



Direzione Centrale Normativa

Roma, 20 settembre 2011

OGGETTO: Adempimenti dichiarativi degli imprenditori individuali e delle società di persone aventi esercizio non coincidente con l'anno solare

Durante l'attività di monitoraggio è stata esaminata la risposta fornita da una Direzione Regionale ad una richiesta di consulenza giuridica.

Vista la complessità e la particolare attualità del tema, risultando pienamente condivisibile l'orientamento della Direzione Regionale, si recepisce, sotto forma di risoluzione, la consulenza giuridica tratta dalla procedura, con le integrazioni che si rendono necessarie in seguito all'entrata in vigore dell'articolo 10 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, che ha modificato l'articolo 3, comma 1, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

Esposizione del quesito

L'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di ... espone il seguente quesito.

L'atto costitutivo di una SAS (costituita a novembre 2008) prevede che "L'esercizio sociale si chiude il 30 giugno di ogni anno di durata della società".

L'art. 7 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, al 1° comma, prevede che "L'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma (.)" e al 2° comma che "L'imputazione dei redditi al periodo di imposta è regolata dalle norme relative alla categoria nella quale rientrano".

Per le società di persone il periodo d'imposta è costituito dall'anno solare.

L'art. 56 del TUIR prevede che *"Il reddito d'impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, salvo quanto stabilito nel presente capo"*.

Conseguentemente il reddito d'impresa è determinato con riferimento al conto dei profitti e delle perdite "relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta" (art. 83 del TUIR).

Stante, nel caso di specie, la non coincidenza tra periodo d'imposta (01.01 - 31.12) e l'esercizio sociale (01.07 - 30.06), l'Ordine pone il problema circa i corretti obblighi dichiarativi (art. 2 D.P.R. n. 322 del 1998) che devono essere rispettati dalla società.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

In particolare, l'Ordine dei Commercialisti di ... è dell'avviso che la società sia tenuta:

- a presentare il modello UNICO SP nei termini previsti dal citato art. 2 del D.P.R. n. 322 del 1998 (30 settembre di ogni anno) con riferimento al periodo di imposta 01.01 - 31.12;

- il reddito di impresa, rilevante anche ai fini IRAP ed ai fini dell'attribuzione del reddito di partecipazione ai soci, sarà quello determinato sulla base del conto dei profitti e delle perdite dell'esercizio chiuso in tale periodo di imposta (es. esercizio 01.07.2009 - 30.06.2010 da dichiarare nel modello UNICO SP/2011 relativo al periodo di imposta 01.01.2010 - 31.12.2010 da presentare entro il 30.09.2011).

Sulla base delle considerazioni che precedono è da ritenere quindi che la società non dovrebbe redigere "ai soli fini fiscali" un bilancio relativo al periodo 01.01 - 31.12 di ogni anno.

In fase di prima applicazione, l'Ordine ritiene quindi che il reddito dell'esercizio novembre 2008 - 30.06.09 debba essere dichiarato nel modello

UNICO SP/2010 da presentare entro il 30.09.2010, dal momento che nel periodo d'imposta 01.01.08 - 31.12.08 non si è chiuso alcun esercizio sociale (ci si chiede tuttavia se la società sia comunque tenuta a presentare entro il 30.09.09 il modello UNICO SP, contenente anche la dichiarazione IVA, per la frazione del periodo di imposta chiuso al 31.12.08, quantunque non ci sia alcun reddito da dichiarare).

I soci della SAS in oggetto sono una persona fisica ed una persona giuridica con esercizio 01.07 - 30.06. L'imputazione per trasparenza dei redditi conseguiti dalla SAS avverrà, di conseguenza (esemplificando) con la seguente modalità:

Esercizio della SAS chiuso al 30.06.09

- la persona fisica dichiarerà il reddito in UNICO PF/2010 con riferimento alla dichiarazione UNICO SP/2010 della SAS (stante la coincidenza dei due periodi di imposta);

- la persona giuridica imputerà il reddito derivante dalla partecipazione alla SAS, nell'esercizio 01.07.09 - 30.06.2010, facendo così riferimento all'esercizio in cui si chiude il periodo di imposta della SAS (31.12.09).

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'art. 7, primo comma, del TUIR, stabilisce che *"l'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma"*.

La norma ha carattere generale e riguarda tutti i soggetti IRPEF: persone fisiche, imprenditori individuali, società di persone per le quali il reddito prodotto viene tassato in capo ai soci secondo il principio della trasparenza.

In sostanza, dall'affermazione legislativa riportata emerge, innanzitutto, che il lasso di tempo (cosiddetto periodo d'imposta) che occorre prendere a base per la delimitazione temporale dell'obbligazione tributaria è costituito sia per le persone fisiche che per le società personali dall'anno solare.

E' con riferimento, quindi, all'anno solare che assumerà rilevanza la base imponibile su cui si renderà applicabile l'imposta.

Coerentemente, il Ministero delle Finanze ha affermato, in relazione ad un quesito volto a conoscere se il periodo d'imposta di alcune ditte di esportazione di agrumi potesse coincidere con la durata della campagna agrumaria, che non può darsi alcuna rilevanza in sede fiscale ai cicli agrari, precisando che il periodo di imposta regolato dall'art. 7 dell'allora vigente D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (ora trasfuso nell'art. 7 del TUIR), "è in ogni caso l'anno solare per gli imprenditori individuali e per le società di persone e l'esercizio per gli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche" (risoluzione del 3 luglio 1975, n. 2/332/1974).

