

**Edizione di giovedì 27 novembre 2014**

## **ACCERTAMENTO**

[Un anno in più per il sintetico se la dichiarazione è “omessa”](#)

di **Sergio Pellegrino**

## **IVA**

[“Consignment stock” con verifica ad hoc della legislazione locale](#)

di **Marco Peirolo**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

[L'imposta di bollo virtuale: il nuovo modello](#)

di **Federica Furlani**

## **PENALE TRIBUTARIO**

[Corri e concorri](#)

di **Massimiliano Tasini**

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

[Deduzione dell'Irap pagata dall'incorporante](#)

di **Davide David**

## **BUSINESS ENGLISH**

[Personal, Personnel: come tradurre 'personale' in inglese?](#)

di **Claudia Ricci, Stefano Maffei**

## ACCERTAMENTO

---

### ***Un anno in più per il sintetico se la dichiarazione è “omessa”***

di **Sergio Pellegrino**

Dopo anni di discussioni, soltanto negli ultimi mesi abbiamo iniziato a **confrontarci operativamente con il “nuovo” accertamento sintetico**.

Mancano poche settimane alla fine dell'anno e gli Uffici si stanno affrettando ad emanare i **primi avvisi di accertamento** basati sulla nuova metodologia, che riguardano il primo periodo di imposta interessato dall'applicazione dell'**articolo 38 del d.P.R. 600/73**, così come riscritto con l'intervento del D.L. 78/2010, e cioè il periodo di imposta 2009.

Si stanno affrettando perché naturalmente la **prescrizione è prossima** e quindi gli avvisi di accertamento, a chiusura di una procedura che, prevedendo due contraddittori “obbligatori” con il contribuente, è “dispendiosa” in termini di tempo per l'Agenzia, dovranno per forza di cose arrivare **entro il 31 dicembre 2014** almeno per una parte di quei 25.000 contribuenti che sono stati interessati da questa prima tornata di controlli.

Sul punto va però ricordato come, in realtà, per alcuni contribuenti la verifica sul periodo 2009 potrebbe arrivare anche in termini più lunghi, ossia **entro il 31 dicembre 2015**, e questo laddove la **dichiarazione del 2009 non sia stata presentata**.

L'Agenzia delle Entrate ritiene infatti che in questo caso **il termine di prescrizione dell'azione di accertamento sia quello previsto per la dichiarazione omessa**, che coincide appunto con il **31 dicembre del quinto anno successivo a quella in cui si sarebbe dovuta presentare la dichiarazione**.

Molti Uffici hanno in passato usufruito di questa possibilità di azione “supplementare”, che è stata poi legittimata a livello centrale dall'indicazione (confusa) fornita dall'Agenzia nella [circolare 10/E del 2014](#).

Dal nostro punto di vista la posizione dell'Amministrazione finanziaria è **profondamente sbagliata**, poiché non è possibile ragionare in termini di dichiarazione omessa nel momento in cui ad un contribuente non viene contestata in modo puntuale la mancata dichiarazione di un reddito definito e appartenente ad una specifica categoria reddituale (reddito d'impresa piuttosto che di lavoro autonomo, reddito diverso o così via), ma viene **ricostruito un reddito appunto in modo sintetico**, sulla base della capacità di spesa dimostrata dal contribuente.

Aggravando il proprio errore concettuale, nella circolare 10/E/2014 l'Agenzia avalla persino l'estensione del termine di accertamento nei confronti dei **dipendenti che non hanno presentato la dichiarazione non avendo nulla da dichiarare al di là del reddito di lavoro dipendente certificato dal sostituto d'imposta con il CUD**. Il CUD, che pure in questi casi legittima il contribuente a non presentare legittimamente la dichiarazione, non impedirebbe quindi di considerare omessa la dichiarazione nel caso dell'accertamento sintetico, **consentendo l'azione dell'Agenzia entro il più "comodo" termine del quinto anno successivo a quello della "mancata" presentazione della dichiarazione**.

Le considerazioni svolte ci ricordano anche che, entro il prossimo 31 dicembre, potremmo ancora ricevere **avvisi di accertamento basati sul "vecchio" redditometro per il periodo di imposta 2008** in relazione a quei contribuenti che a suo tempo non hanno presentato la dichiarazione.

