

Edizione di giovedì 11 settembre 2014

DICHIARAZIONI

[Liquidazione: aspetti dichiarativi](#)

di Luca Dal Prato

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Quale pace tra Italia e San Marino](#)

di Massimiliano Tasini

DIRITTO SOCIETARIO

[Assegnazione di strumenti finanziari partecipativi a dipendenti](#)

di Fabio Landuzzi

PENALE TRIBUTARIO

[L'omesso versamento dell'IVA per importi al di sotto delle soglie di punibilità](#)

di Luigi Ferrajoli

DICHIARAZIONI

[Dichiarazioni: la generosità non tollera ripensamenti](#)

di Giovanni Valcarenghi

BUSINESS ENGLISH

[Advice, Opinion: come tradurre in inglese 'fornire un parere'?](#)

di Stefano Maffei

DICHIARAZIONI

Liquidazione: aspetti dichiarativi

di Luca Dal Prato

In base alle disposizioni dell'
art. 5, co.1, D.P.R. 322/1998 la
liquidazione interrompe il normale periodo d'imposta ai fini
IRES, ridefinendo le scadenze di invio delle dichiarazioni dei redditi: i
periodi d'imposta vengono
frazionati e possono essere ricondotti al periodo
ante liquidazione, periodo di
liquidazione e periodo
post liquidazione.

Per l'
IRAP e l'
IVA,
ciascun
periodo d'imposta successivo alla messa in liquidazione è
invece considerato un
autonomo periodo da liquidare e dichiarare in via definitiva (in merito all'IRAP è possibile consultare la
circolare 12 novembre
1998 n.
263/E).

La dichiarazione dei redditi relativa al
periodo ante liquidazione deve essere presentata telematicamente
entro la
fine del
nono
mese successivo a quello in cui ha effetto la
data di messa in
liquidazione della società, che
varia in funzione delle "
cause
di scioglimento" (art.
2272 c.c. per le società di persone, art.
2484 c.c. per le società di capitali).

La dichiarazione dei redditi relativa al **periodo** compreso tra la **messa in liquidazione** e la **fine** dell'**esercizio** va presentata secondo gli **ordinari termini**. Ove la liquidazione prosegua **ulteriormente**, ai sensi dell'art. 5 co. 3 del D.P.R. 322/1988, occorre presentare le dichiarazioni relative ad ogni successivo periodo d'imposta nei termini stabiliti dall'**art. 2** ("Termine per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di I.R.A.P.").

Il liquidatore deve presentare infine la **dichiarazione** relativa al **risultato finale** delle operazioni di **liquidazione** entro il **nono mese** successivo alla **chiusura** della liquidazione **o al deposito** del bilancio finale.

La **Risoluzione** 6 luglio **2010 n. 66** ha precisato che, nel caso di **liquidazioni** che si protraggono per **meno di cinque esercizi**, ai fini **IRES** occorre determinare **provvisoriamente** il **reddito** in ciascun periodo **intermedio** ed effettuare un **conguaglio** nell'esercizio di **chiusura** della liquidazione.

La risoluzione ha inoltre specificato che "[...] il reddito prodotto nella **frazione** di periodo **antecedente** la **chiusura** della liquidazione è, infatti, **assorbito** dal **risultato** che emerge dal **bilancio finale** di liquidazione e, conseguentemente, anche l'imposta ad esso relativa va liquidata sulla base del risultato finale, tenendo conto anche delle eventuali poste di conguaglio [...]").

In caso di
revoca della
liquidazione, ai sensi del nuovo comma 3-bis dell'art. 5 D.P.R. 322/1998 come introdotto dall'art. 2 co. 5 del D.L. 16/2012,
se gli
effetti si producono
prima del termine di
presentazione delle
dichiarazioni, il liquidatore
non è tenuto a
presentare la
dichiarazione del periodo
ante
e post liquidazione.

Ad esempio, se la data di effetto della
liquidazione è il
10 settembre 2013, la scadenza della dichiarazione ante liquidazione è il 30 giugno 2014. Se
il
10 febbraio 2014 la liquidazione viene
revocata,
non sussistono
obblighi
dichiarativi relativi alla liquidazione ma deve essere inviata una sola dichiarazione ordinaria per l'intero periodo d'imposta (modello Unico 2014).

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Quale pace tra Italia e San Marino

di **Massimiliano Tasini**

Non vi sono dubbi che negli ultimi anni la Serenissima Repubblica sanmarinese abbia compiuto passi da gigante nella direzione della trasparenza e dell'adeguamento agli standards internazionali; le parole pronunziate dal Presidente Napolitano nel corso della Visita Ufficiale compiuta nella primavera 2014 a San Marino testimoniano con chiarezza questa lettura, corroborata da provvedimenti in campo normativo ed interpretativo con potenziale rilevante impatto pratico.

