

Studio Tributario e Societario



Tax Flash News

Prassi e Giurisprudenza

N. 2 | Aprile 2024

Deloitte.

In questo numero:

LEGISLAZIONE

Controlled foreign companies

- Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 30 aprile 2024 - Disposizioni in materia di imprese estere controllate (CFC). Definizione delle modalità applicative dell’opzione prevista ai sensi del comma 4-ter dell’articolo 167 Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), come modificato dall’articolo 3 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209

PRASSI

Agevolazioni fiscali

- Risposta a Interpello n. 94/2024 del 17 aprile 2024: Credito d’imposta ex art.5 del decreto-legge n.91 del 2017 (Credito d’imposta ZES) – Credito d’imposta ex art.1, co.98 e ss., della legge n.208 del 2015 (Credito d’imposta Mezzogiorno) – cumulabilità – esclusione.

Imposta di successione

- Risposta a Interpello n. 90 dell’11 aprile 2024: Imposta di successione in caso di trust testamentario

IVA

- Risposta a Interpello n. 87 dell’8 aprile 2024: IVA – Stabile organizzazione soggetto non residente – Rimborso credito IVA – articolo 38–bis del DPR n. 633 del 1972

GIURISPRUDENZA

Imposte Dirette

- Corte di Cassazione, Sent. n. 5859 del 5 marzo 2024: Transfer Pricing “interno” – operazioni infragruppo – Prezzi di trasferimento – Valore normale
- Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 20/03/2024) 16/04/2024, n. 10215: elusione fiscale – Abuso del diritto – ragione extrafiscali – onere della prova – strumento giuridico alterativo

Imposte Indirette

- Corte Costituzionale, Sent. n. 60 del 18 aprile 2024: IMU – immobile occupato abusivamente
- Cass. civ., Sez. V, Ord. n. 10076 del 15 aprile 2024: Trust – Imposta di donazione – Imposta di registro – Imposte ipotecarie e catastali – Atto di destinazione

IVA

- Corte di Cassazione, Sez. Trib., Sent. n. 9556 del 9 aprile 2024: IVA - Rimborsi - Rimborsi annuali - Periodo di riferimento - Stabilità dell'organizzazione all'interno dello Stato – Effettuazione di operazioni attive imponibili nel medesimo periodo – Art.38-bis.2, D.P.R. n.633 del 1972

Legislazione

Controlled Foreign Companies

Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 30 aprile 2024 - Disposizioni in materia di imprese estere controllate (CFC). Definizione delle modalità applicative dell’opzione prevista ai sensi del comma 4-ter dell’articolo 167 Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), come modificato dall’articolo 3 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209

Come noto l’art. 3 del D.Lgs. n. 209/2023, attuativo della riforma fiscale di cui alla legge n. 111/2023, ha modificato il regime delle CFC (art. 167 del TUIR), introducendo nel nostro ordinamento un regime opzionale di tassazione alternativa. In maggiore dettaglio, in attuazione di quanto previsto dalla legge delega, con riguardo alla revisione dei criteri di determinazione dell’imponibile assoggettato a tassazione in Italia, il D.Lgs. n. 209/2023 ha da un lato semplificato il regime delle CFC e dall’altro ha operato un coordinamento di questo con la c.d. global minimum tax introdotta in Italia col medesimo Decreto delegato. In tale contesto, in alternativa al regime ordinario CFC, di cui al comma 4, lettera a) dell’art. 167 del TUIR, è stato inserito un nuovo comma 4-ter che prevede per i soggetti controllanti residenti, con riferimento ai soggetti controllati non residenti, la possibilità di corrispondere un’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 15% dell’utile contabile netto dell’esercizio, calcolato senza tenere in considerazione le imposte che hanno concorso a determinare detto valore, la svalutazione di attivi e gli accantonamenti a fondi rischi. Il decreto affidava a un provvedimento dell’Agenzia delle Entrate il compito di stabilire le modalità di comunicazione dell’esercizio e revoca dell’opzione in esame.

Il provvedimento del 30 aprile u.s. si occupa di disciplinare proprio l’esercizio dell’opzione, della sua efficacia e revoca, fornendo anche chiarimenti in merito alle modalità di determinazione della suddetta imposta sostitutiva.

