

AGENZIA DELLE ENTRATE  
Divisione Contribuenti  
Direzione Centrale Piccole e medie imprese

Risposta n. 317 del 10 maggio 2021

OGGETTO: Articolo 22, comma 1, del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Ritenute operate sui redditi di società di persone tra i cui soci figura un'altra società di persone.

QUESITO

La società istante Alfa s.a.s., secondo quanto rappresentato, opera nel campo della produzione e posa in opera di serramenti, svolgendo tale attività prevalentemente nel campo dell'edilizia civile.

Riferisce pertanto che, all'atto dell'incasso dei compensi, risulta costantemente soggetta all'applicazione della ritenuta d'acconto prevista dall'art. 25, comma 1, del decreto-legge n. 78 del 2010, ovvero la ritenuta dell'8% che le banche e Poste Italiane Spa sono chiamate ad operare sull'accredito dei pagamenti effettuati con bonifico dai contribuenti che intendono beneficiare delle detrazioni a fronte di spese sostenute per interventi edilizi, quali quelli previsti dall'articolo 16-bis del TUIR o dai commi 344 e seguenti dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006.

La compagine partecipativa della società è così composta:

- socio Tizio, persona fisica, titolare di una quota di partecipazione di Euro ... pari al ... del capitale sociale;
- socio Caio, persona fisica, titolare di una quota di partecipazione di Euro ... pari al ... del capitale sociale;
- socio Beta s.n.c., società di persone, titolare di una quota di partecipazione di Euro ... pari al ... del capitale sociale, in regime di contabilità semplificata.

In sede di predisposizione della dichiarazione modello Redditi SP ..., la società dovrà provvedere all'imputazione dei redditi prodotti nel corso del ... ai propri soci, ai sensi dell'articolo 5 del TUIR, nonché alla relativa attribuzione delle suddette ritenute, ai sensi dell'articolo 22, comma 1, del medesimo TUIR.

In relazione alla prospettata imputazione delle ritenute subite verso i propri soci, la società chiede se le disposizioni di cui al citato art. 22, comma 1, lettera c), 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» - siano d'ostacolo all'attribuzione del ... delle stesse verso il socio Beta s.n.c..

Ad avviso dell'istante, infatti, qualora il dettato normativo dovesse essere interpretato in maniera testuale, l'attribuzione del ... delle ritenute verso il socio Beta s.n.c. risulterebbe in apparente contrasto con le finalità stabilite dalla norma, in quanto, come noto, le società di persone non dispongono di una soggettività propria ai fini delle imposte sui redditi.

La mancanza di soggettività passiva in capo al socio Beta s.n.c. non permetterebbe, dunque, il trasferimento verso la stessa della corrispondente quota di ritenute, la quale dovrebbe rimanere in capo alla Alfa s.a.s. (l'istante).

In tale situazione, tuttavia, non apparirebbe chiaro come questa società dovrebbe procedere ai fini del recupero di tali ritenute.

Innanzitutto apparirebbe inibita l'automatica trasformazione di tali ritenute in credito d'imposta a favore della medesima s.a.s., alla luce dei principi espressi dalle risposte all'interrogazione parlamentare n. 5-04177 del 10/2/2011, secondo cui le ritenute di cui all'articolo 25, comma 1, del decreto-legge n. 78 del 2010 non sono diverse dalle altre ritenute previste dall'ordinamento



tributario. Questa parità di trattamento determina infatti la piena riconducibilità delle ritenute di cui al citato articolo 25 nell'alveo delle disposizioni previste dalla Circolare n. 56/E del 23 dicembre 2009, secondo cui le ritenute possono assumere la veste di credito d'imposta - compensabile da parte della società che le ha subite in proprio - solo a seguito del loro preventivo scomputo da parte del socio e la loro eventuale riattribuzione in capo alla società.

In simili circostanze, prosegue l'istante, la richiesta di rimborso ai sensi dell'articolo 37 del d.P.R. n. 602 del 1973 apparirebbe come l'unica strada esperibile per il recupero di tale quota di ritenute non trasferita, per quanto non se ne ravviserebbero di fatto i presupposti, in quanto l'applicazione delle ritenute previste dall'articolo 25, comma 1, del decreto-legge n. 78 del 2010 in capo alla società non appare in alcun modo errata.

Con documentazione integrativa acquisita con nota prot. ..., l'istante - dopo aver illustrato l'evoluzione dell'assetto partecipativo della Alfa s.a.s. e aver dato conto della sua trasformazione in società in nome collettivo partecipata da sole persone fisiche nel corso del ... - ha precisato che il periodo d'imposta ... costituisce l'unico periodo interessato dalla fattispecie rappresentata, su cui viene richiesto il parere dell'Amministrazione finanziaria.

### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che la partecipazione in una società di persone (Alfa s.a.s.) da parte di altra società di persone (la Beta s.n.c.) non sia ostativa all'attribuzione delle ritenute alla società partecipante ai sensi dell'articolo 22, comma 1, del TUIR, ritenendo quindi che la norma in oggetto vada applicata a prescindere dal fatto che il soggetto direttamente partecipante risulti o meno un soggetto passivo ai fini delle imposte dirette.

