



Roma, 4 febbraio 2009

**OGGETTO:** *Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000 n. 212 – Obblighi dichiarativi delle imprese individuali. - Articoli 5 del decreto del Presidente della Repubblica del 22 luglio 1998, n. 322, e 182 del tuir del 22 dicembre 1986, n. 917.*

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto, concernente gli obblighi dichiarativi delle imprese individuali in liquidazione (articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica del 22 luglio 1998, n. 322, e articolo 182 del tuir del 22 dicembre 1986, n. 917) , è stato esposto il seguente

### QUESITO

Il Sig. Tizio, ditta individuale, con coniuge collaboratore familiare, la cui attività è stata messa in liquidazione, non ancora conclusa, con comunicazione fatta all'Agenzia delle Entrate in data ...2008, intende conoscere:

- 1) il modello di dichiarazione dei redditi da utilizzare per il periodo ante liquidazione (01/01/2008 – 29/06/2008) da presentare entro il 31/01/2009;
- 2) la modalità di dichiarazione dei redditi posseduti per l'intero anno 2008 (compresi pensione e fabbricati). In particolare l'istante comunica che per il reddito d'impresa relativo al periodo post liquidazione intende optare per la tassazione separata;
- 3) il termine per il pagamento delle imposte relative al periodo ante liquidazione;

- 4) le modalità di allegazione alla dichiarazione dei redditi del modello relativo agli studi di settore;
- 5) se il modello dello studio di settore debba essere allegato anche per gli esercizi intermedi della liquidazione volontaria;
- 6) di presentare la dichiarazione annuale Iva debba essere allegata alla dichiarazione relativa al periodo post liquidazione;
- 7) se il reddito post liquidazione e quello degli esercizi intermedi, di cui verrà richiesta la tassazione separata, debba essere imputato anche al collaboratore familiare;
- 8) le modalità di presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo di imposta 2009 e seguenti, nell'ipotesi in cui la liquidazione non ecceda i tre anni.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'interpellante ritiene:

- 1) di poter utilizzare il modello Unico 2008 per la dichiarazione dei redditi relativa al periodo ante liquidazione;
- 2) di dichiarare i redditi da pensione e fabbricati relativi all'intero anno nella dichiarazione relativa al periodo ante liquidazione entro il 31 gennaio 2009. Considerato che a quella data non sarà stato rilasciato il modello Cud 2009, l'istante intende presentare un reddito da pensione presunto, salvo successiva presentazione di una dichiarazione rettificativa;
- 3) di effettuare il pagamento delle imposte relative alla dichiarazione ante liquidazione entro giugno 2009, ovvero entro luglio 2009 con la maggiorazione dello 0,40%;
- 4) di poter allegare il modello degli studi di settore alla dichiarazione ante liquidazione;

- 5) di non allegare, per gli esercizi intermedi, il modello degli studi di settore;
- 6) di presentare la dichiarazione Iva congiuntamente alla dichiarazione del periodo post liquidazione;
- 7) di imputare anche al collaboratore familiare il reddito provvisorio post liquidazione e quello degli esercizi intermedi di cui si chiederà la tassazione separata;
- 8) di presentare per i redditi 2009 due dichiarazioni, una relativa ai redditi ordinari ed un'altra per il reddito di impresa a tassazione separata.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Per una corretta disamina del caso prospettato, è necessario partire da quanto disposto dagli articoli 5 del decreto del Presidente della Repubblica del 22 luglio 1998, n. 322, 182 e 17 del Tuir del 22 dicembre 1986, n. 917.

Al riguardo, l'articolo 5 del DPR n. 322 del 1998, dispone, al comma 1, che: *“In caso di liquidazione di società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, di società o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e di imprese individuali, il liquidatore, o in mancanza, il rappresentante legale, presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a tale data in via telematica. Lo stesso liquidatore presenta la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione entro sette mesi successivi alla chiusura della liquidazione stessa o al deposito del bilancio finale, se prescritto, in via telematica”*.

