

Edizione di mercoledì 11 maggio 2016

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Abuso del diritto e imposta di registro](#)

di Fabio Landuzzi

AGEVOLAZIONI

[Metodi “transfer pricing” a confronto in ambito patent box](#)

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

CRISI D'IMPRESA

[Accordi ex 182-septies: l'efficacia per i non aderenti](#)

di Marco Capra

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Le dogane spiegano le novità applicabili dal 1° maggio 2016?](#)

di Alessandro Bonuzzi

ENTI NON COMMERCIALI

[Quando le associazioni culturali devono aprire partita IVA](#)

di Guido Martinelli

BACHECA

[Novità e aggiornamenti in materia di società di comodo](#)

di Euroconference Centro Studi Tributari

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Abuso del diritto e imposta di registro

di **Fabio Landuzzi**

Come noto, il Legislatore ha collocato la **nuova disciplina dell'abuso del diritto** nell'ambito dello **Statuto dei diritti del contribuente**, ed ha inteso in tal modo attribuire all'art. 10-*bis* della Legge 212/2000 una portata di carattere generale con riguardo a **tutti i tributi**, chiarendo senza più equivoci che la nozione è **una cosa sola con quella di elusione fiscale**, e che l'ordinamento intende perseguire tali fenomeni patologici attrezzando una **regolamentazione unitaria** connotata anche di **garanzie procedurali** poste a tutela della libertà di scelta del contribuente.

Il riferimento che viene compiuto ai "tributi" è perciò da leggersi nella accezione più ampia, e nella visione di una **disciplina unitaria**.

Il **Consiglio Nazionale del Notariato**, con lo **Studio n. 151-2015/T**, è intervenuto proprio sull'articolata disciplina dell'abuso del diritto puntualizzando alcuni temi di ampio interesse.

Uno di questi attiene alla difficile e travagliata **convivenza** fra le **norme anti elusive** e l'**art. 20 del D.P.R. 131/1986** in materia di **imposta di registro**, una norma quest'ultima che nel passato, per una parte della giurisprudenza e della prassi, aveva assunto una **funzione antielusiva** attivabile nella prospettiva della valutazione degli **effetti economici** delle operazioni portate alla registrazione.

Una norma che, secondo questa posizione, avrebbe legittimato l'Amministrazione finanziaria a liquidare l'imposta d'atto sulla base della **presunta causa economica dell'operazione** realizzata, o delle operazioni realizzate, avendo riguardo alla sussistenza di un **intento negoziale unico** anche se formato dal compimento di **atti distinti** ciascuno dei quali soggetto ad un'imposta di registro peculiare.

Posto che l'**art. 20** del Testo unico dell'imposta di registro **non è stato né abrogato** e né è stato modificato dopo l'entrata in vigore del nuovo art. 10-*bis* della Legge 212/2000, il Consiglio Nazionale del Notariato si interroga legittimamente su come queste norme debbano ora convivere nel **rinnovato assetto** regolamentare della **disciplina anti elusiva**.

Ebbene, dal 1 ottobre 2015, si deve ritenere che all'art. 20 del D.P.R. 131/1986 **non possa essere più affidata** – semmai ciò fosse stato possibile anche in passato – **una funzione anti elusiva**, in quanto le eventuali eccezioni che avessero il loro fondamento in questo rilievo – quindi, eccezioni di abuso del diritto – non potrebbero che trovare la propria disciplina **solo ed esclusivamente nell'art. 10-*bis***, sia per i **profili sostanziali** che per quelli **procedimentali**.

Come conseguenza di ciò, lo Studio del Notariato sottolinea che l'art. 20 viene ricollocato nel suo **alveo originario**, ovvero si ritorna a operare come una norma diretta alla **interpretazione degli atti** portati alla registrazione avente la funzione di **correggere eventuali errate interpretazioni** degli atti, o **contenuti negoziali giuridici difformi dal titolo** dell'atto soggetto a registrazione.

Si tratta perciò di fattispecie che si risolvono nel **mancato pagamento dell'imposta di registro**, la cd. **imposta principale postuma**.

