



Roma, 17 marzo 2009

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

***OGGETTO: Istanza di interpello – Articolo 3 D.P.R. n. 322 del 1998 –
Esercizio non coincidente con l'anno solare – Modalità di
presentazione della dichiarazione e di versamento delle imposte***

QUESITO

La società istante rappresenta che, con atto notarile del ... 2008, è stata modificata la data di chiusura dell'esercizio sociale, posticipandola dal 30 novembre al 31 dicembre di ogni anno.

Tale modifica ha effetto a decorrere dall'esercizio sociale compreso fra il 1° dicembre 2007 ed il 31 dicembre 2008.

Ciò posto, la società istante chiede di conoscere, in relazione al suddetto periodo, sia la modalità di assolvimento degli obblighi dichiarativi ai fini IRES, IRAP e IVA, sia la modalità di pagamento dell'IRES e dell'IRAP in saldo ed in acconto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

La società istante intende:

- 1) presentare la dichiarazione IVA in forma autonoma (trattandosi di periodo di imposta non coincidente con l'anno solare) utilizzando il Modello IVA 2009;
- 2) presentare la dichiarazione IRES utilizzando il Modello Unico 2008 SC;
- 3) presentare la dichiarazione IRAP in forma autonoma;
- 4) effettuare il versamento a saldo ed in acconto per IRES ed IRAP utilizzando due distinti modelli F24 compilandoli come di seguito specificato.

Saldo IRES/IRAP (modello con barratura del campo «*anno d'imposta non coincidente con l'anno solare*»):

- IRES cod. 2003 anno 2007
- IRAP cod. 3800 anno 2007

Acconto IRES/IRAP:

- IRES cod. 2001 anno 2009
- IRAP cod. 3812 anno 2009

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nel caso prospettato nell'istanza di interpello, la modifica statutaria descritta determina, per il periodo compreso fra il 1° dicembre 2007 ed il 31 dicembre 2008, la formazione di un esercizio sociale di 13 mesi e, a decorrere dal 1° gennaio 2009, la coincidenza dell'esercizio sociale con l'anno solare.

In proposito, l'articolo 3, comma 1, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, dispone che “*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.*”

Poiché il periodo compreso fra il 1° dicembre 2007 ed il 31 dicembre 2008 non coincide con l'anno solare, il contribuente non può avvalersi della dichiarazione in forma unificata, ma deve presentare distinte dichiarazioni secondo le regole ed i termini loro propri.

Ai fini IVA, l'articolo 8, comma 1, primo periodo, del decreto sopra citato dispone che “*il contribuente presenta (...) tra il 1° febbraio e il 30 settembre, in via telematica, la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno solare precedente, redatta in conformità al modello approvato entro il 15 gennaio dell'anno in cui è utilizzato con provvedimento amministrativo da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale*”. Per l'anno solare 2008, dunque, la società istante deve presentare, tra il 1° febbraio e il 30 settembre

2009, la dichiarazione IVA in forma autonoma utilizzando l'apposito modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2009 (pubblicato il 15 gennaio 2009 ai sensi dell'articolo 1, comma 361, della legge n. 244 del 2007). È appena il caso di precisare che la dichiarazione IVA doveva essere presentata in forma autonoma anche per l'anno solare 2007 (comprensiva anche delle operazioni relative al mese di dicembre 2007).

Si condivide, quindi, la soluzione interpretativa *sub 1*).

Ai fini IRES e IRAP, l'articolo 2, comma 2, del medesimo D.P.R. n. 322 del 1998 dispone che i contribuenti presentano la dichiarazione “*entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta*”. Per il periodo compreso fra il 1° dicembre 2007 ed il 31 dicembre 2008, dunque, la società istante deve presentare, entro il 30 settembre 2009, la dichiarazione IRES utilizzando l'apposito modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 gennaio 2009 (pubblicato il 5 febbraio 2009 ai sensi dell'articolo 1, comma 361, della legge n. 244 del 2007).

Non è, pertanto, condivisibile la soluzione interpretativa *sub 2*), in cui si prospetta l'utilizzo del modello Unico 2008 SC.

Con particolare riferimento all'IRAP, rileva l'articolo 1 del D.P.R. n. 322 del 1998, ai sensi del quale “*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 (...) e da utilizzare per le dichiarazioni dei redditi e del valore della produzione relative all'anno precedente ovvero, in caso di periodo d'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.***”

Poiché il periodo d'imposta 1° dicembre 2007 - 31 dicembre 2008 è “*in corso alla data del 31 dicembre*” sia nel 2007 che nel 2008, occorre individuare, fra le due, la data corretta di riferimento per la scelta del modello da adottare.

Sovviene, in proposito, l'articolo 1, comma 52, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008), ai sensi del quale “*(...) a decorrere*

dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la dichiarazione annuale dell'imposta regionale sulle attività produttive non deve essere più presentata in forma unificata e deve essere presentata direttamente alla regione o alla provincia autonoma di domicilio fiscale del soggetto passivo. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro il 31 marzo 2008, sono stabiliti i nuovi termini e le modalità di presentazione della dichiarazione IRAP e sono dettate le opportune disposizioni di coordinamento.”

Dal tenore letterale della norma discende che, nel caso di specie, le nuove regole di presentazione della dichiarazione IRAP si applicano solo a decorrere dal periodo d'imposta 2009, in quanto “*successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007*”. Per il periodo d'imposta 1° dicembre 2007 - 31 dicembre 2008, invece, la dichiarazione IRAP deve essere presentata utilizzando il modello IRAP società di capitali 2008 - periodo d'imposta 2007, e comunque in forma autonoma, stante la non coincidenza dell'esercizio con l'anno solare e la conseguente preclusione, recata dall'articolo 3, comma 1, del D.P.R. n. 322 del 1998, all'utilizzo della dichiarazione unificata.

Si condivide, quindi, con le precisazioni di cui sopra, la soluzione interpretativa *sub 3*).

Da ultimo, per quanto attiene al versamento dell'IRES e dell'IRAP a saldo per il periodo 1° dicembre 2007 - 31 dicembre 2008, ed in acconto per il periodo 1° gennaio - 31 dicembre 2009, si confermano sia la necessità di utilizzare un distinto modello F24 per il periodo non coincidente con l'anno solare, barrando l'apposito campo, sia i codici tributo indicati.

Si condivide, pertanto, la soluzione interpretativa *sub 4*).

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