Dovesse accadere, sulla base delle considerazioni svolte sarà doveroso **eccepire la legittimità dell'avviso ricevuto**, nella consapevolezza però che la giurisprudenza di merito sta avallando il comportamento seguito dall'Agenzia.

## IVA

---

### ***“Consignment stock” con verifica ad hoc della legislazione locale***

di **Marco Peirola**

Nell'ipotesi di *consignment stock*, quando il **passaggio della proprietà** è differito al momento del **prelievo** della merce da parte del cliente di altro Paese UE, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la fattura deve essere emessa, in regime di **non imponibilità IVA**, al **momento del prelievo** o, al più tardi, alla scadenza del termine di un anno dall'invio dei beni in territorio estero (R.M. 18 ottobre 1996, n. 235/E e R.M. 5 maggio 2005, n. 58).

A ben vedere, è tuttavia indispensabile **verificare** se la legislazione del Paese membro del cliente prevede la sospensione, ai fini IVA, del trasferimento intracomunitario, in quanto – **come regola generale** – l'invio della merce in altro Paese UE dà luogo ad un acquisto intracomunitario “assimilato” ai sensi dell'art. 21 della Direttiva n. 2006/112/CE, con il conseguente **obbligo**, per l'impresa italiana, di **aprire una posizione IVA locale**. È il caso, per esempio, di Danimarca, Estonia, Germania, Grecia, Malta, Portogallo, Spagna e Svezia.

In altri Paesi membri, come il Regno Unito e la Francia, vige invece una **misura di semplificazione**, non essendo necessaria l'identificazione IVA del fornitore non residente.

Nel caso specifico della **Francia**, tale semplificazione presuppone che la merce sia prelevata dal deposito – che può essere gestito anche dal fornitore o da un terzo per suo conto – **entro il termine di 3 mesi dall'arrivo**; in caso contrario, infatti, il fornitore deve identificarsi al fine di **regolarizzare** la movimentazione intracomunitaria, che diventa pertanto imponibile IVA in Francia, salvo che i beni non prelevati siano trasportati/spediti a destinazione del Paese membro di origine.

Operativamente, il fornitore italiano deve adempiere ai seguenti obblighi:

- **annotazione dei beni** inviati in altro Paese UE nel **registro** di cui all'art. 50, comma 5, del D.L. n. 331/1993;
- a seguito del prelievo da parte del cliente:
  1. **emissione della fattura** in regime di non imponibilità di cui all'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (nella specie, il prelievo dal deposito);
  2. **annotazione della fattura**, distintamente, nel registro delle fatture emesse, secondo l'ordine della numerazione ed entro il termine di emissione, con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione;
  3. **eliminazione dei beni prelevati dal registro** di cui al citato art. 50, comma 5, del

D.L. n. 331/1993;

4. **presentazione del modello INTRA 1-bis**, entro il giorno 25 del periodo (mese o trimestre) di registrazione della fattura;
- al termine dell'esercizio, **rilevazione in bilancio della rimanenza dei beni** esistenti all'estero.

Occorre, invece, verificare con attenzione se sia possibile avvalersi:

- della facoltà prevista dall'art. 39, comma 3, del D.L. n. 331/1993, che consente di emettere una **fattura riepilogativa mensile** per tutti i prelievi effettuati nel corso dello stesso mese;
- della facoltà prevista dall'art. 1, comma 4, del D.M. 18 novembre 1976, che consente di emettere la fattura, per le cessioni di beni inerenti a contratti estimatori, **entro il mese successivo** a quello in cui l'operazione si considera effettuata, con l'obbligo di registrazione della fattura entro lo stesso mese.

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***L'imposta di bollo virtuale: il nuovo modello***

di **Federica Furlani**

Il comma 597 dell'art. 1 della L. 147/2013 (**Legge di Stabilità 2014**) ha modificato la **modalità di presentazione della dichiarazione dell'imposta di bollo virtuale** contenuta nell'art. 15 del D.P.R. 642/1972.

