

## Giurisprudenza

# Associazione e associati separati per le imposte: no a compensazione

15 Giugno 2018

In campo tributario, sul piano oggettivo, dare e avere devono riguardare lo stesso periodo di maturazione, mentre, sul piano soggettivo, devono riguardare lo stesso contribuente



La compensazione tra debiti e crediti tributari, prevista e disciplinata dall'articolo 17 del Dlgs 241/1997, può avvenire soltanto per i crediti sorti nello stesso periodo di imposta e nei confronti dei medesimi soggetti.

Ne consegue che, uno studio professionale non può compensare i propri debiti fiscali con i crediti di imposta dei singoli associati, trattandosi di soggetti diversi.

In questi termini, si è espressa la Corte di cassazione nell'ordinanza n. 13638 del 30 maggio 2018, con la quale, nel confermare un suo precedente pronunciamento (*cfr* sentenza, 1538/2017), ha accolto il ricorso presentato dall'Agenzia delle entrate.

## Il fatto

La questione trae origine dal ricorso in Cassazione proposto dall'Amministrazione finanziaria contro una sentenza di appello che, riformando parzialmente quella di primo grado, aveva ritenuto in parte fondata la cartella di pagamento emessa, ai sensi dell'articolo 36-*bis* del Dpr 600/1973, nei confronti di un'associazione professionale, finalizzata al recupero delle imposte dichiarate per l'anno 2004 ma non versate perché oggetto di una indebita compensazione.

Nello specifico, l'Agenzia ricorrente lamenta l'illegittimità della sentenza impugnata, per violazione degli articoli 22 del Tuir e 17 del Dlgs 241/1997, laddove i giudici di merito hanno erroneamente ritenuto valida la compensazione effettuata dall'associazione professionale, tra suoi debiti

d'imposta e i crediti d'imposta dei singoli soci, derivanti dalle ritenute di acconto sui compensi corrisposti dai clienti.

### **La sentenza**

Per la Corte suprema la doglianza è fondata, atteso che non sussiste, in capo all'associazione professionale, il diritto di compensare i propri debiti fiscali e contributivi con il credito derivante - in capo ai singoli associati - dalle ritenute subite.

Al riguardo, la Corte di legittimità ricorda che la compensazione tributaria - che è ammessa, in deroga alle disposizioni civilistiche comuni, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio per cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso, e ogni deduzione, è regolata da specifiche, inderogabili norme di legge - è disciplinata dall'articolo 17 del Dlgs 241/1997, il quale consente al contribuente, in sede di versamento unitario delle imposte, dei contributi e delle altre somme dovute allo Stato e agli altri Enti indicati, di opporre in compensazione i propri crediti.

Tuttavia, continua la Corte, la compensazione tributaria presuppone, sul piano oggettivo, la riferibilità dei crediti compensabili allo stesso periodo di maturazione del debito verso l'Amministrazione finanziaria, nonché, sul piano soggettivo, la riferibilità allo stesso contribuente tanto del credito quanto del debito estinto per compensazione, indipendentemente dall'identità dell'Ente percettore.

Sulla base di tale principi, la Cassazione ritiene illegittima, nel caso di specie, la compensazione debiti/crediti effettuata dall'associazione accertata, in quanto intervenuta tra soggetti differenti (associazione professionale e singoli soci), peraltro, entrambi legittimati a operare autonomamente la compensazione.

Da ultimo, la Cassazione precisa che, la possibilità - riconosciuta dall'Agenzia delle entrate nella circolare 56/E del 2009, e impropriamente richiamata dall'associazione professionale a sostegno della validità del proprio operato - per una società trasparente (come l'associazione professionale) di compensare in proprio il credito residuo non fruito dai singoli soci, si riferisce all'Irpef e presuppone il preventivo assenso degli stessi (che, in questo caso, manca) da manifestare, anche in via generalizzata, con un apposito atto avente data certa (ad esempio, tramite una scrittura privata autenticata) o nello stesso atto costitutivo.

In realtà, l'associazione ha illegittimamente compensato - a decurtazione di debiti fiscali propri - parte dell'ammontare delle ritenute da essa subite, nella liquidazione dei compensi a carico della clientela, con i crediti spettanti agli associati.

## Osservazioni

La sentenza in commento ribadisce la differenza esistente tra la compensazione dei tributi non versati da uno studio professionale con i crediti d'imposta degli associati e quella tra crediti Irpef degli associati e ritenute Irpef che l'associazione subisce, nella qualità di sostituto d'imposta, per conto degli associati.

Al riguardo, con la circolare 56/2009, l'Agenzia delle entrate ha precisato che le ritenute subite dall'associazione, dopo essere state trasferite agli associati, e da questi utilizzate per l'abbattimento del loro debito Irpef, possono essere ritrasferite, per la parte residuale, all'associazione per l'utilizzo in compensazione di quest'ultima.

Il chiarimento interpretativo è stato necessario per poter coordinare le disposizioni contenute nell'articolo 5 del Tuir - secondo cui i 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, sono imputati a ciascun socio o associato, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili - con quelle dell'articolo 22 del Tuir, 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"*, nonché con quelle relative alla compensazione, contenute nell'articolo 17, Dlgs 241/1997.

Ai fini sanzionatori, l'indebita compensazione determina l'applicazione della sanzione per omesso versamento, di cui all'articolo 13 del Dlgs 471/1997, pari al 30% di ogni importo non versato, mentre, per l'omessa presentazione del modello di versamento contenente i dati relativi alla compensazione eseguita, si applica la sanzione di 100 euro, ridotta a 50 euro se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi (articolo 15, comma 2-bis, Dlgs 471/1997).

Inoltre, l'indebita compensazione può avere anche conseguenze penali. L'articolo 10-*quater*, comma 1, Dlgs 74/2000, infatti, punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versi le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, Dlgs 241/1997, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a 50mila euro.

Sempre in ambito sanzionatorio, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione 36/2018, ha precisato che nel caso di utilizzo in compensazione di crediti Iva inesistenti, già recuperati e sanzionati per illegittima detrazione e infedele dichiarazione - ai sensi degli articoli 6, comma 6, e 5, comma 4, del Dlgs 471/1997 - non trova applicazione l'ulteriore sanzione - dal 100% al 200% dei crediti - che punisce l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti (articolo 13, comma 5).

di

**Marco Denaro**

compensazione