Il comma 3 del medesimo articolo, invece, stabilisce che *“Se la liquidazione si prolunga oltre il periodo d’imposta in corso alla data indicata nel comma 1 sono presentate, nei termini stabiliti dall’articolo 2, la dichiarazione relativa alla residua frazione del detto periodo e quelle relative ad ogni successivo periodo di imposta”*.

L’articolo 182 del Tuir, al comma 1, dispone che *“In caso di liquidazione dell’impresa o della società il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l’inizio dell’esercizio e l’inizio della liquidazione è determinato in base ad apposito conto economico (...) Per le imprese individuali la data di inizio della liquidazione, ai fini delle imposte sui redditi, è quella indicata nella dichiarazione di cui all’articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*.

Infine, la tassazione dei redditi conseguiti durante la liquidazione è disciplinata dal combinato disposto dell’articolo 17, comma 1, lett. g), e comma 2, secondo periodo, del Tuir. Tale norma dispone che sui redditi conseguiti da persone fisiche, in dipendenza di liquidazione di imprese commerciali esercitate da più di cinque anni, l’imposta si applica separatamente. Ciò, a condizione che ne sia fatta richiesta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale tali redditi sarebbero imputabili come componenti del reddito di impresa.

Dall’analisi delle norme sopra menzionate, si evince che nella fattispecie prospettata la messa in liquidazione della ditta individuale comporta gli obblighi di seguiti elencati.

### **1) Adempimenti dichiarativi.**

In particolare, limitatamente al reddito di impresa, occorre distinguere il periodo compreso tra l’inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la delibera di messa in liquidazione, che per le imprese individuali coincide con la comunicazione di cui all’articolo 35 del DPR n. 633 del 1972 (periodo ante liquidazione dal 01/01/08 al 29/06/2008), e quello relativo alla residua frazione del periodo di imposta 2008 (periodo post liquidazione dal 30/06/2008 al 31/12/2008).

Il liquidatore deve presentare, ai soli fini del reddito di impresa:

- una dichiarazione relativa al periodo ante liquidazione, entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla delibera di messa in liquidazione (31 gennaio 2009) indicando il reddito di impresa da tassare ordinariamente nel quadro RF, utilizzando il modello Unico 2008, relativo ai redditi 2007, non essendo ancora disponibile, alla scadenza del 31 gennaio 2009, il modello Unico 2009, ed indicando il codice carica 12 - liquidazione volontaria di ditta individuale – periodo ante messa in liquidazione – (cfr istruzioni al modello Unico PF);
- una dichiarazione relativa alla residua frazione del periodo di imposta 2008, sempre limitatamente al reddito di impresa, da indicare nel quadro RF, entro i termini di cui all'articolo 2 del dPR 322 del 1998, utilizzando, il modello Unico 2009 ed indicando il codice carica 8 liquidazione volontaria.

I risultati delle due dichiarazioni relative al reddito di impresa per il periodo ante liquidazione e per la residua frazione del periodo di imposta 2008, devono confluire in un'unica dichiarazione (Unico PF 2009) relativa a tutti i redditi percepiti dall'istante nel periodo di imposta 2008 (compresi quelli relativi alle altre categorie reddituali), da presentare entro i termini stabiliti dall'articolo 2 del decreto 322 del 1998.

Nella dichiarazione Unico 2009 il contribuente deve indicare il reddito di impresa relativo al periodo ante liquidazione nell'apposito quadro RF, il reddito di impresa per il quale si intende optare per la tassazione separata nell'esercizio provvisorio, nell'apposito quadro RM sezione II, e tutti gli altri redditi percepiti nei quadri corrispondenti.

La dichiarazione Iva, relativa all'anno solare 2008 (ossia riferita a tutte le operazioni del periodo) deve essere presentata nei termini ordinari di cui all'articolo 2 del dPR 322 del 1998, unitamente al modello Unico 2009 PF, cioè

alla dichiarazione che riassume tutti i redditi percepiti dall'istante nel periodo di imposta 2008.

