggetto collettivo e il relativo credito è stato dal medesimo utilizzato in compensazione con i propri debiti tributari e contributivi, eventuali importi residui di tale credito non possono più essere ritrasferiti ai soci o associati, ma devono essere utilizzati esclusivamente dalla società o associazione in successive compensazioni.

3.4 REVOCA DELL'ASSENSO

In ogni caso, l'Agenzia delle Entrate ha previsto la facoltà, da parte dei soci o associati, di revocare l'assenso al "trasferimento" alla società o associazione del credito residuo di ritenute, con un atto avente data certa o con una modifica dell'atto costitutivo.

Efficacia della revoca

La revoca dell'assenso ha efficacia con riferimento ai crediti derivanti dalle ritenute subite nel periodo d'imposta in cui è effettuata la revoca.

3.5 DISTRIBUZIONE DELL'UTILE

All'atto della distribuzione dell'utile, le ritenute residue attribuite dal socio o dall'associato alla società o associazione si tradurranno in una maggiore erogazione in denaro (corrispondente al mancato esborso dell'ente partecipato per effetto della compensazione delle ritenute ricevute con i versamenti da esso dovuti), senza che ciò costituisca operazione rilevante sul piano fiscale.

3.6 DECORRENZA

L'Agenzia delle Entrate non precisa la decorrenza della nuova procedura.

Al riguardo, le nuove regole potrebbero quindi considerarsi già applicabili con riferimento al periodo d'imposta 2009, ma sul punto appare necessaria una conferma dell'Agenzia delle Entrate, anche in considerazione di quanto verrà previsto nei modelli UNICO 2010 in corso di approvazione.