Quindi, un'applicazione dell'art. 20 che **non potrà più essere invocata** per perseguire operazioni tacciate di **elusività**, in quanto in queste circostanze **dovrà trovare applicazione esclusivamente l'art. 10-bis**, pena la **invalidità dell'atto** per l'inosservanza delle norme sostanziali e delle tutele procedurali.

AGEVOLAZIONI

Metodi “transfer pricing” a confronto in ambito patent box

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

Con riguardo all'agevolazione rappresentata dal **patent box**, punto saliente risulta essere, in relazione all'utilizzo **diretto** dei beni immateriali agevolabili, la determinazione del relativo contributo economico al reddito d'impresa.

Al riguardo, sono determinanti le **scelte concernenti i metodi e i criteri di calcolo adottati** necessari a stabilire l'entità del dato. La **circolare dell'Agenzia delle entrate n. 11/E/2016** rinvia agli *standards* internazionali elaborati dall'OCSE, con particolare riferimento alle **linee guida in materia di prezzi di trasferimento**. Il metodo da utilizzare, secondo le stesse linee guida, deve essere scelto nell'ottica di rendere intellegibile **il rapporto esistente tra i beni immateriali e le funzioni** che caratterizzano l'attività d'impresa.

Le variabili da considerare dunque sono tutte quelle che materialmente concorrono alla **creazione di valore per l'impresa**, tra le quali vengono ricomprese, oltre alle funzioni routinarie ed ai beni immateriali, anche le sinergie di gruppo o le specifiche caratteristiche del mercato. Pertanto, le metodologie che si ritengono maggiormente adatte a **valutazioni di operazioni tra parti correlate**, dove si trasferiscono beni immateriali o diritti di utilizzo degli stessi, si riferiscono:

- al **confronto del prezzo** (*Comparable Uncontrolled Price o CUP*);
- alla **ripartizione degli utili** (*Profit Split Methods*).

Tali metodi contengono comunque delle **specificità** che li rendono diversi tra di loro e grazie alle quali si può attribuire un ulteriore grado di preferenza nel loro utilizzo in presenza di determinate condizioni.

La matrice delle linee guida OCSE è stata presa a riferimento per la disciplina delle valutazioni aventi ad oggetto beni immateriali e contiene, inoltre, ulteriori peculiarità da tenere in considerazione nell'ambito del *patent box*.

Generalmente **nel confronto del prezzo**, deve esistere un **elevato livello di comparabilità nelle transazioni** tra imprese associate e quelle sul libero mercato, tenendo in considerazione tutte le variabili previste come:

- caratteristiche dei beni e servizi;
- analisi funzionale;
- termini contrattuali;

- circostanze economiche;
- strategie aziendali.

Dovrà esserci, in sostanza, una **sorta di coerenza nelle transazioni tra imprese associate e nelle transazioni sul libero mercato**. Coerenza che, se mancante, porterebbe ad operare una sistemazione delle differenze esistenti sul prezzo, pena la scarsa affidabilità del metodo.

Con riferimento specifico all'ambito del regime *patent box*, il metodo del CUP può essere adottato nel confronto:

- tra le condizioni applicate da un'impresa in transazioni con parti correlate e le condizioni applicate in transazioni con soggetti terzi indipendenti;
- tra le condizioni applicate da un'impresa risultanti da una transazione con parti correlate e le condizioni applicate nella stessa situazione **da soggetti terzi**.

Il secondo criterio, di matrice reddituale, si basa sulla **ripartizione degli utili a seguito del verificarsi di situazioni formate dalla presenza di due o più soggetti, i quali contribuiscono in misura significativa alla determinazione dell'utile che si origina dalla transazione**.

Nell'ambito del regime del *patent box* il criterio è utilizzato per **determinare la ripartizione dei redditi**, non tra due o più imprese correlate, ma, **all'interno della stessa impresa, tra le diverse funzioni esercitate**. Tale metodologia è finalizzata ad individuare il **profitto residuale attribuibile al bene immateriale** ed è utilizzata anche nella sua variante c.d. *Residual Profit Split*, nella quale viene **scisso il reddito relativo alle funzioni "routinarie" dal risultato economico**, al fine di determinare la parte di utile residuo derivante dall'utilizzo dei beni intangibili.