Con il **provvedimento direttoriale n. 146313/2014**, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il **modello di dichiarazione**, con le relative istruzioni e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica: esso dovrà essere utilizzato **a partire dal 1° gennaio 2015** da parte dei soggetti autorizzati all'assolvimento dell'imposta di bollo in modalità virtuale per presentare la dichiarazione con l'indicazione del numero degli atti e dei documenti emessi nell'anno precedente **"distinti per voce di tariffa"**.

Il pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale è disciplinato **dall'art. 15 del D.P.R. 642/1972**, il quale consente ai soggetti interessati di assolvere tale imposta **su determinate categorie di atti e documenti**, anziché secondo le modalità ordinarie in modo "virtuale", dietro presentazione di specifica domanda di autorizzazione.

Il contribuente, al momento di presentazione della **richiesta di autorizzazione all'Agenzia delle Entrate**, deve presentare una dichiarazione preventiva della quantità di documenti e atti da bollare, con il calcolo dell'imposta da versare periodicamente, salvo conguaglio da farsi a fine anno sulla base di una dichiarazione consuntiva.

A regime, il pagamento dell'imposta di bollo virtuale viene effettuato tramite **rate bimestrali di acconto** (28 febbraio, 30 aprile, 30 giugno, 31 agosto, 31 ottobre e 31 dicembre) sulla base della dichiarazione annuale consuntiva presentata entro il 31 gennaio.

A decorrere dalla dichiarazione da presentarsi al 31 gennaio 2015, la comunicazione andrà effettuata sul nuovo modello approvato dall'Agenzia delle Entrate e andrà trasmessa **esclusivamente in via telematica** direttamente dal dichiarante o tramite intermediario abilitato.

Il nuovo Modello si compone di:

- **frontespizio** contenente l'informativa sul trattamento dei dati personali e dati generali, tra cui gli estremi dell'autorizzazione al pagamento in modo virtuale dell'imposta di bollo e l'impegno alla presentazione telematica;
- **quadro A "Atti e documenti soggetti a imposta fissa"** per i quali è ammesso il pagamento in modo virtuale;

QUADRO A ATTI E DOCUMENTI SOGGETTI A IMPOSTA FISSA						
	CODICE DOCUMENTO	CAMBIO IMPOSTA	IMPORTO UNITARIO	NUMERO DOCUMENTI	NUMERO FOGLI	TOTALE IMPOSTA
A1	1	2	3	4	5	6

- **quadro B “Atti e documenti soggetti a imposta proporzionale”** per i quali è ammesso il pagamento in modo virtuale;

QUADRO B ATTI E DOCUMENTI SOGGETTI A IMPOSTA PROPORZIONALE						
	CODICE	CAMBIO ALIQUOTA	ALIQUOTA/IMPOSTA	NUMERO	IMPONIBILE (valore prodotti finanziari)	TOTALE IMPOSTA
B1	1	2	3	4	5	6

- **quadro C “Versamenti effettuati”** relativi alla liquidazione provvisoria per l'anno di riferimento della dichiarazione;

QUADRO C VERSAMENTI EFFETTUATI				
	TIPOLOGIA	DATA	IMPOSTA VERSATA	CODICE FISCALE SOGGETTO VERSANTE
C1	1	2 giorno mese anno	3	4

- **quadro D “Riepilogo imposta da dichiarazione”** che fornisce uno schema riepilogativo di quanto dichiarato dal contribuente.

QUADRO D RIEPILOGO IMPOSTA DA DICHIARAZIONE	
D1 Totale imposta quadro A	
D2 Totale imposta quadro B	
D3 Totale imposta da dichiarazione (quadro A + quadro B)	

Come detto, l'adempimento ha come termine di scadenza la fine di gennaio di ciascun anno successivo al periodo d'imposta di riferimento, ma è previsto un **periodo transitorio fino al 31 dicembre 2015**, durante il quale, **in caso di rinuncia all'autorizzazione**, le dichiarazioni devono essere presentate in **formato cartaceo** presso l'Ufficio territoriale competente.

