Riattribuzione ritenute residue alla società da parte dei soci: aspetti operativi e contabili - Con esempio di scrittura privata

di Enrico Larocca

Pubblicato il 27 Maggio 2010

Uno strumento utile per evitare che la società versi le imposte e contemporaneamente i soci/associati chiudano a credito: il tema della retrocessione delle ritenute residue IRPEF alla società, non fruibili da parte dei soci per avvenuto azzeramento del proprio carico tributario IRPEF, permette di realizzare, nel comparto delle società di persone e delle associazioni professionali. Un approfondimento con esempio di scrittura privata.

La Circ. N. 18/IR DEL 12 MAGGIO 2010 dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti dal titolo: *Compensabilità delle eccedenze IRPEF dei soci o associati con i debiti tributari e contributivi di società di persone e associazioni professionali,* ci offre lo spunto per trattare un tema di stringente attualità che è quello della riattribuzione delle ritenute alla fonte in acconto che i soci possono effettuare a favore delle società di persone o delle associazioni professionali partecipate, una volta azzerato il carico tributario personale per IRPEF. Anche l'Agenzia delle Entrate, con C.M. 23/12/2009 n. 56, ne aveva riconosciuto la possibilità.

Retrocessione delle ritenute residue dai soci alla società

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il tema della retrocessione delle ritenute residue IRPEF alla società, non fruibili da parte dei soci per avvenuto azzeramento del proprio carico tributario IRPEF, permette di realizzare, nel comparto delle società di persone e delle associazioni professionali, una sorta di cash pooling fiscale bidirezionale. In altri termini, a fronte dell'obbligo della società di persone e delle associazioni professionali di trasferire ai soci o associati le ritenute subite a titolo di IRPEF, per inesistenza in capo alla società della soggettività passiva ai fini del tributo personale, si introduce la possibilità che per mezzo di apposito atto avente data certa, i soci o associati possano riattribuire alla società o associazione, quanto residui a titolo di ritenute IRPEF, dopo l'azzeramento del proprio debito tributario1, affinché la società possa compensare i crediti ritrasferiti, con i propri debiti tributari e contributivi.

Aspetti giuridici della retrocessione delle ritenute IRPEF residue dai soci alla società

Il punto di partenza è una diversa lettura (sistematica ed evolutiva viene definita dal documento interpretativo dell'IRDCEC citato in precedenza) dell'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".*

La disposizione, se letta singolarmente, 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 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'impatto dei componenti negativi rispetto a quelli positivi sia risultata 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 a nuovo 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

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

commercio e di procacciamento di affari, in quanto anche su tali provvigioni viene ad essere applicata una ritenuta a titolo di acconto. 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 depone 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. Si rende necessario, dunque, adottare una chiave di lettura "evolutiva e sistematica", che non 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. In definitiva, 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. Conseguentemente, 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. Tornando alla procedura di riattribuzione delle ritenute residue, tale scelta deve essere manifestata, secondo la C.M. 23/12/2009 n. 56, con *un apposito atto avente data certa*, che potrà essere costituito da:

- una scrittura privata autenticata[2];

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- una clausola inserita nell'atto costitutivo;

La scrittura privata potrebbe essere del seguente tenore:

Scrittura Privata Il sig. Mario Rossi, nato a ……., il ……., residente a ……., codice fiscale: ……, socio della società/associazione professionale denominata: ……., con sede legale in ……., codice fiscale/partita I.V.A.: ……., con il presente atto Autorizza la società anzidetta ad utilizzare in proprio, in compensazione ai sensi dell'art. 17 D. Lgs. 29/09/1997, n. 241, le ritenute IRPEF che residuano dopo l'azzeramento del proprio debito tributario IRPEF (ovvero ad utilizzarle fino a concorrenza dell'importo di Euro.....). Data, ……. Il
Socio Il
Rappresentante legale

Aspetti fiscali della retrocessione delle ritenute IRPEF residue dai soci alla società