Come si evince, pertanto, le metodologie sono diverse ed il fattore che ne aumenta l'affidabilità risulta dipendere da alcune variabili, quali, ad esempio, **un'elevata comparabilità** nel confronto del prezzo, ovverosia più elevata è la comparabilità e più il metodo CUP è opportuno per determinare il contributo attribuibile al reddito impresa. Il metodo del **profitto residuale**, invece, si addice maggiormente a situazioni ove è presente un **elevato grado di analiticità** al fine di identificare tutte le funzioni che creano valore per l'impresa.

CRISI D'IMPRESA

Accordi ex 182-septies: l'efficacia per i non aderenti

di **Marco Capra**

Con il D.L. n. 83 del 27 giugno 2015, è stato introdotto nella Legge Fallimentare l'**articolo 182-septies**, che disciplina l'accordo di ristrutturazione dei debiti nel caso in cui almeno la metà dell'indebitamento complessivo sia rappresentato da debiti nei confronti di **banche** ed **intermediari finanziari**.

La nuova disciplina è stata introdotta al fine di favorire il raggiungimento delle **maggioranze** previste dall'articolo 182-bis (raggiungimento degli accordi con i creditori che rappresentano almeno il **60%** delle passività), permettendo di superare eventuali dissensi minoritari tra gli istituti di credito.

Il nuovo istituto può prevedere, sia un accordo di ristrutturazione dei debiti (*ex* articolo 182-bis L.F.), sia la stipulazione di una **convenzione** di moratoria con banche ed intermediari finanziari.

A differenza di quanto previsto dal 182-bis (nel quale è previsto che l'accordo non sia vincolante per i creditori estranei), nel nuovo articolo introdotto, la **distinzione** tra i creditori intranei ed estranei rimane solo per i creditori che non siano banche o intermediari finanziari.

L'articolo 182-septies, infatti, in deroga agli articoli 182-bis L.F., 1372 e 1411 cod. civ., prevede la possibilità di **estendere** gli effetti dell'accordo anche ai **creditori estranei** (banche o intermediari finanziari) qualora il debitore individui una o più categorie omogenee di creditori bancari o finanziari in base alla posizione giuridica ed agli interessi economici.

Il beneficio per l'impresa in crisi è previsto solo a condizione che l'accordo sia raggiunto con i creditori che rappresentano almeno il **75%** della categoria e che tutti i creditori siano preventivamente **informati** e abbiano la possibilità di **partecipare alle trattative**. Rimane comunque ferma la facoltà, per i creditori estranei, di proporre **opposizione** entro 30 giorni dalla notifica.

Il dato normativo ha lasciato alcuni dubbi interpretativi, posto che il nuovo istituto non è stato fin qui particolarmente trattato dai Giudicanti.

Con il **decreto del Tribunale di Milano**, sezione fallimentare, depositato l'**11 febbraio 2016**, sono stati forniti importanti chiarimenti circa l'efficacia dell'accordo nei confronti dei creditori non aderenti.

Nel caso in esame, il Tribunale, dopo aver esaminato la sussistenza delle condizioni, ha

provveduto all'omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti *ex* articolo 182-*septies*, estendendo gli **effetti** dello stesso anche all'istituto di credito estraneo all'accordo.

Ripercorriamo le principali coordinate della vicenda.

L'impresa ricorrente ha **depositato** domanda di omologa di un accordo di ristrutturazione dei debiti *ex* articolo 182-*bis* e *septies*, corredata della documentazione prevista, con la **specificata richiesta di estensione degli effetti anche al creditore (istituto di credito) non aderente all'accordo**.

Il ricorso è stato ritualmente **notificato** alla banca estranea all'accordo, per incardinare il dovuto contraddittorio.