All'entrata in vigore della

Convenzione contro le Doppie Imposizioni, siglata fin dal 2002 ma ratificata dagli Stati Contraenti solo nel 2013, ha fatto seguito l'eliminazione di San Marino dalla Black List, e di riflesso l'inoperatività della presunzione contemplata all'art. 2 c. 2 bis del Tuir.

Con l'entrata in vigore della Convenzione, applicabile, quanto ai regimi di tassazione a far data dal corrente anno 2014, trovano applicazione anche gli

speciali regimi contemplati

agli artt. da 10 a 12 della stessa, dedicati rispettivamente ai dividendi, agli interessi ed ai canoni.

Di tali disposizioni, particolare interesse potrebbe rivestire quella contemplata al citato art. 10, che, nella versione novellata, e in sede di sottoscrizione, e nel Protocollo Aggiuntivo, contempla ora un regime di tassazione che sostanzialmente ricalca lo schema madre-figlia, con conseguente, ricorrendo determinate condizioni,

ritenuta fiscale in uscita sul dividendo dello zero per cento.

E' però interessante che la

[Circolare n. 4 del 20/3/2014](#) della Segreteria di Stato, Finanze e Bilancio della Repubblica di San Marino, testualmente reciti che

“sulla scorta del dato letterale della norma ... l'esenzione dalla ritenuta può trovare applicazione esclusivamente in presenza di un rapporto partecipativo diretto tra la società italiana percettrice dei dividendi e la società sanmarinese pagatrice dei dividendi”. Non vi è pertanto biunivocità di trattamento, con conseguente

impossibilità di immaginare la costituzione di holding in San Marino.

Se l'intento era cercare di restituire nuove opportunità di impiego a San Marino, nell'ottica di

un percorso nuovo e virtuoso pur faticoso, di certo

questa lettura “tranchant” pone un ostacolo di estrema rilevanza, rischiando di vanificare una delle operazioni potenzialmente più interessanti. Tutti gli strumenti tecnici possono essere buoni o cattivi, dipende solo da come li si usa e da chi lo fa, e certamente la holding è tra questi.

A me sembra che vi siano spazi per letture diverse; comunque, la questione è estremamente rilevante e merita di certo più di qualche attenzione.

DIRITTO SOCIETARIO

Assegnazione di strumenti finanziari partecipativi a dipendenti

di **Fabio Landuzzi**

Nel

Caso 6/2014 Assonime ha approfondito la questione della legittimità dell'emissione da parte di una Spa di uno **strumento finanziario partecipativo a favore di propri dipendenti** finalizzato a creare un **mezzo di fidelizzazione** e di **collegamento della loro remunerazione con i risultati** conseguiti dalla società stessa. Lo strumento finanziario partecipativo in questione, oltre ad essere destinato ai dipendenti della società, presenta le seguenti **caratteristiche**:

- attribuisce ai titolari un **diritto al dividendo**;
- **non assegna** alcun **diritto di voto**;
- è **intrasferibile** in assoluto;
- è soggetto a **decadenza in caso di uscita** del dipendente dalla società;
- è **riscattabile dalla società** in ogni momento e per qualsiasi causa, ad un **prezzo prestabilito**.

Interrogandosi circa la

legittimità di un simile strumento finanziario,
Assonime conclude affermativamente.

In linea generale, l'assegnazione degli strumenti finanziari partecipativi ai dipendenti della società o di sue controllate è disciplinata dall'

articolo 2349, comma 2, Cod.civ.; la norma attribuisce la facoltà all'

assemblea straordinaria dei soci, prevedendo che tali strumenti finanziari siano forniti di **diritti patrimoniali o anche di diritti amministrativi**,

escluso il voto nell'assemblea generale degli azionisti. Gli strumenti finanziari partecipativi assegnati a dipendenti, pur rappresentando una specie della più ampia categoria degli strumenti finanziari partecipativi disciplinata dall'articolo 2346, Cod.civ., se ne distinguono per il fatto che

la loro attribuzione non sottintende alcun apporto specifico, bensì ha la sua causa nel rapporto di lavoro.

