Tassazione per trasparenza: confronto e differenze tra regime naturale e regime opzionale

di Commercialista Telematico
Pubblicato il 10 Novembre 2011

La corretta gestione delle ritenute subite dalle società che distribuiscono il reddito "per trasparenza" ai soci.

Esercitata l'opzione per trasparenza, una società non può trattenere il credito maturato, corrispondente alle ritenute subite, ed utilizzarlo in compensazione per adempiere i propri oneri fiscali e contributivi.

E' questo il parere espresso dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 99/E del 3 ottobre 2011.

La condizione delle società di cui all'art. 5 TUIR non è infatti, assimilabile a quella delle società che scelgono tale regime a sensi dell'art. 115 e 116 TUIR, nonostante il regime di tassazione per trasparenza sia strutturato in maniera analoga a quello previsto per le società di persone. Vediamo perché.

Il quesito

Una società chiede all'Agenzia delle Entrate, e prospetta una soluzione interpretativa in tal senso, se il credito corrispondente alle ritenute subite dalla società possa essere utilizzato per assolvere mediante compensazione i propri oneri fiscali e retributivi, nonostante la stessa abbia optato per il regime di trasparenza ai sensi degli artt. 115 (Opzione per la trasparenza fiscale) e 116 (Opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria) TUIR.

In particolare, la società svolge un'attività per cui la clientela ha diritto di fruire delle detrazioni fiscali del 36% e del 55%1. Le ritenute sono quelle di cui all'art. 25 del D.L. 78/2010 convertito con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010 n. 122 (ridotta al 4% dall'art. 23 del D.l. 6 luglio 2011 n. 98, convertito. con

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

modif. dalla L. 15 luglio 2011, n. 111)2 che prevede che esse siano scomputabili dall'imposta dovuta dai soci e che il credito che ne deriva sia da riportare nelle dichiarazioni dei redditi dei soci che possono recuperarlo tramite richiesta di rimborso.

Il parere dell'Agenzia delle Entrate

Il parere espresso dall'Agenzia delle Entrate non è concorde con l'interpretazione suggerita dall'istante.

I motivi risiedono nella peculiarità del regime di trasparenza fiscale e, in particolare, nella sua carattere opzionale che comporta scelte specifiche e conseguenze altrettanto peculiari.

Il regime giuridico della tassazione per trasparenza di cui agli articoli 115 e 116 del TUIR, prevede che il reddito prodotto dalla società partecipata, determinato con le modalità ordinarie, non sia tassato direttamente in capo alla stessa, ma sia attribuito, in percentuale, a ciascun partecipante e in capo allo stesso assoggettato a tassazione, a prescindere dall'effettiva percezione. In ogni caso, sia per quanto concerne le società partecipate da altre società di capitali (articolo 115 del TUIR), sia per quanto concerne il caso di specie, cioè le s.r.l. partecipate da persone fisiche (articolo 116 del TUIR), il regime di trasparenza costituisce un regime opzionale, esercitabile con le modalità di cui all'articolo 4 del decreto ministeriale del 23 aprile 2004.

La risoluzione spiega che "Per le società che optano per il regime in commento, l'articolo 115, comma 3, del TUIR, dispone chele ritenute operate a titolo d'acconto sui redditi di tale società, i relativi crediti d'imposta e gli acconti versati si scomputano dalle imposte dovute dai singoli soci secondo la percentuale di partecipazione agli utili di ciascuno".

E che a sua volta, la circolare del 22 novembre 2004, n. 49, al punto 2.11., ha chiarito che

> *"… le ritenute d'acconto subite dalla partecipata ed i "relativi" crediti d'imposta …, devono essere obbligatoriamente imputati ai soci secondo la percentuale di partecipazione agli utili e sono da questi scomputabili dalle proprie imposte".*

L'opzione del regime di trasparenza, secondo l'Agenzia delle entrate non lascia spazio a diverse interpretazioni tantomeno è possibile ritenere applicabile quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria nella circolare del 23 dicembre 2009, n. 56, a proposito delle società di cui all'art. 5 TUIR.

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

Con la citata circolare l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto a quest'ultime società la possibilità di utilizzare le ritenute subite, non fruite dai singoli associati o soci, per compensare debiti propri (Iva periodica, contributi dei dipendenti ecc.).

Nel documento di prassi citato, è stato precisato - in definitiva - che la lettura coordinata dell'articolo 22 del TUIR con l'articolo 17 del decreto legislativo 241 del 1997, ha previsto che i soci o associati alle società ed associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR possano consentire esplicitamente che le ritenute che residuano, una volta operato lo scomputo dal loro debito Irpef, siano utilizzate dalla società o associazione affinché

> *"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 mediante il modello F 24 ex articolo 17 del D.lgs. n. 241 del 1997" 3.*

L'impossibilità di accomunare le condizioni relative rispettivamente a società che hanno optato per il regime di cui agli artt. 115 e 116 TUIR e le società di cui all'art.5 TUIR, per cui il regime di trasparenza costituisce regime naturale di tassazione , non è indifferente.

Per le prime, la tassazione sui singoli soci è una conseguenza essenziale della scelta operata, poiché il regime naturale della società a responsabilità limitata prevede la tassazione in capo alla medesima. Ne consegue, afferma la risoluzione, che

> *"la riattribuzione delle ritenute in capo alla società che ha optato per il regime della trasparenza, avrebbe l'effetto di ricondurre (anche se solo limitatamente alle ritenute) il soggetto "trasparente" all'ordinaria modalità di tassazione Ires, in evidente contraddizione con la scelta operata".*

L'opportunità illustrata non si può, dunque, estendere anche ai soggetti "trasparenti" di cui agli articoli 115 e 116 del . Ciò si evince anche dal fatto che i documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate (C.M. 23 dicembre 2009, n. 56, C.M., 12 marzo 2010 n. 12 nonché la R.M: dell'11 febbraio 2010 n. 6) fanno esclusivo riferimento ai soggetti di cui all'articolo 5 del TUIR.

Conclude l'Agenzia ricordando che il credito di imposta formatosi per effetto della ritenuta può essere recuperato attraverso la richiesta di rimborso.

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

10 novembre 2011

Cinzia Bondì

1 Trattasi, nello specifico, delle spese di intervento di recupero del patrimonio edilizio, ai sensi dell'articolo 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e successive modificazioni, nonché delle spese per interventi di risparmio energetico, di cui all'articolo 1, cc. 344, 345, 346 e 347, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e successive modificazioni

2 Art. 25 (Contrasto di interessi) D.L. 78/2010 Convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010 n. 122. In vigore dal 6 luglio 2011: "A decorrere dal 1° luglio 2010 le banche e le Poste Italiane SPA operano una ritenuta del 4 per cento a titolo di acconto dell'imposta sul reddito dovuta dai beneficiari, con obbligo di rivalsa, all'atto dell'accredito dei pagamenti relativi ai bonifici disposti dai contribuenti per beneficiare di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d' 'imposta. Le ritenute sono versate con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuate le tipologie di pagamenti nonché ' le modalità ' di esecuzione degli adempimenti relativi alla certificazione e alla dichiarazione delle ritenute operate".

3 Cfr. Circolare del 03/06/2010 n. 29 - Agenzia delle Entrate: "La risoluzione n. 6/E del 2010 ha istituito il codice tributo "6830" per consentire alle società e associazioni di cui all'articolo 5 del Tuir l'utilizzo in compensazione del credito derivante dalla riattribuzione, da parte dei soci/associati, delle ritenute residue".

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