Non essendo pervenuta alcuna opposizione nei termini stabiliti dalla norma, il Tribunale ha provveduto alla verifica delle **condizioni necessarie** ai fini dell'omologazione, tra le quali, oltre alla sussistenza dei presupposti oggettivi e soggettivi previsti dal 182-*bis* L.F., anche:

- la **corretta divisione** dei creditori bancari e finanziari per **categorie omogenee** in base alla posizione giuridica agli interessi economici;
- l'avvenuta ricezione da parte del creditore non aderente all'accordo di tutte le **informazioni aggiornate** sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa in crisi, e l'effettiva possibilità, per l'istituto di credito estraneo, di poter partecipare all'accordo;
- l'effettiva possibilità di soddisfazione del credito vantato per una misura **non inferiore** rispetto alle alternative praticabili.

Dato l'esito positivo di tali verifiche e dopo aver accertato l'esistenza di complesse trattative con tutti gli istituti di credito, in cui era chiara la natura dell'accordo *ex* articolo 182-*septies*, il Tribunale ha **omologato** l'accordo.

Le valutazioni paiono condivisibili e forniscono una chiave interpretativa della norma:

- occorre individuare correttamente le categorie di creditori, omogenee per **posizione giuridica** (nel caso, è stata ritenuta idonea la classificazione basata sulla natura del credito – ipotecario o chirografario – sulla tipologia dell'operazione – mutuo, apertura di credito in c/c, credito di firma – o sull'interesse economico);
- il debitore deve dimostrare la **regolarità del contraddittorio** e la conduzione di **trattative ragionevoli** ed in **buona fede**; il che comporta pure la necessità che il debitore chiarisca ai creditori che la proposta si inserisce nell'ambito di un accordo *ex* articolo 182 *septies*F., illustrando le **conseguenze** per i non aderenti e lo stato delle trattative con gli altri membri del ceto finanziario.

I Giudici meneghini hanno valorizzato il **diritto dei creditori a ricevere un'informativa esauriente sull'accordo proposto** e, così, ad assumere determinazioni informate.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le dogane spiegano le novità applicabili dal 1° maggio 2016?

di **Alessandro Bonuzzi**

Nella giornata di ieri l'**Agenzia delle dogane** ha pubblicato sul proprio sito internet la corposa **circolare n. 8/D datata 19 aprile 2016**.

Il documento di prassi ha ad oggetto una **prima disamina delle principali novità** recate dalle disposizioni doganali unionali applicabili dallo scorso 1° maggio. Inoltre, impartisce le direttive procedurali ed operative relative a taluni profili di immediato impatto per gli Uffici delle dogane e per gli operatori.

Al riguardo, si ricorda che il regolamento (Ue) n. 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013 ha istituito il nuovo Codice Doganale dell'Unione (di seguito CDU), in vigore già dal 30 ottobre 2013. L'articolo 288 del regolamento, però, prevede l'applicazione di gran parte delle disposizioni ivi contenute **a decorrere "solo" dal 1° maggio 2016**.

Peraltro, al fine di tutelare gli interessi legittimi degli operatori economici e di garantire la validità delle decisioni adottate e delle autorizzazioni rilasciate in vigenza della pregressa normativa doganale unionale, è previsto un **periodo transitorio**, fino al 1° maggio 2019, per consentire l'adattamento di tali decisioni e autorizzazioni alle nuove disposizioni giuridiche.

Lo spirito che impronta il nuovo Codice Doganale dell'Unione è quello di facilitare ulteriormente i **traffici leciti** e di **ridurre gli ostacoli** al commercio tra l'Unione ed il resto del mondo mediante l'adozione di regimi e procedure doganali semplici, rapidi e uniformi.

In tale scenario, la circolare fa sapere che l'uso delle **tecnologie** dell'informazione e della comunicazione per la creazione di un ambiente privo di supporti cartacei per le dogane e il commercio è un elemento essenziale per assicurare i predetti fini.

Le modifiche riguardano anche i **regimi speciali**. In particolare, l'articolo 210 del CDU ne ha ridefinito il novero riconducendoli a quattro categorie:

- transito,
- deposito,
- uso particolare e
- perfezionamento (attivo e passivo).