## PENALE TRIBUTARIO

---

### **Corri e concorri**

di **Massimiliano Tasini**

Che il Dottore Commercialista sia un mestiere “da corridore” non è un fatto nuovo: a fianco della proverbiale disponibilità a supportare il cliente di fronte a qualsivoglia esigenza professionale – e non solo ... una sorta di pronto soccorso, nemmeno troppo virtuale – il Dottore Commercialista è chiamato ad **un lavoro di supporto in un gran numero di scelte aziendali.**

Come tutti gli uomini, il **Dottore Commercialista può essere “buono” o “cattivo”**: e non è escluso che suggerisca operazioni illecite, collabori fattivamente alla realizzazione di operazioni illecite, supporti l'imprenditore che desidera realizzare un illecito ma non conosce gli strumenti tecnici per “raggiungere” l'obiettivo.

E' noto che **l'art. 110 del Codice Penale contempla l'ipotesi del concorso**, così come è noto che tante sentenze in questi ultimi anni hanno colpito anche il professionista che ha concorso, a vario titolo, alla realizzazione di reati, nei termini che abbiamo sopra tratteggiato. E, tra tali reati, senza dubbio sono contemplati anche **quelli penal-tributari, cioè quelli disciplinati dal D. Lgs. 74/ 2000**, che non prevede una specifica disciplina sul concorso (salvo quanto statuito dall'art. 9, riferito alla ipotesi di emissione ed utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, ma che qui possiamo trascurare).

E' invece meno noto che l'art. 9 del D. Lgs. 472/1997 prevede **una ipotesi di concorso anche in materia di sanzioni amministrative**; concorso che, non avendo una disciplina compiuta, si rifà sotto ogni profilo a quanto previsto dal citato art. 110 Codice Penale.

**La riforma delle sanzioni amministrative tributarie** è entrata in vigore il 1° aprile 1998, e dunque oltre sedici anni fa; eppure, questa disposizione è stata relegata in un buio scantinato, come agevolmente dimostrabile dal fatto che, consultando una buona banca dati, le pronunce sul punto si contano sulle dita di una mano.

Sembra però che qualcosa sia cambiato: l'Amministrazione ha preso consapevolezza di questo strumento ed ha cominciato ad utilizzarlo, **irrogando sanzioni anche pesantissime a professionisti ritenuti concorrenti nelle violazioni perpetrate dai loro clienti.**

Cosa abbia determinato questo nuovo “trend” interpretativo non è dato sapere, così come non è dato sapere per quale motivo le **sanzioni tributarie**, che venivano sistematicamente applicate nei loro minimi edittali per violazioni anche gravissime, oggi sono quantificate per importi



elevatissimi, sfruttando i meccanismi dell'art. 12 del D. Lgs. 472/1997.

Peraltro, questa situazione determina effetti perversi, atteso che mentre **l'amministratore della società accertata non risponde in proprio delle sanzioni tributarie**, stante il disposto dell'art. 7 del D. L. 269/2003 – che, d'un sol colpo ha sradicato il meccanismo di personalizzazione delle violazioni che sta alla base della riforma delle sanzioni amministrative tributarie -, **applicando l'art. 9 del D. Lgs. 472/1997 delle sanzioni risponde però il professionista**. Quindi, l'amministratore, beatamente, non vede toccato il suo patrimonio, perché gode di uno "scudo" di cui non gode il professionista.

La prima giurisprudenza di merito che si sta interessando della questione sta adottando un criterio molto prudente, teso anche a valorizzare il fatto obiettivo che **il professionista potrebbe non aver ricevuto alcun vantaggio dalla violazione** e che dunque non ha senso che risponda in proprio.

D'altra parte, la struttura dell'Agenzia delle Entrate ed i poteri di cui la stessa dispone **sembrano insufficienti per affermare l'esistenza di un concorso del professionista**: le limitazioni insite nel processo tributario, ed in specie nel suo art. 7, giudicato legittimo dalla Consulta, pur se menomato dalla mancanza della prova regina (quella testimoniale), ben difficilmente consentiranno un accertamento dei fatti volto a ragionevolmente sostenere, motivare e provare, la responsabilità del professionista.

Tutto ciò salvo che non si voglia dar credito agli sfoghi dell'imprenditore accertato, che ha spesso buon gioco a **scaricare le sue responsabilità su chi corre (e concorre) al suo fianco**.