Prassi

Agevolazioni fiscali

Risposta a Interpello n. 94/2024 del 17 aprile 2024: Credito d’imposta ex art.5 del decreto-legge n.91 del 2017 (Credito d’imposta ZES) – Credito d’imposta ex art.1, co.98 e ss., della legge n.208 del 2015 (Credito d’imposta Mezzogiorno) – cumulabilità – esclusione

L’Agenzia delle Entrate ha chiarito che il Credito d’imposta ZES e il **Credito d’imposta Mezzogiorno** rappresentano due misure di favore e non possono tra loro ritenersi cumulabili poiché non costituiscono due distinte agevolazioni fiscali, ma piuttosto rappresentano un’unica agevolazione, diversamente modulata in relazione agli ambiti territoriali in cui gli investimenti presi in considerazione dalle relative disposizioni sono effettuati.

Imposta di successione

Risposta a Interpello n. 90 dell’11 aprile 2024: Imposta di successione in caso di trust testamentario

L’Agenzia, con riferimento all’imposizione indiretta in materia di trust, ricorda che con la circolare 20 ottobre 2022 n. 34/E è stato chiarito che l’atto istitutivo con cui il disponente esprime la volontà di costituire il trust e gli atti con cui il disponente dota il trust di beni, vincolandoli agli scopi del trust, non sono assoggettati all’imposta sulle successioni e donazioni “poiché, in linea con l’orientamento della Corte di Cassazione, tali atti non comportano l’attribuzione definitiva dei beni al trustee che è tenuto solo ad amministrarli e a custodirli, in regime di segregazione patrimoniale, in vista di un ri-trasferimento ai beneficiari del trust. Gli atti con cui vengono attribuiti i beni vincolati in trust ai beneficiari realizzano il presupposto impositivo dell’imposta sulle successioni e donazioni, di cui all’articolo 2, comma 47 del decreto-legge n. 262 del 2006 (cfr. circolare n. 34/E del 2022, par. 4.4.3)”.

Al riguardo, si richiamano anche le pronunce della Corte di Cassazione che più volte ha affermato che “il trust può rispondere a finalità eterogenee: di garanzia; di liquidazione e pagamento; di solidarietà sociale; di realizzazione di interessi meritevoli di tutela a favore di persone disabili, pubbliche amministrazioni o altri soggetti (art. 2645 ter c.c.) ; può essere

costituito per atto tra vivi o per testamento (...). L'elemento comune è l'effetto segregativo che si verifica perché i beni conferiti in trust non entrano nel patrimonio del trustee se non per la realizzazione dello scopo indicato dal settore (...) effetto che si determina attraverso l'intestazione formale dei beni al trustee e l'attribuzione al medesimo di poteri gestori finalizzati alla realizzazione dello scopo (...)” e che “l'imposta sulle successioni e donazioni prevista dal d.l. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, così come le imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, saranno dovute non al momento della costituzione dell'atto istitutivo o di dotazione patrimoniale, fiscalmente neutri in quanto meramente attuativi degli scopi di segregazione ed apposizione del vincolo, bensì in seguito all'eventuale trasferimento finale del bene al beneficiario, in quanto solo quest'ultimo costituisce un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell'art. 53 Cost.” e che tale soluzione viene estesa ad ogni tipologia di trust (cfr. tra le altre sentenze nn. 410 del 10/01/2022, 8719 del 30/03/2021, 19167 del 17/07/2019).

Ciò posto, l'Agenzia delle Entrate, richiamando ancora la citata Circolare n. 34/E del 2022, conclude che le formalità e le volture catastali eseguite in dipendenza degli atti con cui il disponente effettua la dotazione del trust con **attribuzione di immobili o diritti reali immobiliari**, al momento della costituzione del vincolo di destinazione, sono soggette alle imposte ipotecaria e catastale in **misura fissa** mentre quelle eseguite in dipendenza **di atti di attribuzione di beni immobili o diritti reali immobiliari dal trustee ai beneficiari sono soggette alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale** e che tale principio trova applicazione anche nel caso, oggetto dell'interpello, in cui la dotazione dei beni nel trust da parte del disponente è avvenuta mortis causa, mediante testamento che vede la nomina del trust come erede universale.

IVA

Risposta a Interpello n. 87 dell'8 aprile 2024: IVA – Stabile organizzazione soggetto non residente – Rimborso credito IVA – articolo 38-bis del DPR n. 633 del 1972

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il rimborso IVA relativo alla stabile organizzazione va chiesto unicamente tramite **la dichiarazione e con le causali previste per i soggetti residenti**.

