

Compensazione delle ritenute IRPEF delle associazioni tra professionisti e altre società di persone

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 7 Gennaio 2010

interessanti indicazioni in ordine alla utilizzabilità, in compensazione, delle ritenute in eccedenza del socio

Il dettato normativo

L'art. 5 del T.U. n. 917/86 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. Principio comune a tutte le ipotesi elencate è 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, seppure su di esse gravino precisi obblighi contabili e dichiarativi (si veda al riguardo il combinato disposto degli articoli 1 e 13 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600). Tale situazione non trova, però, riscontro in altri settori impositivi; in particolare ai fini IVA l'art. 4, secondo comma, numero 1), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 stabilisce che si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:



"le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, (...) dalle società (...) di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del codice civile e dalle società di fatto".

Il successivo art. 5, al primo comma, dispone che

"per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo (...) da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse".

Ai fini dell'IVA, dunque, le società ed associazioni indicate dall'articolo 5 del T.U.I.R. soddisfano il requisito personale ed hanno una soggettività distinta da quella dei soci ed associati, tant'è che sono titolari di una propria partita IVA, emettono fatture in nome proprio e sono tenute al rispetto di tutti gli obblighi previsti dalla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Anche l'art. 3, comma 1, lettere b) e c), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 elenca le società ed associazioni senza personalità giuridica tra i soggetti passivi dell'imposta regionale sulle attività produttive. Infine, l'art. 23 del D.P.R. n. 600 del 1973, attribuisce agli enti in parola la qualifica di sostituti d'imposta.

La questione

A fronte di una soggettività limitata ai fini delle imposte sui redditi si pone il riconoscimento pieno delle società ed associazioni senza personalità giuridica in altri settori impositivi con tutti i conseguenti obblighi ed oneri. Alla luce di tale premessa le Entrate interpretano la previsione dell'art. 22 del T.U.I.R., secondo cui

"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",

chiarendo come tale disposizione possa coordinarsi 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, nel caso di specie occorre chiarire se sia possibile che la società che subisce in proprio le ritenute, dovendo poi trasferire le stesse ai soci in proporzione alla quote di partecipazione, possa avocare a sé le ritenute che residuano dopo il loro scomputo dall'IRPEF dovuta dai soci medesimi, che, in tal caso, si trasformano al momento della dichiarazione inevitabilmente in un credito d'imposta compensabile dalla società ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

L'interpretazione delle Entrate

Il tenore letterale dell'art. 22, introdotto dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, in sostituzione dell'originario art. 19, presente nel testo unico fin dalla data della sua approvazione - e, dunque, prima che il legislatore, con il ricordato articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997, ammettesse la possibilità di compensazione generalizzata tra imposte e contributi di natura diversa - *“sembrerebbe consentire lo scomputo delle ritenute esclusivamente dalle imposte dovute dai soci, associati o partecipanti”*. Tuttavia, tale previsione deve essere letta in chiave evolutiva e sistematica, alla luce della facoltà di compensazione introdotta dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997; detto articolo al comma 2 elenca i crediti ed i debiti che possono formare oggetto di compensazione, menzionando espressamente, al numero 1) quelli relativi alle imposte sui redditi. Per le Entrate è evidente che la predetta posizione creditoria, essendo relativa all'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 più volte citato articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997”*. Data una lettura congiunta e coordinata delle disposizioni sopra richiamate, la nota d'Agenzia esprime l'avviso *“che i soci o associati alle società ed associazioni di cui all'art. 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”*.

LE CONDIZIONI

Il preventivo assenso

La circolare diramata precisa che

“l'eventuale utilizzo in compensazione da parte della società o associazione del credito relativo alla ritenute dalla stessa subite richiede, dunque, il preventivo assenso dei soci o associati da manifestare, 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 - sembrerebbe anche non di tutti - 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.

Il credito deve risultare dalla dichiarazione

Affinché' la compensazione possa operare è necessario, inoltre, che ricorra l'ulteriore condizione enunciata dall'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, ossia che il credito risulti dalla dichiarazione annuale della società. Ai fini dell'utilizzo del credito da parte della società e dell'associazione è in corso di istituzione uno specifico codice tributo da utilizzare per la compilazione dei modelli F24.

“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 piu' essere ritrasferiti ai soci medesimi e devono essere utilizzati esclusivamente dalla società o associazione”.

Revoca dell'assenso

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. 7 gennaio 2010 Francesco Buetto