In particolare, come emerge dalle bozze di dichiarazione relative al periodo di imposta ... allegate alla documentazione integrativa:

- le ritenute subite dalla Alfa s.a.s. saranno attribuite, per la quota del ..., alla Beta s.n.c., la quale provvederà a riportarne l'importo al rigo RN2 della propria dichiarazione REDDITI SP e ad attribuirle ai propri soci (al riguardo l'istante segnala che la Beta s.n.c. non ha subito in proprio alcuna ritenuta nel corso del periodo d'imposta ..., motivo per cui le ritenute indicate al rigo RN2 e successivamente attribuite ai soci derivano integralmente dalla precedente attribuzione da parte di Alfa s.a.s.);

- i soci della Beta s.n.c. (signora Sempronia e signor Caio, entrambi soci al ...) provvederanno allo scomputo delle ritenute loro attribuite, optando per la non riattribuzione verso la Beta s.n.c.;

- i soci diretti della Alfa s.a.s. (con esclusione della Beta s.n.c.) opteranno invece per la riattribuzione delle ritenute verso la società. A tale riguardo, l'istante segnala quindi che le ritenute riattribuite dal socio Caio - esposte al rigo RN33, pari a Euro ... - riguardano unicamente la quota di ritenute ad egli spettante in virtù della propria partecipazione diretta nella Alfa s.a.s.. A tale riattribuzione si sommerà quella operata dal socio Tizio, pari a Euro ... (rigo RN33), determinando un totale di ritenute riattribuite verso la Alfa s.a.s. per Euro ..., così come da rigo RX51 della corrispondente dichiarazione.

Qualora la soluzione proposta non risulti corretta, l'istante chiede di indicare l'appropriato trattamento delle ritenute in questione, sia in termini di attribuzione che in termini di modalità di compensazione o rimborso.

### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5 del TUIR, 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.



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 e 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.

Tale situazione, com'è noto, non trova riscontro in altri settori impositivi; in particolare, ai fini dell'IVA, dell'IRAP e degli obblighi dei sostituti d'imposta si pone il riconoscimento pieno delle società ed associazioni senza personalità giuridica, con tutti i conseguenti obblighi ed oneri.

Nell'ambito delle imposte sui redditi, con riferimento allo scomputo degli acconti, viene in rilievo quanto stabilito dall'articolo 22, primo comma, ultimo periodo, del TUIR, a norma del quale «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».

Con la circolare n. 56/E del 23 dicembre 2009 sono stati resi chiarimenti in ordine alla disposizione sopracitata, in particolare con riguardo al coordinamento della stessa con la facoltà di compensare imposte e contributi riconosciuta - dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 - a tutti i contribuenti che effettuano versamenti diretti.

Nello specifico, la circolare in parola ha chiarito come, da una lettura congiunta e coordinata di tali disposizioni, derivi che «i soci o associati alle società ed associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR 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».

Nel caso di specie, la società in accomandita semplice istante riferisce che:

- ha subito nel ... ritenute ai sensi dell'articolo 25, comma 1, del decreto-legge n. 78 del 2010;
- nella propria compagine sociale (nel medesimo anno ...) figuravano, oltre a due persone fisiche, anche un'altra società di persone, in particolare una società in nome collettivo.

Ciò posto, si osserva che l'applicazione rigidamente letterale del sopracitato ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 22 del TUIR comporterebbe l'attribuzione delle ritenute subite dalla s.a.s. istante - in proporzione alla quota di partecipazione - solamente ai propri soci persone fisiche, poiché per la s.n.c. socia non sussiste una "imposta dovuta" da cui scomputare le ritenute medesime. Residuerrebbe così in capo alla s.a.s. istante una parte delle ritenute subite (proporzionale alla quota di partecipazione nella stessa da parte della s.n.c.), non utilizzabile in compensazione per il mancato rispetto del meccanismo di previo scomputo dall'IRPEF dei soci e successiva riattribuzione del residuo alla società, delineato dalla sopracitata circolare n. 56/E del 2009.

Un simile esito, si ritiene, sarebbe in contrasto con i meccanismi che regolano la fiscalità delle società di persone, il cui centro d'imputazione reddituale è costituito dai soci persone fisiche, anche quando nella catena partecipativa intervengano altre società di persone.

Alla luce di quanto sopra, tenuto conto dei principi che disciplinano la fiscalità delle società e associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, nonché della ratio delle disposizioni sopracitate, come chiarita dalla circolare n. 56/E del 2009 sopra richiamata, la scrivente è del parere che la s.a.s. attribuisca quota parte delle ritenute subite nel 2019 alla s.n.c. socia, la quale le attribuirà a sua volta ai propri soci persone fisiche. Dopo lo scomputo dall'IRPEF di questi ultimi, l'eventuale residuo potrà essere utilizzato secondo le indicazioni della circolare in parola, di cui restano fermi gli adempimenti e i limiti e alla quale si rinvia per completezza.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