Il pericolo che l'art. 9 del D. Lgs. 472/1997 possa essere utilizzato anche sulla scorta di **motivazioni piuttosto blande** è purtroppo concreto: ci auguriamo che le strutture centrali dell'Agenzia delle Entrate pongano la questione all'attenzione di un tavolo tecnico che, auspicabilmente, **dovrebbe coinvolgere anche i Dottori Commercialisti**.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### ***Deduzione dell'Irap pagata dall'incorporante***

di **Davide David**

Come sottolineato nel corso della terza giornata di Master Breve, **in presenza di operazioni straordinarie (in particolare, fusioni, scissioni e conferimenti) emergono spesso delle problematiche per quanto attiene l'imputazione di alcune specificità ai due periodi di imposta** interessati da dette operazioni, cioè quello antecedente alla data di effetto dell'operazione e quello successivo.

**Tra queste specificità vi è anche quella della imputazione della duplice deduzione, ai fini Irpef e Ires, di parte dell'Irap pagata nel periodo d'imposta.**

La due deduzioni di cui trattasi sono quelle:

1. di cui all'art. 6 del D. L. n. 185/2008, ai sensi del quale è ammesso in deduzione dal reddito un importo pari al 10% dell'Irap *"forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati"*;
2. e di cui all'art. 2 del D. L. n. 201/2011, ai sensi del quale è ammesso in deduzione dal reddito un importo pari all'Irap *"relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato"*.

Entrambe le disposizioni sopra richiamate prevedono espressamente che la deduzione è ammessa

*"ai sensi dell'art. 99, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi"*, a norma del quale le imposte, laddove consentito,  
*"sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento"*.

Per quanto sopra, **le deduzioni di cui trattasi trovano quindi applicazione, secondo il principio di cassa, nel periodo di imposta di effettivo versamento dell'Irap (in acconto e/o a saldo)**, nei limiti, per quanto concerne gli acconti, dell'Irap effettivamente dovuta per i periodi di imposta di riferimento degli acconti stessi.

Condizione per la fruizione della deduzione è che alla formazione del valore della produzione (imponibile ai fini dell'Irap) abbiano concorso interessi passivi (per la deduzione forfetaria del 10%) e spese per lavoro dipendente o assimilato (per la relativa deduzione analitica).

Tale condizione deve avverarsi per il periodo d'imposta di riferimento del saldo e/o dell'acconto.

Così, ad esempio, una società con esercizio coincidente con l'anno solare, che ha versato nel 2014 Irap a saldo per il 2013 e in acconto per il 2014, potrà portare in deduzione dal reddito relativo al 2014 parte del saldo Irap versato per il 2013 solo se in detto periodo ha sostenuto interessi passivi o spese per personale dipendente e assimilato (per usufruire, rispettivamente, della deduzione forfetaria o della deduzione analitica).

Analogamente, detta società potrà portare in deduzione dal reddito relativo al 2014 parte dell'acconto Irap versato per il 2014 solo se in detto periodo ha sostenuto interessi passivi o spese per personale dipendente e assimilato.

Sempre in conseguenza del principio di cassa, occorre anche evidenziare che, come indicato dalla prassi di fonte ministeriale, **nel singolo periodo d'imposta può essere portata in parziale deduzione anche l'Irap versata nel periodo stesso a seguito di ravvedimento operoso, ovvero di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento** (si vedano a tal proposito le [Circolari n. 16/E/2009](#) e n. [8/E/2013](#)), ancorché si tratti di Irap dovuta per periodi d'imposta precedenti. Ciò a condizione che nel periodo di imposta per il quale è risultata dovuta l'Irap siano stati sostenuti interessi passivi o spese per personale dipendente e assimilato.

Così, ad esempio, se nel 2014 è stata versata una maggiore Irap a seguito di un accertamento relativo al 2012, quanto versato potrà essere parzialmente portato in deduzione dal reddito relativo al 2014, a condizione che nel 2012 fossero stati sostenuti interessi passivi o spese per personale dipendente e assimilato.

**Il necessario rispetto del principio di cassa per le deduzioni di cui trattasi comporta delle problematiche interpretative in ipotesi di operazioni straordinarie con estinzione del soggetto dante causa. Ciò in quanto non è raro che in tale ipotesi l'Irap venga pagata dal soggetto avente causa dopo il termine dell'ultimo periodo d'imposta del dante causa.**

Si affronta di seguito il **caso della fusione per incorporazione** di una società in altra società.