Assonime accede all'interpretazione prevalente in dottrina secondo cui la partecipatività richiesta dalla norma può esaurirsi nella partecipazione ai risultati economici della società, mentre

l'assegnazione di diritti amministrativi ha carattere accessorio. Quanto al **concorso ai risultati d'esercizio della società**, si riscontrano in dottrina tesi contrastanti; la prevalente è quella orientata a riconoscere in seno allo strumento finanziario partecipativo **un vero e proprio diritto all'utile** analogo a quello attribuibile ai soci; pertanto, gli utili spettanti ai dipendenti assegnatari degli strumenti finanziari partecipativi dovranno essere depurati della quota destinata alla riserva legale e di quanto diretto alla copertura di perdite pregresse, e **presupposto della loro erogazione sarà l'approvazione del bilancio d'esercizio e la delibera dell'assemblea** contenente la distribuzione. Nulla vieta che tale aspetto sia **regolato dallo statuto** della società, prevedendo anche **quote minime garantite dell'utile** destinato ai titolari degli strumenti finanziari partecipativi.

In merito alla

decadenza del titolo al venir meno del rapporto di lavoro, come pure la **facoltà della società di riscattare** in qualsiasi momento lo strumento finanziario partecipativo a condizioni prestabilite, Assonime conclude che si tratta di **previsioni pacifiche** e coerenti rispetto ai contenuti ed alle funzioni dello strumento stesso.

Infine, l'emissione di tali strumenti finanziari partecipativi, non essendo come detto connessa ad alcun apporto, non avrà come contropartita

alcun intervento sul capitale sociale della società; per quanto concerne **l'informativa di bilancio**, gli amministratori dovranno **indicare nella Nota integrativa il numero e le caratteristiche degli strumenti** finanziari partecipativi evidenziando i **diritti che essi conferiscono** ai loro titolari.

PENALE TRIBUTARIO

L'omesso versamento dell'IVA per importi al di sotto delle soglie di punibilità

di **Luigi Ferrajoli**

L'imprenditore imputato per
dell'imposta sul valore aggiunto, per una somma inferiore alla

prevista, per il periodo sino al 17 settembre 2011, nell'importo di euro 103.291,38, deve essere assolto con formula piena perché
alla luce di quanto statuito dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 80 dell'8/4/2014.

L'articolo **10-ter** D.Lgs. 74/2000, che disciplina il reato di omesso versamento dell'IVA, introdotto dal D.L. 223/2006, prevede che *"La disposizione di cui all'art. 10 bis [omesso versamento di ritenute certificate] si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla **dichiarazione annuale**, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo"*.

La **soglia di punibilità**, al superamento della quale scatta la sanzione penale, per l'omesso versamento dell'IVA è pertanto stata individuata, per mezzo del **richiamo** all'articolo 10-bis D.Lgs. 74/2000, nell'importo di **euro 50.000**.

Dottrina e giurisprudenza avevano sin da subito evidenziato la **disparità di trattamento** sanzionatorio tra l'ipotesi di omesso versamento, la quale presuppone che il **contribuente** presenti **regolare dichiarazione** e, successivamente, ometta di versare l'imposta dovuta (per esempio a causa di una grave carenza di liquidità) e le ipotesi di **dichiarazione infedele** ed omessa dichiarazione, previste rispettivamente dagli articoli 4 e 5 D.Lgs. 74/2000.

Per tali ultime fattispecie di reato, che presuppongono comportamenti del contribuente **particolarmente gravi** quali appunto non presentare alcuna dichiarazione o dichiarare importi non veritieri, era infatti prevista una soglia di punibilità **superiore** a quella prevista per l'ipotesi meno lesiva, ossia **euro 103.291,38** per la dichiarazione infedele ed **euro 77.468,53** per l'omessa dichiarazione.

Il **legislatore** era intervenuto per sanare la disparità sanzionatoria con il D.L. 138/2011, **riducendo** le predette soglie di punibilità per il reato di cui all'articolo 4 ad **euro 50.000** e per il reato di cui all'articolo 5 ad **euro 30.000**.

Tuttavia le nuove soglie si applicano ai fatti commessi **dopo** l'entrata in vigore della norma,

mentre per il **pregresso** continuano ad applicarsi i vecchi importi con conseguente permanere della disparità sanzionatoria.

Sul punto sono intervenuti il Tribunale di Bologna ed il **Tribunale di Bergamo**, sollevando questione di **legittimità costituzionale** dell'articolo 10

ter

D.Lgs. 74/2000

con riferimento

all'**articolo 3** della Costituzione, nella parte in cui prevede,

per i fatti commessi sino al 17 settembre 2011,

una soglia di punibilità **inferiore** non solo a quella

prevista

per il reato di **omessa dichiarazione** dall'articolo 5, ma anche a quella stabilita per il reato di **dichiarazione infedele** di cui all'articolo 4 del medesimo D.Lgs. 74/2000, prima delle **modifiche** introdotte dal D.L. 138/2011.