I medesimi chiarimenti valgono anche con riguardo alle dichiarazioni dei redditi per il periodo di imposta 2009 e seguenti (quesito 8), nell'ipotesi in cui la liquidazione non ecceda i tre anni, nel senso che per ciascun anno va presentata una dichiarazione per il reddito di impresa e una dichiarazione unificata per tutti i redditi.

Per ciò che concerne la corretta compilazione della dichiarazione dei redditi dell'imprenditore individuale e del collaboratore familiare relativamente al reddito provvisorio del periodo post liquidazione e dei periodi intermedi (quesito 7), si rappresenta quanto segue.

Dal combinato disposto degli articoli 17, primo comma, lettera g), e secondo comma dell'articolo 182 del dPR n. 917 del 1986, si evince che anche i redditi provvisori attribuiti al collaboratore familiare potranno essere assoggettati a tassazione separata compilando il quadro RM del Modello Unico.

Pertanto, al fine di imputare a ciascun collaboratore una quota del reddito familiare, il titolare compilerà il quadro RS nel modello di dichiarazione presentato, al solo fine di rappresentare il reddito d'impresa prodotto nell'esercizio provvisorio.

Infine, al termine della liquidazione, come disposto dall'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica del 22 luglio 1998, n. 322, entro i sette mesi successivi deve essere presentata una dichiarazione riepilogativa di tutta la fase della liquidazione (dal 30/06/2008 fino alla data di chiusura).

## **2) Studi di settore**

Per ciò che concerne le modalità di allegazione dello studio di settore ed in particolare la dichiarazione alla quale va allegato (quesito 4), si evidenzia quanto segue.

In base alla legge dell' 8 maggio 1998 n. 146, articolo 10, comma 4, lettera b), gli studi di settore non si applicano nei confronti dei contribuenti che hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo di imposta. A tal proposito, la

circolare del 21 maggio 1999 n. 110, al paragrafo 6.2, ha precisato che “ (...) *il periodo che precede l’inizio della liquidazione è considerato periodo di cessazione dell’attività*”.

L’articolo 1, comma 19, della legge 296 del 2006, stabilisce, poi, che “ *nei confronti dei contribuenti titolari di reddito d’impresa o di lavoro autonomo, per i quali non si rendono applicabili gli studi di settore, sono individuati specifici indicatori di normalità economica, idonei a rilevare la presenza di ricavi o compensi non dichiarati ovvero di rapporti di lavoro irregolare. Ai medesimi fini, nelle ipotesi di cessazione dell’attività di liquidazione ordinaria ovvero di non normale svolgimento dell’attività di liquidazione ordinaria, può altresì essere richiesta la compilazione del modello, allegato alla dichiarazione, previsto per i soggetti cui si applicano gli studi di settore*”.

Pertanto, la scrivente è dell’avviso che la facoltà di allegare tale modello debba essere presa in considerazione in relazione alla dichiarazione relativa al reddito di impresa ante liquidazione.

Per i periodi post liquidazione il contribuente è escluso dall’applicazione degli studi di settore (quesito 5).

### **3) Versamenti**

Per ciò che concerne il termine relativo al pagamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione relativa al periodo ante liquidazione (quesito 3), si evidenzia che l’articolo 17 del DPR del 7 dicembre 2001, n. 435, dispone, al primo comma, che il versamento dell’imposta dovuta debba essere effettuato entro il 16 giugno dell’anno di presentazione della dichiarazione, o, in alternativa, entro il trentesimo giorno successivo ai termini ivi previsti, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

Il termine per il versamento dell’imposta sul reddito di impresa ante liquidazione, coincide con il versamento delle imposte dovute con riferimento a tutti gli altri redditi: pertanto, l’imposta relativa al reddito di impresa ante liquidazione viene liquidata cumulativamente a quelle relative agli altri redditi.

La risposta di cui alla presente nota, richiesta con interpello presentato alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.