

## Società di persone: la dichiarazione dei Redditi e ai fini IVA

### Attenzione ai modelli da utilizzare e alle modalità da osservare

#### **Abstract**

Per le società di persone, così come per le persone fisiche che esercitano attività di impresa, il periodo di imposta è sempre coincidente con l'anno solare. E' quanto chiarito dalla risoluzione, non proprio recente, n. 92/2011 dell'agenzia delle Entrate. Tale principio di portata generale si incrocia con le disposizioni che disciplinano l'individuazione dei modelli da utilizzare nella redazione della dichiarazione e le modalità di presentazione dei dichiarativi ai fini delle imposte sul reddito e ai fini IVA.

Le disposizioni di riferimento e da osservare.

#### **Articolo 1**

*Redazione e sottoscrizione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di I.R.A.P.*

**1. Ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive le dichiarazioni sono redatte, a pena di nullità su modelli conformi a quelli approvati entro il 31 gennaio con provvedimento amministrativo, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale e da utilizzare per le dichiarazioni dei redditi e del valore della produzione relative all'anno precedente ovvero, in caso di periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, per le dichiarazioni relative al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre dell'anno precedente a quello di approvazione. I provvedimenti di approvazione dei modelli di dichiarazione dei sostituti d'imposta di cui all'articolo 4, comma 1, e i modelli di dichiarazione di cui agli articoli 34, comma 4, e 37, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, recante norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni, sono emanati entro il 15 gennaio dell'anno in cui i modelli stessi devono essere utilizzati e sono pubblicati nella Gazzetta Ufficiale**

**ART. 3 DPR 322/1998**

*Le dichiarazioni sono presentate all'Agenzia delle entrate in via telematica ovvero per il tramite di una banca convenzionata o di un ufficio della Poste italiane S.p.a. secondo le disposizioni di cui ai commi successivi. I contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi, [dell'imposta regionale sulle attività produttive] e della dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, presentano la dichiarazione unificata annuale. [La dichiarazione dei sostituti di imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, di cui all'articolo 4 può essere inclusa nella dichiarazione unificata.] E' esclusa dalla dichiarazione unificata la dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto degli enti e delle società che si sono avvalsi della procedura di liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto di gruppo di cui all'articolo 73, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. In deroga a quanto previsto dal secondo periodo i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione ovvero chiedere a rimborso il credito risultante dalla dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto possono non comprendere tale dichiarazione in quella unificata*

Ai fini della corretta presentazione della dichiarazioni e della scelta dei modelli assume assoluta rilevanza il concetto di periodo di imposta e la interpretazione della coincidenza o meno di questo con il periodo di imposta.

**CONCETTO PERIODO DI IMPOSTA COINCIDENTE CON L'ANNO  
SOLARE  
ISTRUZIONI UNICO 2015**

Si considera coincidente con l'anno solare il periodo di imposta di durata pari o inferiore a 365 giorni a condizione che termini il 31 dicembre.

Due quindi le condizioni per verificare la coincidenza del periodo di imposta con l'anno solare:

- 1 – La durata del periodo di imposta deve essere pari o inferiore a 365 giorni;
- 2 – Il periodo di imposta deve terminare il 31 dicembre dell'anno di riferimento.

Se, quindi il periodo di imposta termina il 31 dicembre, ma ha una durata superiore a 365 giorni, tale periodo di imposta non è coincidente con l'anno solare. E' una situazione che ricorre per le società di capitali che nel primo esercizio hanno un

esercizio che va dalla data di costituzione (prossima alla fine dell'anno) fino alla data del 31 dicembre dell'anno successivo.

Proprio il riferimento all'esercizio sociale ci conduce ad un'altra necessaria precisazione: la distinzione tra esercizio dell'attività dell'impresa e periodo di imposta.

<b>REDDITO DELL'ESERCIZIO CHE CHIUDE NEL PERIODO DI IMPOSTA RIS 92/2011</b>
---

L'art. 7, c. 1, 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 (lasso temporale che delimita l'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.