La Consulta, con la **sentenza 80/2014** depositata l'8/4/2014, ha statuito che *"L'art. 10-ter, D.Lgs. n. 74 del 2000 è **costituzionalmente illegittimo**, per violazione dell'art. 3 della Costituzione, nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce **l'omesso versamento** dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi **non superiori**, per ciascun periodo di imposta, **ad euro 103.291,38**".*

Nella recentissima **sentenza n. 36859 del 4/9/2014** la **Corte di Cassazione** ha correttamente applicato tale **principio** in una vicenda che vedeva quale protagonista un imprenditore, **condannato** in primo ed in secondo grado per avere omesso di versare l'IVA dovuta per il periodo di imposta 2006 per l'importo di euro 53.962,00 e, per il periodo di imposta 2007, per l'importo di euro 52.297,00.

I Giudici di legittimità hanno assolto l'imputato per **insussistenza del fatto**, specificando che tale formula era da preferirsi a quella *"perché il fatto non è previsto dalla legge come reato"* in quanto quest'ultima deve essere adottata là dove il fatto non corrisponda ad una **fattispecie incriminatrice** in ragione o di un'assenza di previsione normativa, o di una successiva abrogazione della norma, o di un'intervenuta dichiarazione d'incostituzionalità, **integrale e non parziale**, come nel caso di specie; la formula *"perché il fatto non sussiste"*, va invece adottata quando difetti un **elemento costitutivo** del reato, come nel caso in esame (ossia il superamento della soglia di punibilità).

Tale interessante distinzione non è un mero esercizio di stile ma comporta importanti **effetti pratici** per l'imputato: solo l'utilizzo della formula di **assoluzione piena** *"perché il fatto non sussiste"* esclude ogni possibile **rilevanza** della vicenda anche in **sede diversa** da quella penale, mentre in caso contrario permane la possibile rilevanza del fatto in sede civile.

DICHIARAZIONI

Dichiarazioni: la generosità non tollera ripensamenti

di **Giovanni Valcarenghi**

La recente sentenza della Cassazione n.18757 del 5 settembre 2014 torna sull'argomento della **ritrattabilità della dichiarazione dei redditi** (nello specifico IVA, ma il principio è generale), cercando di **circoscrivere il perimetro** all'interno del quale può essere esercitata la facoltà di emendare l'originario modello.

Partiamo dal caso concreto per comprendere meglio.

Un contribuente ha **erroneamente qualificato talune operazioni IVA**, non avvedendosi che l'imposta connessa alle medesime **non era immediatamente esigibile**, ma poteva **beneficiare della sospensione**. In tal modo, ha compilato **la dichiarazione annuale inserendo anche l'IVA delle suddette operazioni**, incrementando così il debito nei confronti dell'Erario.

Non è stato effettuato, però, **il versamento** di tale imposta e, per conseguenza, **il debito rimasto insoluto** ha generato (probabilmente dopo l'emissione di un avviso bonario) **una iscrizione a ruolo** con emissione della relativa cartella esattoriale. Nelle more del procedimento di riscossione, lo stesso **contribuente** si era **avveduto dell'errore** ed aveva **emendato la originaria dichiarazione annuale** a proprio favore, **oltre il termine annuale** consentito dalla norma.

Impugnata la cartella, si è ottenuto **un rigetto del ricorso** tanto in Commissione Provinciale che Regionale; la vicenda, pertanto, è giunta sino alla Cassazione.

Analizzando la questione, i supremi Giudici riscontrano che **la dichiarazione annuale** è

in linea di principio emendabile e ritrattabile, se dalla medesima derivano oneri contributivi diversi e più gravosi rispetto al reale debito. Se il modello è una **esternazione di scienza**, il medesimo può essere **modificato** in ragione della **acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione** rispetto a quelli originariamente considerati.

Ma l'affermazione più rilevante è quella in forza della quale **il principio** prima affermato **non** può essere considerato come **avente validità assoluta**, posto che il medesimo **non permette la riformulazione ex novo** della dichiarazione.

Via libera, dunque, per la correzione di errori materiali o formali, mentre scatta il **semaforo rosso** ogni volta che si pretenda di **modificare un comportamento** che corrisponde ad **una delle possibili opzioni che il sistema mette nella disponibilità** del contribuente.

