

TAX & LEGAL NEWS



Numero 21 del 13 dicembre 2017

IN QUESTO NUMERO

LEGISLAZIONE

È stato emanato il decreto di revisione del Patent box

Depositi telematici potenziati nel processo tributario: dal 12 dicembre cambia lo standard previsto per la dimensione dei file trasmessi

Nuova sanatoria relativa alle violazioni del quadro RW per le somme detenute su conti e libretti derivanti da redditi di lavoro autonomo o dipendente

L'Ocse aggiorna le linee guida sul *Country by Country Report*

I nuovi provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate relativi alle modalità e al termine di presentazione dei *Country by Country Report*

GIURISPRUDENZA

L'Iva indicata nella fattura non si considera esigibile se non è avvenuta la materiale esecuzione della prestazione

La cessione totalitaria di quote non è riqualificabile come cessione di azienda

DOTTRINA

La determinazione della base imponibile dell'imposta di registro nella cessione di azienda con passività

BILANCIO E DIRITTO SOCIETARIO

DOTTRINA

Lo scambio di informazioni tra revisore “entrante” e revisore “uscente”

L'Associazione Italiana Revisori Contabili ha pubblicato il nuovo Documento di Ricerca n. 212 che tiene conto delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 135/2016 al D.Lgs. n. 39/2010. Il documento fornisce, nello specifico, le linee guida per le comunicazioni e gli adempimenti che coinvolgono il nuovo revisore in carica (revisore “entrante”), il suo predecessore (revisore “uscente”) e la società conferente l'incarico di revisione contabile, solo successivamente al conferimento dello stesso.

In virtù del comma 4 dell'articolo 9-bis del D.Lgs. n. 39/2010, in caso di subentro nell'incarico, il revisore “entrante” deve informare la società che gli ha conferito l'incarico della necessità di consultare il revisore “uscente” che viene pertanto sollevato dall'obbligo di riservatezza. Pertanto, anche in ossequio ai principi di correttezza e collaborazione, su cui deve essere improntato il rapporto tra revisori, il revisore “uscente” si renderà disponibile per consentire l'accesso alle informazioni utili allo svolgimento dell'incarico di revisione da parte del revisore “entrante”, nonché, in circostanze normali, acconsentire l'accesso alle carte di lavoro. Nello specifico:

- l'oggetto dell'accesso riguarda tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente (in circostanze normali verranno, quindi, rese disponibili le carte di lavoro inerenti l'ultima revisione del bilancio per le quali è stata emessa la relazione di revisione);
- inoltre, il revisore “uscente” deve ottenere formale evidenza dal revisore “entrante” e dalla società conferente che l'utilizzo delle informazioni in suo possesso sia circoscritto alle sole finalità previste dai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Assirevi, Documento di Ricerca n. 212 di novembre 2017

IMPOSTE SUI REDDITI

LEGISLAZIONE

È stato emanato il decreto di revisione del Patent box

Il D.M. 28/11/2017, in corso di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, revisiona le disposizioni del regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di taluni beni immateriali c.d. Patent Box.

Il provvedimento, che sostituisce il D.M. 30/07/2015, è stato emanato in attuazione degli impegni assunti dall'Italia in sede Ocse e prevede l'esclusione dei marchi d'impresa dall'ambito oggettivo di applicazione del beneficio con riferimento alle opzioni esercitate successivamente al 31/12/2016.

Sono, inoltre, dettate le disposizioni volte a salvaguardare le opzioni sui marchi d'impresa esercitate in precedenza, che restano efficaci per 5 anni, comunque non oltre il 30/06/2021, senza possibilità di rinnovo alla scadenza.

Decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze del 28/11/2017

IVA

GIURISPRUDENZA

L'Iva indicata nella fattura non si considera esigibile se non è avvenuta la materiale esecuzione della prestazione

Secondo la Suprema Corte, l'Iva può diventare esigibile nello stesso tempo o dopo l'avverarsi del fatto generatore, ma, salvo disposizione contraria, non prima di questo. Nel caso in esame, una società aveva concesso in locazione alcuni immobili emettendo fattura comprensiva di tutti i canoni di locazione antecedentemente alla messa a disposizione degli stessi. La società locataria aveva registrato la fattura nel proprio registro degli acquisti e portato in detrazione l'intero importo di Iva indicato in fattura.

Secondo la Cassazione, l'Iva indicata nella fattura non si poteva considerare esigibile, perché non si era ancora verificato il presupposto impositivo, costituito dalla materiale esecuzione della prestazione. Le sezioni unite (Cassazione n. 8059 del 21 aprile 2016) hanno sottolineato la distinzione tra:

- fatto generatore dell'imposta, da cui scaturisce l'obbligazione tributaria;
- l'esigibilità, ossia l'attitudine attuale dell'imposta ad essere pretesa da parte dell'erario;
- il pagamento.