Come noto, ai fini reddituali le fusioni sono disciplinate **dall'art. 172 del Tuir**, a norma del quale:

- la società risultante dalla fusione o incorporante subentra, dalla data in cui ha effetto la fusione, *“negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte dirette”*, fatto solo salvo quanto statuito per le riserve in sospensione e per il riporto delle perdite e degli interessi indeducibili per incapacienza del ROL (comma 4);
- *“il reddito delle società fuse o incorporate relativo al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la fusione è determinato, secondo le disposizioni applicabili in relazione al tipo di società, in base alle risultanze di apposito conto economico”* (comma 8);
- *“l'atto di fusione può stabilire che ai fini delle imposte sui redditi gli effetti della fusione decorrano da una data non anteriore a quella in cui si è chiuso l'ultimo esercizio di*

*ciascuna delle società fuse o incorporate o a quella, se più prossima, in cui si è chiuso l'ultimo esercizio della società incorporante" (comma 9);*

- *"nelle operazioni di fusione, gli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli acconti d'imposta ed alle ritenute operate su redditi altrui, dei soggetti che si estinguono per effetto delle operazioni medesime, sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione ai sensi dell'art. 2504-bis, comma 2, del codice civile; successivamente a tale data, i predetti obblighi si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante o comunque risultante dalla fusione" (comma 10).*

In base quindi al richiamato comma 10 dell'art. 172 del Tuir, **i versamenti del saldo e degli acconti dell'Irap relativi alla incorporata**, da effettuare successivamente alla data di perfezionamento della fusione (ossia alla data in cui ha luogo l'ultima iscrizione dell'atto di fusione nel registro delle imprese), devono essere eseguiti dalla incorporante.

Così, ad esempio, nel caso di una fusione per incorporazione perfezionatasi il 31 marzo 2014, i versamenti del saldo Irap per il 2013 e dell'acconto Irap per l'ultimo periodo d'imposta della incorporata devono essere effettuati dalla incorporante, poiché in scadenza successivamente alla data del 31 marzo 2014.

Va poi tenuto conto, ai fini di cui trattasi, che **la retrodatazione degli effetti della fusione**, prevista dal comma 9 dell'art. 172 del Tuir, consente di chiudere l'ultimo periodo d'imposta delle società fuse o incorporate in data anteriore rispetto all'atto di fusione (solitamente, avvalendosi di tale possibilità, il periodo d'imposta viene chiuso al 31 dicembre dell'anno precedente la fusione).

In tale ipotesi, le operazioni della società fusa o incorporata, relative alla frazione di esercizio compresa fra la data di inizio dell'esercizio e quella di efficacia dell'atto di fusione, confluiscono direttamente nella società risultante dalla fusione o incorporante.

In caso contrario, cioè in assenza della retrodatazione degli effetti fiscali, le suddette operazioni concorrono a formare il reddito imputabile alla società fusa o incorporata in modo autonomo da quello della società risultante dalla fusione o incorporante.

Così, tornando all'esempio di cui sopra, in caso di retrodatazione degli effetti fiscali al 1° gennaio 2014, l'ultimo periodo d'imposta della società incorporata è quello chiuso al 31 dicembre 2013, mentre le operazioni poste in essere dalla incorporata nella frazione d'anno 01.01.2014 – 31.03.2014 vanno fatte confluire nella società incorporante.

Diversamente, in assenza di retrodatazione, l'ultimo periodo d'imposta della società incorporata è quello 01.01.2014 – 31.03.2014 (autonomo rispetto a quello della incorporante), in relazione al quale il reddito andrà determinato secondo le disposizioni applicabili per la società incorporata in base alle risultanze di un apposito conto economico riferito alla predetta frazione di esercizio (ai sensi dell'art. 172, comma 8, del Tuir).

Per quanto concerne gli aspetti dichiarativi, in ipotesi di retrodatazione degli effetti fiscali alla data di inizio del periodo d'imposta della società incorporata, non vanno presentate le dichiarazioni dei redditi e Irap per la frazione di esercizio compresa fra la data di inizio dell'esercizio e quella di efficacia dell'atto di fusione (nell'esempio di cui sopra, non andranno quindi presentate le dichiarazioni per la incorporata per la frazione di periodo 01.01.2014 – 31.03.2014).