Con la Risposta a interpello in oggetto è stato chiarito che, in relazione al rimborso IVA a una stabile organizzazione di un soggetto residente in UK, il rimborso diretto ex articolo 38-ter del DPR n. 633/1972 non opera in quanto le operazioni passive sono direttamente imputabili alla stabile organizzazione del soggetto estero, per cui il rimborso IVA deve essere necessariamente chiesto tramite la posizione IVA italiana, in base ai presupposti previsti dall'articolo 30 o 34, comma 9, del DPR n. 633/1972.

Giurisprudenza

Imposte dirette

Corte di Cassazione, Sent. n. 5859 del 5 marzo 2024: Transfer Pricing “interno” – operazioni infragruppo – Prezzi di trasferimento – Valore normale

Con la sentenza n. 5859 pubblicata lo scorso 5 marzo 2024, la Corte di Cassazione ha chiarito alcuni rilevanti profili in tema di cosiddetto **“transfer pricing interno”**, soprattutto riguardo alle operazioni infragruppo a rischio antieconomicità. Il caso oggetto della controversia vede una società (Alfa, la ricorrente) che, nell'ambito delle cessioni ad una società del gruppo (Beta) effettuate nel periodo d'imposta 1999, applicava un prezzo con un ricarico apparentemente inferiore rispetto al relativo valore normale producendo, sulla base delle contestazioni mosse dall'Amministrazione finanziaria *“un gonfiamento degli utili della consorella meridionale, assoggettata a regime fiscale agevolato”*.

Tale controversia era già stata oggetto di giudizio da parte della Corte di Cassazione (sentenza n. 17995 del 2013) la quale, nell'accogliere il ricorso avanzato dall'Agenzia delle Entrate, aveva rinviato alla CTR – la cui sentenza è qui oggetto di impugnazione – affermando il principio secondo cui *“Per la valutazione a fini fiscali delle manovre sui prezzi di trasferimento interni, costituenti il c.d. transfer pricing domestico, va applicato il principio, avente valore generale, stabilito dal DPR n. 917 del 1986, art. 9, che non ha soltanto valore contabile e che impone, quale criterio valutativo, il riferimento al normale valore di mercato per corrispettivi e altri proventi, presi in considerazione dal contribuente”*.

Al riguardo – prescindendo dalla particolarità della fattispecie oggetto del contenzioso – la Corte di Cassazione rileva come l'Amministrazione finanziaria abbia l'onere di provare l'esistenza di transazioni economiche tra società appartenenti al medesimo gruppo, le quali avvengano ad un prezzo inferiore rispetto al loro valore normale, applicando il principio di cui all'art. 9 del TUIR. Tale valutazione sarebbe infatti *“indispensabile per la verifica della rispondenza dell'operazione alle logiche concorrenziali e alla sua rispondenza o meno alla manovra sui prezzi”*.

Pertanto, pur non rendendosi applicabile la disciplina del transfer pricing di cui all'art. 110, comma 7 del TUIR alle operazioni Intercompany "interne" (per effetto della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 147/2015), **resta comunque ferma l'applicabilità dell'art. 9, comma 3 del TUIR che definisce il valore normale ai fini dell'applicazione delle imposte sul reddito.**

Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 20/03/2024) 16/04/2024, n. 10215: elusione fiscale – Abuso del diritto – ragione extrafiscali – onere della prova – strumento giuridico alterativo

Nel verificare **la natura elusiva dell'operazione straordinaria** consistente nella fusione per incorporazione di una società in perdita in altra società appartenente al medesimo consolidato fiscale, il giudice del merito dovrà verificare la sussistenza di un'effettiva ragione economica dell'operazione, che può anche consistere in finalità organizzative e gestionali, anche alla luce degli elementi indicati specificamente dal contribuente; in ciò fare esaminerà l'esistenza di **un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto**, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito, indagando in particolare se vi sia **reale fungibilità** con le soluzioni prospettate dal fisco.

Imposte indirette

Corte costituzionale, Sent. n. 60 del 18 aprile 2024: IMU – immobile occupato abusivamente

La Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 1, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 nella parte in cui non prevede che **non sia dovuta l'IMU per gli immobili occupati abusivamente** relativamente ai quali sia stata presentata una tempestiva denuncia in sede penale.

Secondo la Corte, è costituzionalmente illegittimo l'art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011 nella parte in cui non prevede che non sia dovuta l'IMU per gli immobili occupati abusivamente relativamente ai quali sia stata presentata una tempestiva denuncia in sede penale. Si tratta in specie dell'ipotesi in cui un immobile sia stato occupato contro la volontà esplicita del proprietario che abbia anche proceduto a denunciare l'accaduto in sede penale. In tal caso infatti sarebbe compressa, in relazione all'immobile occupato abusivamente, la capacità contributiva del proprietario, con la conseguenza che si rischierebbe di sottoporre a tassazione una ricchezza inesistente.