In altri termini, per le persone fisiche e per le società di persone il periodo di imposta coincide sempre con l'anno solare ai sensi del primo comma dell'articolo 7 del TUIR.

A tal fine, occorre tenere distinto il concetto di esercizio dell'attività di impresa dal periodo di imposta. Quest'ultimo, come sopra precisato coincide sempre con l'anno solare, mentre il primo potrà avere una durata differente e liberamente decisa dall'imprenditore.

Si tratta allora di comprendere secondo quali regole sono imputati i singoli redditi delle diverse categorie reddituali al periodo di imposta (coincidente per le persone fisiche e per le società di persone con l'anno solare) ed in particolare quali regole devono essere adottate per imputare al periodo di imposta i redditi di impresa con esercizio non coincidente con l'anno solare.

Il secondo comma dell'articolo 7 del TUIR prevede che: *l'Imputazione dei redditi al periodo di imposta è regolata dalle singole norme relative alla categoria nella quale rientrano.*

Pertanto, 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**.

**Il momento in cui si verifica il presupposto impositivo del reddito di impresa deve essere individuato ai sensi dell'articolo 83 del DPR 917/1986 il quale prevede che :** *"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"*.

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 (ris. 92/2011).

Per il combinato disposto delle disposizioni di cui all'articolo 7 e dell'articolo 83 del TUIR ne deriva che, per l'impresa individuale e per le società di persone, il reddito prodotto in un determinato esercizio deve essere imputato al periodo di imposta in cui l'esercizio dell'attività di impresa si chiude e che il periodo di imposta è sempre e in ogni caso coincidente con l'anno solare.

#### **ADEMPIMENTI DICHIARATIVI – IL MODELLO DA UTILIZZARE.**

Il primo comma dell'articolo 1 del DPR 322/1998, come modificato dall'articolo 17 del D.Lgs. 175/2014, prevede che:

***Ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive le dichiarazioni sono redatte, a pena di nullità su modelli conformi a quelli approvati entro il 31 gennaio con provvedimento amministrativo, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale e da utilizzare per le dichiarazioni dei redditi e del valore della produzione relative all'anno precedente ovvero, in caso di periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, per le dichiarazioni relative al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre dell'anno precedente a quello di approvazione.***

In sintesi, le dichiarazioni dei redditi e ai fini IRAP, a pena di nullità, devono essere redatte sui modelli conformi a quelle approvati entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento e se il periodo di imposta non coincide con l'anno solare le dichiarazioni dei redditi e ai fini IRAP devono essere redatte sui modelli conformi a quelli approvati per il periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre dell'anno precedente.

Per esempio, il modello UNICO 2015 deve essere utilizzato, per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, per la dichiarazione dei redditi dell'anno 2014 e per i contribuenti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, per la dichiarazione dei redditi del periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2014.

Ora, per quanto argomentato nel precedente paragrafo, per le imprese individuale e per le società di persone il periodo di imposta coincide sempre con l'anno solare e ciò a prescindere dalla durata e collocazione temporale scelta dall'imprenditore con riferimento all'esercizio dell'attività di impresa.

Pertanto, laddove la società di persona non abbia l'esercizio sociale coincidente con l'anno solare dovrà attrarre il risultato dell'esercizio nel periodo di imposta (anno solare) in cui tale esercizio si chiude.

Così, ad esempio, se la società ha cessato la propria attività ed è cancellata direttamente, senza fase di liquidazione formale, in data 31 luglio 2014, avendo comunque il periodo di imposta coincidente con l'anno solare e quindi in corso alla data del 31 dicembre 2014, dovrà dichiarare il reddito con il modello Unico 2015.