Il documento in analisi evidenzia che il **perfezionamento attivo** rappresenta il regime,

nell'ambito di quelli speciali, che ha subito maggiori cambiamenti, avendo inglobato al suo interno le fattispecie finora trattate con il regime di trasformazione sotto controllo doganale.

Inoltre, è stato eliminato nell'ambito di tale regime il sistema del rimborso per cui l'unica modalità applicabile di perfezionamento è quello con il **sistema della sospensione**.

Altro elemento di rilievo da segnalare è l'**eliminazione dell'obbligo di riesportazione** per tale regime; pertanto, l'operatore può scegliere liberamente se riesportare i prodotti finiti (cosiddetti compensatori) o dichiararli per altro regime.

Si osservi, poi, che, in base al principio di carattere generale contenuto nell'articolo 85 del CDU, in caso di importazione dei prodotti compensatori, trova applicazione l'**aliquota daziaria propria degli stessi** e non più quella afferente alle materie prime.

Alternativamente, l'operatore può comunque richiedere che l'importo del dazio all'importazione corrispondente all'obbligazione sia determinato in base alla classificazione tariffaria, al valore in dogana, al quantitativo, alla natura e all'origine delle merci vincolate al regime di perfezionamento attivo al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana relativa a tali merci.

In caso di immissione in libera pratica, la scelta sulla modalità di tassazione che l'operatore intende applicare sui prodotti compensatori **deve essere effettuata al momento della presentazione dell'istanza**. Ciò in quanto, in base a tale decisione, si determinerà la necessità o meno di effettuare il preventivo esame delle condizioni economiche, soprattutto nel caso le operazioni abbiano ad oggetto merci sensibili.

Si evidenzia, infine, che proprio il **procedimento di esame delle condizioni economiche** rappresenta un altro elemento di novità nella nuova struttura del regime di perfezionamento attivo.

Infatti, questo dovrà essere svolto solo a livello Unionale nell'ambito del **gruppo di esperti del Comitato Codice Doganale sezione procedure speciali**.

ENTI NON COMMERCIALI

Quando le associazioni culturali devono aprire partita IVA

di Guido Martinelli

Come è noto **una associazione culturale diventa soggetto IVA** ogni qualvolta consegua **proventi** di natura commerciale che **abbiano il carattere della abitualità**.

Mentre per gli enti commerciali e le società, infatti, tutte le operazioni che consistono nella cessione di beni o prestazioni di servizi sono da ritenersi soggette all'imposta sul valore aggiunto, per gli enti non commerciali e, in particolare, per le associazioni culturali/teatrali, musicali, ricreative, risulteranno essere soggette a tale imposta soltanto quelle operazioni espressamente ritenute imponibili, c.d. attività commerciali, svolte in modo non occasionale od episodico.

La disciplina dell'IVA per tali enti risulta, in verità, conforme a quella delle imposte sui redditi; **pertanto, rientrano nel campo dell'applicazione dell'imposta soltanto ed esclusivamente le attività commerciali già ritenute tali ai fini IRES**, ad eccezione dei contributi corrispettivi erogati da Enti pubblici e quelli introitati per l'organizzazione di gite o viaggi dalle associazioni di promozione sociale, i quali non concorrono alla formazione del reddito imponibile ma sono gravati da IVA e soggetti ai relativi adempimenti.

Si ricorda che, per le associazioni culturali, ricreative, musicali o comunque per gli enti non commerciali in genere, **non sono considerate commerciali** le prestazioni di servizi fatte ai soci, anche a fronte di corrispettivi specifici (purché l'associazione abbia adeguato lo statuto ai principi contenuti dall'articolo 148 TUIR, novellato dal D.Lgs. 460/1997), nonché le oblazioni o le erogazioni liberali (cioè i contributi versati all'ente da terzi senza che, a fronte dei quali, l'associazione assuma alcun obbligo di controprestazione), oltre che, per le associazioni di promozione sociale, il posto di ristoro e l'organizzazione di viaggi.