Il fatto generatore di norma coincide con l'esigibilità, ma ne rimane ontologicamente distinto, identificandosi col materiale espletamento dell'operazione. È questo a determinare l'insorgenza del presupposto impositivo e, quindi, la rilevanza fiscale dell'attività ai fini dell'Iva.

Cassazione n. 29371 del 07/12/2017

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

LEGISLAZIONE

Depositi telematici potenziati nel processo tributario: dal 12 dicembre cambia lo standard previsto per la dimensione dei file trasmessi

È in corso di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale il Decreto Direttoriale 28/11/2017 relativo al potenziamento del deposito con modalità telematiche degli atti e dei documenti nel processo tributario. Infatti, grazie ad una modifica apportata al Decreto Direttoriale 04/08/2015, recante le regole tecniche per l'avvio del processo tributario telematico, dal 12 dicembre cambia lo standard previsto per la dimensione dei file trasmessi. Il limite attuale dei 5 MB per ciascun file viene superato e la trasmissione degli atti e documenti informatici, effettuata mediante invio telematico, deve ora rispettare i seguenti criteri:

- dimensione massima del singolo file 10 MB (qualora il documento sia superiore alla dimensione massima di 10 MB è necessario suddividerlo in più file);
- numero massimo di file allegati a ciascun deposito 50;
- dimensione massima di 50 MB per ogni deposito telematico.

Il sistema, prima della trasmissione, segnala all'utente l'eventuale superamento di ciascuno dei predetti limiti.

Decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze del 28/11/2017

GIURISPRUDENZA

La cessione totalitaria di quote non è riqualficabile come cessione di azienda

Il comportamento elusivo si verifica quando il vantaggio fiscale del contribuente è indebito, poiché ottenuto attraverso il superamento (abuso) del vantaggio riconosciuto espressamente da una norma, mentre il mero conseguimento di un beneficio tributario non è, di per sé, indice di certa elusione.

Se non vi sono stratagemmi ed escamotages che alterano i principi del sistema, non vi è elusione; analogamente se si individuano valide ragioni economiche, in termini di apprezzabilità economico-gestionale, a supporto delle operazioni effettuate, non vi è elusione.

Infatti, il mero risparmio fiscale, purché rispondente ad effettive esigenze di razionalità economica e scevro da artificiose costruzioni, è pienamente lecito e non ammette ingerenze dell'Amministrazione finanziaria nelle scelte imprenditoriali, non sussistendo abuso quando il risparmio d'imposta si incardini all'interno di scelte che l'ordinamento riconosce e tutela.

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate riqualficava una cessione totalitaria di quote in cessione di azienda poiché, a suo parere, era stata utilizzata al fine di conseguire un vantaggio fiscale rientrante nella fattispecie dell'abuso del diritto. Secondo i Giudici di merito, invece, non è possibile parlare di abuso di diritto in quanto nell'operazione in esame non sono presenti gli elementi previsti dall'articolo 10-bis della Legge n. 212/2000. D'altra parte, la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi, offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale è prevista inequivocabilmente dal comma 4 del medesimo articolo.

La sentenza della CTR Roma si diversifica dall'orientamento più volte espresso dalla Cassazione su questo tema.

CTR Roma n. 23334/19/17 del 31/10/2017

OPERAZIONI STRAORDINARIE

DOTTRINA

La determinazione della base imponibile dell'imposta di registro nella cessione di azienda con passività

Il Consiglio nazionale del Notariato, nello studio n. 99-2017/T, ha inteso ricostruire, alla luce delle considerazioni della dottrina e delle pronunce, anche recenti, della giurisprudenza di legittimità, le regole di determinazione della base imponibile dell'imposta di registro in occasione della cessione di azienda con passività.

È ben noto che la cessione di azienda presenta, dal punto di vista redazionale, una varietà di clausole che, soprattutto con riferimento alla sorte dei debiti aziendali, sono il riflesso della pluralità di ricostruzioni della fattispecie sul piano civilistico e principalmente emersione della necessità, avvertita dalla dottrina, di integrare la disciplina codicistica relativa al profilo della responsabilità dell'acquirente dell'azienda prevista dall'articolo 2560 del Codice civile.

Questa varietà di clausole sembra, tuttavia, dover essere valutata ai fini fiscali nell'ambito della vicenda circolatoria dell'azienda e della sua estensione, in linea con la concezione unitaria chiaramente

risultante dalla disciplina dell'imposta di registro ed in particolare dal criterio di valorizzazione "al netto" derivante dall'articolo 51, comma 4, del D.P.R. n. 131/86.

I debiti aziendali trasferiti nell'ambito della vicenda circolatoria dell'azienda concorrono, dunque, a determinare in negativo il valore dell'oggetto della cessione. Ne deriva che, ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del D.P.R. n. 131/86, l'imposta di registro deve essere applicata alla cessione di azienda sulla base del valore dichiarato in atto o (in mancanza o se superiore) del corrispettivo pattuito, che ben le parti possono parametrare al valore netto dell'azienda, senza che ad esso si debbano aggiungere le passività aziendali trasferite.