Tale “blocco”, secondo la Cassazione, si produce **ogni volta** che **sussiste un potere discrezionale nell’ “an” e nel “quantum”** sull’obbligazione tributaria. Così, nella fattispecie in analisi, è stata ritenuta immune da vizi la sentenza della CTR che ha individuato nel comportamento del contribuente (che ha inserito in dichiarazione le operazioni ritenendo l’imposta già esigibile) la **manifestazione di una scelta**, vale a dire quella di **considerare comunque dovuta l’imposta**, anziché profittare del possibile regime di sospensione.

Se questo è lo scenario di riferimento, **non vi sono spazi di possibile ripensamento**, poiché non si è riscontrata la commissione di un errore bensì una opzione per un possibile comportamento.

Se si è compiuta una delle possibili scelte offerte dal sistema, senza commettere alcun errore, non sarebbe possibile operare alcun ravvedimento, nel senso che **l’eventuale nuova dichiarazione rettificativa** trasmessa resterebbe **del tutto irrilevante** per la liquidazione delle imposte dovute.

Si riprende, per comprendere meglio, il **ragionamento** che fu fatto **in passato** in relazione alla **mancata rateizzazione della plusvalenza in dichiarazione**; anche in quel caso, infatti, si affermò che l’aver assoggettato a tassazione l’intero importo non era un errore, bensì la manifestazione di una scelta tra quelle possibili. In particolare, l’amministrazione finanziaria affermò che, in tal caso, la

modifica della scelta era ammessa, purché esercitata
nel termine breve dei 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione.

Memorizziamo, dunque,
il concetto:
l'emendabilità della dichiarazione è un punto fermo, ma la correzione deve
tradursi nella rimozione di un errore e
non nel semplice
cambiamento di una scelta originariamente operata. In tale ultimo caso, infatti,
è ammissibile cambiare idea, purché il mutamento della scelta sia fatto
entro il termine di presentazione della c.d. dichiarazione tardiva (90 giorni dalla scadenza
originaria).

BUSINESS ENGLISH

Advice, Opinion: come tradurre in inglese 'fornire un parere'?

di **Stefano Maffei**

I commercialisti che utilizzano **LinkedIn** sanno che, oltre al *Summary* (da tradurre con riepilogo, non con sommario!) e all' *Education* (formazione), questo *social network* consente a tutti gli iscritti di indicare le proprie esperienze lavorative in un'apposita area denominata ***Experience***.

A questo proposito, un errore assai comune è quello di indicare il solo titolo della posizione (per esempio *Lawyer*, *Accountant*, etc...) dimenticando che il lettore/cliente/collega è invece interessato a conoscere specificamente di cosa il professionista si occupa. Suggesto quindi di precisare, in poche righe, le mansioni/attività (***tasks***) svolte nella quotidianità lavorativa. Un profilo *LinkedIn* ben fatto, in altre parole, contiene una **lista di *tasks* per ogni posizione** e il testo potrebbe cominciare con *My main tasks in my current job are...*, oppure *My main task with this firm were...* (le mie mansioni presso il tale studio erano...).

Tra le attività, dovete sempre menzionare la consulenza, ossia il '**fornire pareri**' su questioni professionali.

La traduzione che consiglio per 'fornire un parere' è ***to give advice on*** (o, alternativamente *to give an opinion* oppure *to advise*). Gli esperti di IVA e imposta sui redditi, per esempio, scriveranno – tra le altre cose – *my tasks areb) to give advice to clients on VAT and income tax matters*. Quando avrete necessità di un parere da un collega straniero per l'acquisto di un immobile scriverete: *I would need your advice on a real estate transaction in your Country*.

Il termine ***opinion*** serve anche, nel contesto del contenzioso (*litigation*), per distinguere i contenuti delle deposizioni dei testimoni (*witnesses*): alcuni sono chiamati a deporre su ciò che hanno visto, udito, etc (i cosiddetti *fact witnesses*) mentre altri danno un'opinione qualificata su una questione tecnico scientifica (

opinion witnesses o

expert witnesses, traduzioni perfette per l'italiano 'perito'). Se il perito è nominato dal giudice si parla di

court-appointed expert, mentre nel caso di consulenti di parte suggerisco *party experts*.

Negli Stati Uniti, l'espressione

juke-box experts esprime perplessità sulla capacità dei consulenti di parte di rendere deposizioni davvero imparziali rispetto a chi li abbia incaricati e retribuiti, ma questa è un'altra storia.

Per iscrivervi ai nuovi corsi di inglese commerciale e finanziario a Milano e Bologna organizzati da Euroconference e EFLIT visitate il sito

www.eflit.it