In assenza, invece, di retrodatazione, la incorporante è tenuta a presentare delle autonome dichiarazioni dei redditi e dell'Irap in nome e per conto della incorporata per la suddetta frazione di esercizio (per continuare con l'esempio citato, la incorporante dovrà presentare autonome dichiarazioni per la incorporata, per la frazione d'anno 01.01.2014 – 31.03.2014).

**Per quanto riguarda le deduzioni dell'Irap**, va evidenziato che la **Circolare n. 08/E/2013**, nel fornire chiarimenti sulla deduzione analitica dell'Irap relativa alle spese per il personale dipendente e per il rimborso per le annualità antecedenti il 2012, affronta, ancorché in termini marginali, gli aspetti concernenti le operazioni straordinarie.

In particolare, per quanto concerne le operazioni di fusione, è affermato quanto segue: ***"In ipotesi di fusione con retrodatazione contabile al 1° gennaio dell'anno di riferimento (ad esempio 2012) i versamenti a saldo relativi al periodo d'imposta N1 (2011) riferibili alla società incorporata e effettuati dalla incorporante concorrono al calcolo della deduzione analitica spettante in capo a quest'ultima, fermo restando che i dati (i.e. valore della produzione e costo del lavoro) da utilizzare ai fini del calcolo della deduzione sono quelli della società incorporata"***.

Sulla base di questo chiarimento e tornando all'esempio fatto in precedenza (fusione per incorporazione perfezionatasi il 31 marzo 2014), è quindi possibile affermare che in ipotesi di retrodatazione il versamento a saldo relativo al 2013, riferibile alla incorporata, concorre al calcolo della deduzione analitica spettante alla incorporante, assumendo però, per la determinazione dell'importo deducibile, i dati (valore della produzione e costo del lavoro) della società incorporata riferiti al 2013.

**Una questione che non risulta essere stata approfondita è invece quella della fusione senza retrodatazione contabile.**

Nel caso prospettato nell'esempio, ipotizzando che non vi sia stata retrodatazione contabile e che il saldo Irap per il 2013 e l'acconto e il saldo Irap per la frazione 01.01.2014 – 31.03.2014 riferiti alla incorporata siano stati versati dalla incorporante dopo il 31 marzo 2014, ci si chiede se spettino comunque le deduzioni e, in caso affermativo, a quale periodo d'imposta imputarle.

**Per il principio di cassa che sovrastende alle deduzioni, parrebbe potersi affermare che le deduzioni non possono essere fatte valere per la determinazione del reddito della incorporata relativo al suo ultimo periodo d'imposta (01.01.2014 – 31.03.2014).** Ciò in quanto, in tale periodo, non vi è stato alcun versamento Irap.

Analogamente a quanto precisato nella Circolare n.8/E/2013 per il caso della retrodatazione degli effetti fiscali, anche in assenza di retrodatazione **le deduzioni dovrebbero invece poter essere fatte valere per la determinazione del reddito della incorporante** relativo al 2014 (anno in cui sono stati effettuati i versamenti Irap, ancorché riferibili alla incorporata).

Il che dovrebbe valere sia per la deduzione analitica (riferita al costo del lavoro) che per quella forfetaria (riferita agli oneri finanziari).

**Per la deduzione analitica i dati da assumere per l'importo da portare in deduzione** (valore della produzione e costo del lavoro) dovrebbero essere quelli (riferibili all'incorporata) del 2013, relativamente al saldo Irap del 2013, e quelli della frazione d'anno (01.01.2014 – 31.03.2014) per l'acconto e il saldo pagati per tale periodo d'imposta.

Parimenti, **la deduzione forfetaria dovrebbe essere consentita a condizione** che la incorporata abbia sostenuto oneri finanziari nel 2013 (per fruire della deduzione sul saldo 2013) e/o nel periodo 01.01.2014 – 31.03.2014 (per fruire della deduzione sull'acconto e sul saldo del periodo).

Invero, **qualche dubbio desta il fatto che la Circolare n.8/E/2013 richiami espressamente la sola ipotesi della retrodatazione degli effetti fiscali**. Ciò potrebbe far pensare che in caso di mancata retrodatazione la soluzione debba essere diversa da quella indicata dalla Circolare per il caso della retrodatazione.