Il comma 2 dell'art. 7 del TUIR stabilisce poi che l'imputazione dei redditi al periodo di imposta è regolata dalle norme relative alla categoria nella quale rientrano.

Tale norma sta a significare che i redditi indicati nelle singole categorie specificate nel comma 1 dell'art. 6 vanno imputati al periodo di imposta in cui si verificano i relativi presupposti impositivi.

Ne consegue che per le imprese individuali e le società di persone con esercizio non coincidente con l'anno solare, il risultato dell'esercizio viene attratto nel periodo d'imposta (anno solare) in cui tale esercizio si chiude.

Va tenuto presente, infatti, che, in base all'art. 83, comma 1, del TUIR (per effetto del rinvio operato dall'art. 56, comma 1, del medesimo TUIR) *"il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni"*.

Certamente questa disposizione contempera anche l'esigenza operativa di una serie di soggetti economici i quali, alla data di conclusione dell'anno di calendario, non fanno coincidere alcuna interruzione dei cicli di attività sociale.

Va osservato, infatti, che, in generale, in dottrina o nel testo di legge, non si rinviene una esplicita esclusione della possibilità, per le imprese, di individuare come proprio esercizio sociale un periodo diverso dall'anno solare, tanto è vero che non si riscontra alcun riferimento normativo rivolto esclusivamente all'anno solare rispetto ad altri periodi di imposta.

Dal punto di vista fiscale, ciò significa sostenere che il soggetto passivo IRPEF deve sempre e comunque presentare una dichiarazione dei redditi relativa all'anno solare nella quale confluiranno tutti gli eventuali altri redditi da esso posseduti, che devono necessariamente riferirsi allo stesso periodo temporale, ma, come sostenuto dalla Cassazione, con sentenza n. 4612 del 14/01/1998, è necessario che venga, comunque, tenuta presente "la differenza tra periodo di imposta ed esercizio della società, in ordine al quale un reddito d'impresa è stato prodotto e deve essere misurato".

Per quanto fin qui esposto, si condivide la soluzione esposta dall'Ordine dei dottori commercialisti di ... in merito agli adempimenti fiscali della società in accomandita semplice e parzialmente quella proposta in merito agli adempimenti dei soci della medesima SAS.

In sostanza, si ritiene che la società sia tenuta a presentare il modello UNICO SP nei termini previsti dal citato art. 2 del D.P.R. n. 322 del 1998 (30 settembre di ogni anno), contenente sia il quadro RF per la determinazione del reddito di impresa con riferimento al periodo di imposta 01.01 - 31.12, sia il modello IVA, che, stante la coincidenza tra periodo di imposta e anno solare, non deve essere inviato in via autonoma.

In particolare, si precisa che il reddito di impresa, rilevante anche ai fini IRAP ed ai fini dell'attribuzione del reddito di partecipazione ai soci, sarà quello determinato sulla base del conto dei profitti e delle perdite dell'esercizio chiuso in tale periodo di imposta (es. esercizio 01.07.2009 - 30.06.2010 da dichiarare nel modello UNICO SP/2011 relativo al periodo di imposta 01.01.2010 - 31.12.2010 da presentare entro il 30.09.2011).

Sulla base delle considerazioni che precedono è da ritenere quindi che la società non debba redigere "ai soli fini fiscali" un bilancio relativo al periodo 01.01 - 31.12 di ogni anno.

In fase di prima applicazione, la scrivente ritiene quindi che il reddito dell'esercizio novembre 2008 - 30.06.09 debba essere dichiarato nel modello UNICO SP/2010 da presentare entro il 30.09.2010, dal momento che nel periodo d'imposta 01.01.08 - 31.12.08 non si è chiuso alcun esercizio sociale.

Tuttavia si ritiene che debba essere anche presentato il modello Unico 2009 SP, contenente sia il quadro RF, ancorché recante reddito d'impresa pari a zero, e il modello IVA per il periodo 2008.

Circa la posizione fiscale dei soci della SAS che sono una persona fisica ed una persona giuridica con esercizio 01.07 - 30.06, l'imputazione per trasparenza dei redditi conseguiti dalla SAS avverrà, di conseguenza, con la seguente modalità:

Esercizio della SAS novembre 2008-30/06/2009:

- la persona fisica dichiarerà il reddito in UNICO PF/2010 con riferimento alla dichiarazione UNICO SP/2010 della SAS (stante la coincidenza dei due periodi di imposta);

- la persona giuridica imputerà il reddito derivante dalla partecipazione alla SAS nell'esercizio 01.07.08 - 30.06.2009, in quanto l'imputazione del reddito pro quota deve avvenire nei periodi di imposta delle società partecipanti in corso alla data di chiusura dell'esercizio della società partecipata, a prescindere dall'effettiva percezione degli utili, secondo la regola generale della trasparenza fissata dall'art. 5 del TUIR.

Si precisa che ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del D.P.R. n. 322 del 1998, come modificato dall'articolo 10 del decreto legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, i soggetti che intendono utilizzare in compensazione ovvero chiedere a rimborso il credito d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale possono presentare la dichiarazione IVA in via autonoma.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

IL DIRETTORE CENTRALE