Tale conclusione trova conferma nella risoluzione n. 48/2002 dell'AE che si riporta estratta in parte:

*D.*

*Si chiede di sapere quando una società di persone, sciolta nel corso del 2001 senza la formale fase di liquidazione, dovrà presentare la dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi ed effettuare il versamento delle imposte eventualmente dovute.*

*R.*

*La normativa civilistica prevede lo scioglimento, anche di diritto, di una società con la conservazione, in capo agli amministratori, dei poteri relativi ai provvedimenti necessari per la liquidazione.*

*Nel caso prospettato, atteso che la società non intraprende la fase della liquidazione, ai fini della presentazione trovano applicazione i termini previsti dall'art. 2 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, come da ultimo modificato dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, e non dall'art. 5 del medesimo D.P.R. n. 322 del 1998, che disciplina, invece, le modalità e i termini di presentazione delle dichiarazioni dovute nelle ipotesi di formale liquidazione.*

Tanto chiarito si precisa che ai fini IVA, l'articolo 3 del DPR 322/1998 prevede che: *[...] I contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi.*

In altri termini, poiché la società di persone è sempre caratterizzata dal periodo di imposta coincidente con l'anno solare, la stessa è tenuta, salvo opzione per la separazione dei dichiarativi, alla presentazione della dichiarazione unificata ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA.

Si segnala che, la regola appena descritta incontra alcune eccezioni con particolare riferimento all'ipotesi di messa in liquidazione della società o di operazioni straordinarie (trasformazione, fusione e scissione).

Il DPR 322/1998, per tali circostanze fattuali, stabilisce una deroga alla regola generale, deroga che trova applicazione solo per le ipotesi trattate dalle speciali disposizioni.

Sono gli articoli 5 e 5 bis del DPR 322/1998 che stabiliscono, per le ipotesi di liquidazione, trasformazione, scissione e fusione, delle società, anche di persone, la ripartizione dell'anno solare in due periodi di imposta.

Per tali ipotesi quindi, e in deroga alla disposizione generale sopra esposta, l'anno solare è diviso in due periodi di imposta e il reddito di impresa della società dovrà essere imputato a ciascuno di essi secondo la regola del perfezionamento del presupposto impositivo, vale a dire, al periodo di imposta di chiusura dell'esercizio.

Si avrà quindi che, in caso di trasformazione di una snc in srl effettuata in data 31 marzo 2014 la società dovrà eseguire i seguenti adempimenti:

1 – dichiarazione dei redditi autonoma per il periodo dal 1° gennaio al 30 marzo 2014 entro il 9° mese successivo con il modello UNICO 2014. Infatti il periodo di imposta si chiude in data 30 marzo 2014 per effetto della speciale disposizioni di cui all'articolo 5 bis del DPR 322/1998, quindi, la società non potrà utilizzare il modello approvato per il periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2014, UNICO 2015.

2 – Dichiarazione dei redditi per il periodo dal 31 marzo 2014 al 31 dicembre 2015, che dovrà presentare la trasformanda entro i termini ordinari e utilizzando il modello UNICO 2015; si rileva che tale periodo di imposta è coincidente con l'anno solare e quindi la società è tenuta a presentare la dichiarazione IVA (composta da due moduli) in modalità unificata con quella dei redditi.

In merito si ricorda che l'articolo 17 del D.Lgs. 175/2014 ha apportate delle rilevanti modifiche sia con riferimento ai modelli da utilizzare che con riferimento ai versamenti da effettuare in caso di operazioni straordinarie di società di persone.

In particolare è previsto che, ai fini dell'individuazione dei modelli dichiarativi che devono utilizzare le società di persone in caso di operazioni straordinarie si adottano le disposizioni previste per le società di capitali. In altri termini, il modello da utilizzare per il periodo di imposta che si chiude durante l'esercizio è sempre



quello approvato per il periodo di imposta precedente. ES. periodo di imposta chiuso il 30/06/2014, per effetto della messa in liquidazione in data 01/07/2014, modello dichiarativo UNICO 2014.

Per quanto ai versamenti il secondo comma dell'articolo 17 del D.Lgs 175/2014, modificando l'articolo 17, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, prevede che, le società di persone in presenza di operazioni straordinarie, devono effettuare i **versamenti entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione**. In pratica la scadenza del versamento viene fissata al 16 del decimo mese successivo a quello in cui ha effetto l'operazione straordinaria.

9 giugno 2015

Mario Agostinelli