L'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 56/2009, (in parte ripresa dal documento di prassi dell'IRDCEC sopra riportato) ha avuto modo di precisare che l'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n. 917, 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. Secondo la circolare ministeriale, in questi organismi, 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 (per trasparenza N.d.A.). 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 quali quello IVA e quello dell'IRAP, in cui la soggettività passiva spetta alla società / associazione. In particolare ai fini dell'imposta sul valore aggiunto l'articolo 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:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *"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" o ancora il successivo articolo 5, che 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'imposta sul valore aggiunto, 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'articolo 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'articolo 23 del D.P.R. n. 600 del 1973, attribuisce agli enti in parola la qualifica di sostituti d'imposta. Dunque, 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, fatto che rende possibili situazioni alterne di credito in capo ai soci e di debito in capo alla società ovvero associazione, che rendono necessario, in ambito societario, l'introduzione di un regime di compensabilità tributaria trasversale. Per comprendere, appieno, la problematica della retrocessione (o della riattribuzione) alla società delle ritenute residue IRPEF dei soci, occorre partire dal presupposto che determina l'emersione di un credito per ritenute inizialmente attribuito ai soci per trasparenza e che i soci successivamente decidono di retrocedere alla società, dopo l'azzeramento del proprio debito IRPEF. Ad esempio, ipotizzando un caso di una S.n.c. che svolge un'attività di agenzia e di rappresentanza di commercio, l'operazione che produce un credito per ritenute, poi in parte ritrasferite alla società, potrebbe essere così schematizzata:

- emissione della fattura contenente la ritenuta IRPEF alla fonte a titolo d'acconto;
- pagamento della fattura da parte del committente, al netto delle ritenute successivamente certificate a nome della società;
- attribuzione delle ritenute per trasparenza ai soci, attraverso apposito modello che è parte integrante del modello Unico Società di Persone;
- retrocessione delle ritenute non utilizzate, per avvenuto azzeramento del carico tributario personale, dai soci alla società.

Esempio:

- importo delle provvigioni 000 Euro;
- V.A. 20.000 Euro;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- ritenute d'acconto (50 % di 000 x 23 %) = 11.500 Euro;
- ritenuta ENASARCO (non dovuta per avvenuto superamento del massimale annuo);
- netto a pagare 500 Euro;
- 2 soci (sigg. Larocca e Merli) con partecipazione al 50 %.

Limitando l'osservazione al caso sopra esposto, la S.n.c. dovrà certificare al socio Carli l'importo di 5.750 Euro e successivamente il medesimo importo al socio Merli.

Aspetti contabili della retrocessione delle ritenute IRPEF residue dai soci alla società

Partendo proprio dai valori esposti nel caso riportato nel paragrafo "Aspetti Fiscali" possiamo rilevare a partita doppia quanto segue:

registrazione del credito verso il cliente per le provvigioni dovute alla società agente:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Crediti verso clienti	A – C II 1)	120.000,00	
Provvigioni attive	CE – A 1)		100.000,00
IVA ns/debito	P – D 12)		20.000,00

incasso del credito al netto della ritenuta d'acconto IRPEF

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Banca c/c	A – C IV 1)	108.500,00	

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Erario c/ritenute subite	A – C II 4-bis)	11.500,00	
Crediti verso clienti	A – C II 1)		120.000,00

trasferimento delle ritenute dalla società ai soci per trasparenza

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Socio Larocca c/prelevamenti	A – C II 5)	5.750,00	
Socio Merli c/prelevamenti	A – C II 5)	5.750,00	
Erario c/ritenute subite	A – C II 4-bis)		11.500,00

retrocessione parziale da parte di entrambi i soci alla società, delle ritenute residue (10 % delle ritenute attribuite)

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Erario c/ritenute subite	A – C II 4-bis)	1.150,00	
Socio Larocca c/prelevamenti	A – C II 5)		575,00
Socio Merli c/prelevamenti	A – C II 5)		575,00

utilizzo del credito per ritenute riattribuite alla società per il pagamento in compensazione 17 D. Lgs. 241/1997.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Debiti tributari per IRAP	P – D 12)	1.150,00	
Erario c/ritenute subite	A – C II 4-bis)		1.150,00

Aspetti di Bilancio

Per quanto riguarda le appostazioni nello Stato Patrimoniale*, in relazione alle ritenute riattribuite* si avrà:

STATO PATRIMONIALE			
Attivo	**Importo**	**Passivo**	**Importo**
C II 4-bis) Crediti tributari per ritenute subite	1.150,00	D 12) – Debiti Tributari	1.150,00

A cura di Enrico Larocca, 22/05/2010 **NOTE** [1] La circolare dell'Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti n. 18/IR del 12/05/2010 afferma che 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 associata. 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. 2 Riteniamo possibile risolvere il problema della data certa dell'atto di riattribuzione delle

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

ritenute residue, con l'invio di un messaggio di posta elettronica certificata (PEC).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D