Invece, l'indicazione in atto di un corrispettivo (superiore al valore netto eventualmente dichiarato) "al lordo" delle passività aziendali trasferite (collocandosi redazionalmente l'accollo delle stesse sul piano delle modalità di pagamento del prezzo), può ingenerare confusione nell'interprete, poiché solo attraverso un'esegesi complessiva delle disposizioni contrattuali si potrebbe superare una censura degli Uffici fiscali ai sensi degli articoli 43, comma 2 e 51, comma 1 del D.P.R. n. 131/86, dimostrando sul piano sostanziale che la volontà delle parti in ordine alla pattuizione del corrispettivo si concentra sul prezzo al netto e che le formule contrattuali, relative all'accollo, hanno una mera rilevanza descrittiva della consistenza del bene.

Consiglio Nazionale del Notariato, studio n. 99-2017/T del 26/10/2017

FISCALITÀ INTERNAZIONALE



LEGISLAZIONE

Nuova sanatoria relativa alle violazioni del quadro RW per le somme detenute su conti e libretti derivanti da redditi di lavoro autonomo o dipendente

In sede di conversione in legge del D.L. n. 148/2017, il legislatore ha previsto la regolarizzazione delle violazioni relative al quadro RW (articolo 4 del D.L. n. 167/1990) per le somme detenute su conti correnti e sui libretti di risparmio derivanti da redditi di lavoro autonomo o dipendente prodotti all'estero da soggetti fiscalmente residenti in Italia ovvero dai loro eredi, in precedenza residenti all'estero, iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) o che hanno prestato la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zona di frontiera o in Paesi limitrofi.

Questa nuova sanatoria si applica anche alle somme ed alle attività derivanti dalla vendita di beni immobili detenuti nello Stato estero di prestazione della propria attività lavorativa in via continuativa.

Per aderire alla procedura risulta necessario provvedere al versamento del 3% del valore delle attività e della giacenza al 31/12/2016 a titolo di imposte, sanzioni e interessi.

L'istanza di regolarizzazione potrà essere trasmessa fino al 31/07/2018 e gli autori delle violazioni potranno provvedere spontaneamente al versamento in un'unica soluzione di quanto dovuto entro il 30/09/2018, senza avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Il versamento potrà anche essere ripartito in tre rate mensili di pari importo con il pagamento della prima rata entro il 30/09/2018.

Decreto Legge n. 148 del 16/10/2017 convertito dalla Legge n. 172 del 04/12/2017

L'Ocse aggiorna le linee guida sul *Country by Country Report*

L'Ocse ha pubblicato il documento *"Guidance on the Implementation of Country by Country Reporting: BEPS Action 13"*. Si tratta di linee guida aggiuntive per la predisposizione dei *Country by country Report*, in vigore a partire dal prossimo anno, per i gruppi multinazionali con ricavi superiori ai 750 milioni di euro.

Con il provvedimento n. 275956 del 28/11/2017, l'Agenzia delle Entrate ha, invece, stabilito le relative disposizioni attuative, fornendo indicazioni in maniera conforme a quelle delle linee guida dell'Ocse in esame.

OECD, "Guidance on the implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13" Updated November 2017

I nuovi provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate relativi alle modalità e al termine di presentazione dei *Country by Country Report*

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento n. 288555/2017, ha fissato al 09/02/2018 la data ultima per inviare i *Country by Country Report* relativi al periodo d'imposta 2016.

Viceversa, in base al precedente provvedimento n. 275956/2017, l'invio doveva avvenire entro i dodici mesi successivi all'ultimo giorno del periodo d'imposta di rendicontazione (quindi i dati sarebbero dovuti essere inviati entro il 31/12/2017).

Pertanto il provvedimento n. 288555/2017 integra quello precedente in considerazione delle esigenze manifestate dagli operatori del settore.

Il *Country by Country Report* deve essere presentato dalla controllante capogruppo, residente nel territorio dello Stato, di un gruppo di imprese multinazionali i cui ricavi complessivi risultanti dal bilancio consolidato sono, in relazione a ciascun periodo d'imposta precedente quello cui si riferisce l'obbligo di rendicontazione, non inferiori a 750 milioni di euro o a un importo in valuta locale approssimativamente equivalente a 750 milioni di euro al 1 gennaio 2015, come indicato nel bilancio consolidato relativo a tale periodo d'imposta precedente. In base al provvedimento n. 275956/2017, sono incluse nella rendicontazione le sole società consolidate con i metodi del consolidamento integrale o del consolidamento proporzionale, con esclusione delle società incluse nel bilancio consolidato con il metodo del patrimonio netto.

Agenzia delle Entrate, provvedimenti n. 288555 del 11/12/2017 e n. 275956 del 28/11/2017