Sono, invece, – anche per le associazioni – considerate **sempre di natura commerciale (e quindi soggette ad IVA)** la cessione di beni nuovi prodotti per la vendita, la gestione di mense, la gestione di esposizioni a carattere commerciale, la somministrazione di pasti, l'organizzazione di viaggi, soggiorni (ad eccezione degli enti di promozione sociale), prestazioni turistiche e alberghiere.

L'articolo 1 del decreto IVA prevede che l'imposta sul valore aggiunto si applichi sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate **nell'esercizio di "impresa"**. Sulla portata di tale termine soccorre l'articolo 4 dove viene detto: ***“per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2134 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa”***.

Preliminare ad ogni considerazione in materia di IVA, è quella diretta a stabilire il campo di applicazione dell'imposta in relazione **all'abitudine e alla professionalità nell'esercizio delle attività commerciali** di un ente non commerciale; presupposti, questi, che come visto sopra sono indispensabili.

Cercando di estrapolare il concetto di abitudine da tutta una serie di chiarimenti ministeriali, si osserva come esso **non debba essere inteso solo in termini di "numero di volte"**, ma in termini di programmazione delle attività, di ripetitività delle medesime nonché di rilevanza economica.

Riepilogando, **non sono tenuti all'apertura di una posizione IVA tutti quegli enti non commerciali che svolgono esclusivamente attività istituzionale o attività commerciale in maniera occasionale**. In tutti gli altri casi, invece, occorrerà aprire una posizione IVA.

Il Ministero delle Finanze ha infatti chiarito che *"tale abitudine può anche sussistere allorché rare prestazioni annuali siano ripetute nel corso di anni successivi, tenuto conto anche della consistenza economica delle prestazioni stesse"*.

La difficoltà nella definizione di tale concetto la si ricava dalla lettura di un altro pronunciamento ministeriale, apparentemente di segno contrario, dove viene detto che le **prestazioni poste in essere dai gestori dei palchi per gli spettatori in occasione delle manifestazioni del Palio di Siena** *"costituiscono un'attività occasionale priva del requisito dell'abitudine che non fa assumere ai suddetti gestori la veste di soggetto passivo d'imposta in ordine all'organizzazione e alla gestione della citata manifestazione"*.

Ne consegue che il concetto di professionalità e abitudine va **verificato volta per volta**, tenendo presente l'attività principale svolta dall'associazione e l'impegno profuso nello svolgimento di quelle che possono, astrattamente, essere considerate operazioni imponibili.

BACHECA

Novità e aggiornamenti in materia di società di comodo

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

Uno degli aspetti certamente più “indigesti” nella compilazione del modello Unico è la gestione dei soggetti considerati di comodo: accanto alla previsione “tradizionale” prevista dall’articolo 30 della L. 724/1994, che designa come non operative le società che non raggiungono un determinato livello minimo di ricavi, da qualche anno vengono considerate di comodo, ai sensi del D.L. 138/2011, anche le società che si presentano in perdita sistematica. Occorre, poi, tener presente che già dalle istanze presentate dal 1 gennaio 2016, ai fini della relativa disapplicazione, sono in vigore le nuove regole degli interpelli introdotte dal D.Lgs. 156/2015. Il [presente seminario](#) affronta questi e altri temi legati alla disciplina delle società di comodo che di fatto rimane in continua evoluzione.

PROGRAMMA

Sviluppo degli accertamenti e del contenzioso tributario in tema di società di comodo

L’assegnazione agevolata dei beni ai soci e la trasformazione in società semplice

Le società non operative incontrano il nuovo interpello

Le società di comodo calate nel Modello Unico 2016

Le spese significative per il redditometro nel modello Unico scaturenti dall’assegnazione agevolata ai soci

SEDI E DATE

Bologna – ZanHotel Europa – 28/06/2016

Milano – Hotel Michelangelo – 28/06/2016

Padova – Four Points by Sheraton Padova – 24/06/2016

Verona – DB Hotel -24/06/2016

CORPO DOCENTE

Roberto Bianchi – Dottore commercialista