Tuttavia va anche considerato che la Circolare tratta la questione della deduzione in caso di fusione in modo alquanto sommario e marginale, il che potrebbe anche far pensare che sia stato esaminato il solo caso della retrodatazione per fornire specifici chiarimenti in merito all'Irap pagata a saldo e/o in acconto dalla incorporata (e non dall'incorporante) nella frazione antecedente all'incorporazione, ma con effetto fiscale retrodatato all'inizio della frazione stessa.

**Ciò non toglie che per il diverso caso dell'Irap pagata dall'incorporante, successivamente alla data di perfezionamento della fusione, il trattamento debba essere lo stesso**, indipendentemente dal fatto che si sia o meno optato per la retrodatazione degli effetti fiscali.

Questo anche perché **in entrambi i casi, a norma dell'art. 172, comma 4, del Tuir, la società incorporante subentra, dalla data in cui ha effetto la fusione, "negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte dirette", e quindi anche, è da ritenere, nel diritto di portare in deduzione dal reddito quanto pagato in termini di Irap con riferimento agli interessi passivi e/o al costo del lavoro sostenuti dalla incorporata**.

Quanto sopra pare trovare conferma anche per il fatto che, **per il rimborso delle deduzioni dell'Irap per i periodi di imposta precedenti l'entrata in vigore delle relative normative**, l'Agenzia delle entrate ha più volte riconosciuto il subentro del soggetto avente causa (leggasi incorporante) nei diritti maturati in capo al soggetto dante causa (leggasi incorporata) a

seguito dell'estinzione di quest'ultimo (vedasi, in particolare, quanto precisato nella Circolare n. 01/E/2013 alla risposta 5.1).

## BUSINESS ENGLISH

---

### ***Personal, Personnel: come tradurre 'personale' in inglese?***

di **Claudia Ricci, Stefano Maffei**

Gli italiani si sentono spesso colpiti nell'orgoglio quando scoprono che il **vocabolario della lingua inglese** contiene circa 3 volte (!) il numero di termini di quello italiano. Così, quando la lingua italiana ha un unico vocabolo per riferirsi a due concetti distinti, l'inglese usa più propriamente due vocaboli differenti.

Gli esempi sono innumerevoli: **campione** si traduce con *sample* quando si tratta di DNA e con *champion* quando si tratta del vincitore di una competizione. **Sequestro** si traduce con *seizure* quando si descrive l'attività di polizia all'esito di una **perquisizione** (da tradurre con *search*), e con *kidnapping* quando si tratta di un reato a fini estorsivi commesso da una organizzazione criminale. Il gigantismo del vocabolario inglese è conseguenza del fatto che l'inglese è la **lingua del mercato e di internet**, e si espande a grande velocità, con nuovi termini conati ogni giorno.

Oggi ci concentriamo sulla traduzione corretta del vocabolo **personale**, che ingenera non poca confusione e difficoltà.

In inglese, il termine *personal* è usato quasi esclusivamente come aggettivo. Il dipendente che chiede un **giorno di ferie** dirà *today, I took a day off for personal reasons* mentre chi esprime un parere affermerà *this is my own personal opinion*. Conosciamo bene l'acronimo PC (*personal computer*) e forse qualcuno sa anche che l'espressione *do not take it personally* va utilizzata come invito a non fraintendere una critica come un attacco personale.

Le cose cambiano quando vogliamo riferirci **al personale di una azienda**: la traduzione corretta è in questo caso *personnel*. Così capiterà di leggere, nel caso di azienda orgogliosa dei propri dipendenti che *our company has the best personnel in the industry*. A fronte di uno **sciopero**, i sindacati annunceranno che *85% of the personnel went on strike* oppure che *the next personnel meeting will be held tomorrow at 5pm* (la prossima **riunione del personale** si terrà domani alle ore 17.00).

Per aggiornamenti e consigli sull'inglese giuridico e commerciale aggiungete i nostri nomi (Stefano Maffei e Claudia Ricci) tra le vostre connessioni *LinkedIn* o visitate il sito [www.eflit.it](http://www.eflit.it)