Cass. civ., Sez. V, Ord. n. 10076 del 15 aprile 2024: Trust – Imposta di donazione – Imposta di registro – Imposte ipotecarie e catastali – Atto di destinazione

In tema di imposta di donazione, registro e ipocatastale, **la costituzione del vincolo di destinazione** a beneficio di un trust di cui all'art. 2, comma 47, D.L. n. 262 del 2006, conv. in L. n. 286 del 2006, **non costituisce autonomo presupposto impositivo**, essendo necessario un effettivo trasferimento di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale.

Con l'Ordinanza in oggetto la Cassazione ribadisce un orientamento oramai consolidato alla luce del quale l'istituzione del trust e la destinazione ad esso di beni o diritti non implicano, da soli, un effettivo incremento di ricchezza in favore del trustee e, pertanto, non possono costituire un indice di maggiore forza economica e capacità contributiva di quest'ultimo. Infatti: (i) i beni e i diritti non sono al trustee attribuiti in modo definitivo, essendo egli tenuto solo ad amministrarli e a disporre, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del trasferimento che dovrà poi compiere, (ii) la costituzione del trust non produce nemmeno un effetto incrementativo della capacità contributiva del disponente, il cui patrimonio non subisce alcun miglioramento e (iii) non è ravvisabile neanche un incremento di ricchezza a favore dei beneficiari che possa comportare una maggiore capacità contributiva.

Ciò posto, secondo la Cassazione la strumentalità dell'atto istitutivo e di dotazione del trust ne giustifica la neutralità fiscale, tenuto conto che l'indice di ricchezza, al quale deve sempre collegarsi l'applicazione del tributo, non prende consistenza prima che il trust abbia attuato la propria funzione (v. da ultimo Cass., Sez. 5, n. 8082 del 23/04/2020).

IVA

Corte di Cassazione, Sez. Trib., Sent. n. 9556 del 9 aprile 2024: IVA - Rimborsi - Rimborsi annuali - Periodo di riferimento - Stabilità dell'organizzazione all'interno dello Stato – Effettuazione di operazioni attive imponibili nel medesimo periodo – Art.38-bis.2, D.P.R. n.633 del 1972

Con riferimento ai rimborsi IVA transfrontalieri si ritiene che l'art. 38-bis.2 del D.P.R. n. 633/1972, che prevede che l'esecuzione di quello in favore di soggetti non residenti stabiliti in un altro Stato membro, vada letto alla luce dell'art. 3 della Direttiva 2008/9/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008, pertanto, rilevano **come cause ostative al rimborso IVA**, sia **la**

stabilità dell'organizzazione all'interno dello Stato nel periodo di riferimento che l'effettuazione di **operazioni attive imponibili nel medesimo periodo**, coincidente, non con il periodo di imposta, ma con l'anno solare.

Contatti

Bari

Corso Vittorio Emanuele II, 60
Tel. 080 8680801
Fax 080 8680802

Bologna

Via A. Testoni, 3
Tel. +39 051 65821
Fax. +39 051 228976

Catania

Viale XX Settembre 70
Tel. +39 095 6147211
Fax. +39 095 6147212

Firenze

Via Pier Capponi, 24.
Tel. +39 055 2671211
Fax. +39 055 292251

Genova

Piazza della Vittoria, 15/34
Tel. +39 010 5317811
Fax. +39 010 585319

Milano

Via Tortona, 25
Tel. +39 02 83324111
Fax. +39 02 83324112

Napoli

Via Riviera di Chiaia 180
Tel. +39 081 2488200
Fax. +39 081 2488201

Padova

Via N. Tommaseo, 78/C
Tel. +39 049 7927977
Fax. +39 049 7927988

Parma

Via Paradigna, 38
Tel. 051 65821
Fax 051 228976

Roma

Via XX Settembre, 1
Tel. +39 06 489901
Fax. +39 06 4740131

Torino

Galleria San Federico, 54
Tel. +39 011 55421
Fax. +39 011 5620395

Treviso

Viale Fratelli Bandiera, 3
Tel. 049 7927977
Fax 049 7927988

Varese

P.zza Montegrappa, 12
Tel 0332 1858342
Fax 02 83324112

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit, per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.

©2024 Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit