

## Tax | Decreto “Fiscalità internazionale”

### Sommario

<b>LE NOVITA' DEL DECRETO “FISCALITA' INTERNAZIONALE”</b> .....	<b>2</b>
<b>TITOLO I – DISPOSIZIONI IN MATERIA DI FISCALITA' INTERNAZIONALE</b> ....	<b>2</b>
✓ Residenza delle persone fisiche (art. 1).....	2
✓ Residenza delle società e degli enti (art. 2) .....	2
✓ Semplificazione della disciplina delle società estere controllate (art. 3).....	3
✓ Disposizioni quadro per incentivi fiscali compatibili con i principi e le disposizioni europee in materia di aiuti di Stato (art. 4) .....	4
✓ Nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati (art. 5) .....	4
✓ Trasferimento in Italia di attività economiche (art. 6) .....	5
<b>TITOLO II – RECEPIMENTO DELLA DIRETTIVA (UE) 2022/2523 DEL CONSIGLIO, DEL 15 DICEMBRE 2022 IN MATERIA DI IMPOSIZIONE MINIMA GLOBALE</b> .....	<b>6</b>
✓ Global minimum tax (artt. 8-60).....	6
<b>TITOLO III – DISPOSIZIONI PER FAVORIRE LA COMPLIANCE IN MATERIA DI DISALLINEAMENTI DA IBRIDI</b> .....	<b>8</b>
✓ Disposizioni in materia di documentazione dei disallineamenti da ibridi (art.61)	8

## LE NOVITA' DEL DECRETO "FISCALITA' INTERNAZIONALE"

Il 28 dicembre 2023 è stato pubblicato in G.U. il Decreto Legislativo 27 dicembre 2023 n. 209, "Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale" (il "Decreto"), attuativo della Legge n. 111 del 9 agosto 2023 "Delega al Governo per la riforma fiscale", in tema di rapporti internazionali. Di seguito si riepilogano le principali novità.

### TITOLO I – DISPOSIZIONI IN MATERIA DI FISCALITA' INTERNAZIONALE

#### ✓ **Residenza delle persone fisiche (art. 1)**

Il Decreto introduce modifiche significative ai criteri di determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche, come previsto dall'art. 2, comma 2 del D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986 ("TUIR").

Il nuovo testo dispone che ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che, *"per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato"*:

- hanno la *"residenza"*, secondo quanto stabilito dal codice civile;
- hanno il *"domicilio"*;
- sono *"presenti"*.

Resta invariato il principio che la persona fisica è fiscalmente residente se anche uno solo degli indicatori previsti dalla norma sussiste *"per la maggior parte del periodo d'imposta"*. Viene però aggiunto che nel computo si contano anche le frazioni di giorno.

Le novità introdotte rispetto alla normativa previgente riguardano:

- la sostituzione del criterio civilistico del domicilio, inteso come sede principale di affari e interessi" (art. 43 c.c.), con un criterio di natura sostanziale. Il domicilio è definito dalla nuova disciplina come il *"luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari"*, escludendo una rilevanza dei legami economici e patrimoniali. In continuità con il passato, invece, permane un rimando al criterio civilistico per l'individuazione della residenza come *"luogo in cui la persona ha la dimora abituale"* (art. 43 c.c.);
- la rilevanza della *"presenza fisica"* nel territorio dello Stato ai fini della determinazione della residenza fiscale, criterio già in passato espressamente richiamato dalla norma. L' *"iscrizione all'anagrafe della popolazione residente"* mantiene la sua rilevanza, ma la nuova disciplina specifica che tale criterio vale *"salvo prova contraria"*. Pertanto, pur conservando la sua rilevanza nella determinazione della residenza fiscale, secondo il nuovo dettato normativo, costituisce una presunzione relativa (in luogo della precedente presunzione assoluta), la quale può essere superata dal contribuente che fornisca prova contraria.

#### ✓ **Residenza delle società e degli enti (art. 2)**

Il Decreto interviene con modifiche anche nei criteri di determinazione della residenza fiscale delle società di capitale e degli enti diversi dalle società, disciplinati dall'art. 73 del TUIR e delle società di persone e dei soggetti assimilati, disciplinati dall'art. 5 del TUIR.

La modifica essenziale apportata agli artt. 5 e 73 del TUIR dal Decreto consiste nella sostituzione dei criteri della *"sede dell'amministrazione"* e dell'*"oggetto principale"* con quelli:

- (i) della “*sede di direzione effettiva*”, definita come la “*continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche*” riguardanti la società, l’ente o l’associazione nel suo complesso, e
- (ii) della “*gestione ordinaria in via principale*”, definita come “*il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente*” riguardanti la società, l’ente o l’associazione nel suo complesso.

Resta invariato il criterio formale della “*sede legale*” e il principio di alternatività dei tre criteri, secondo cui la società, l’ente o l’associazione si considera fiscalmente residente se almeno uno dei tre criteri previsti dalla norma sussiste “per la maggior parte del periodo d’imposta”.

Secondo la Relazione illustrativa al Decreto, la disposizione in esame ha l’obiettivo di assicurare maggiore certezza giuridica, tenendo anche conto delle prassi internazionali e dei criteri per la definizione della residenza previsti dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni siglate dall’Italia.

Coerentemente con l’introduzione dei nuovi criteri della sede di direzione effettiva e della gestione ordinaria in via principale, è stata altresì riformulata la disposizione relativa alla presunzione di residenza nel territorio dello Stato di società ed enti controllati o amministrati da soggetti residenti nel territorio dello Stato (“*esteroinvestizione*”), prevista dal comma 5-bis dell’art.73 del TUIR.

Il Decreto introduce altresì altre modifiche di mero coordinamento o di aggiornamento dei testi normativi (ad esempio, la sostituzione dei riferimenti all’art. 168-bis del TUIR con l’art. 11, comma 4, lettera c), del D. Lgs. 239/1996 per indicare i paesi che danno un adeguato scambio d’informazioni (“*white list*”).

### ✓ **Semplificazione della disciplina delle società estere controllate (art. 3)**

Il Decreto introduce significative modifiche alla disciplina delle società controllate non residenti (“*Controlled Foreign Companies*” o “CFC”), prevista dall’art. 167 del TUIR.

Le principali novità riguardano la ridefinizione dei criteri di determinazione del reddito soggetto a imposizione in Italia e il coordinamento della nuova disciplina CFC con la disciplina domestica di recepimento della direttiva 2022/2523/UE in materia di *global minimum tax*.

In sintesi, il Decreto riformula il comma 4 dell’art. 167 del TUIR, considerando residenti in un Paese a fiscalità privilegiata le entità estere assoggettate a tassazione effettiva inferiore (“*effective tax rate*”) al 15%. Il calcolo dell’*effective tax rate* si basa sul rapporto tra la somma delle imposte correnti, anticipate e differite risultanti dal bilancio d’esercizio della controllata e l’utile ante imposte. Tale criterio semplificato è valido solo se il bilancio della controllata è certificato da un operatore professionale e utilizzato sotto la responsabilità della società controllante residente in Italia.

Il Decreto prevede altresì che, in assenza della condizione relativa alla certificazione del bilancio o di soggetti controllati non residenti con tassazione effettiva inferiore al 15%, per non incorrere nelle regole della CFC, i soggetti controllanti dovranno verificare che il soggetto controllato non residente non sia assoggettato ad una tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbe stato soggetto qualora residente in Italia.

Ulteriore novità riguarda il comma 4-bis dell’art. 167 del TUIR che, in un’ottica di coordinamento della disciplina CFC con le disposizioni in materia di *global minimum tax*, prevede che nel calcolo della tassazione effettiva estera rileva anche l’imposta minima

nazionale equivalente, dovuta eventualmente dal soggetto controllato non residente nel proprio paese di localizzazione.

Infine, il Decreto introduce un nuovo meccanismo opzionale e alternativo rispetto all'ordinario regime di cui all'art. 167, comma 4, lettera a) del TUIR, che consente il versamento di un'imposta sostitutiva del 15% calcolata sull'utile contabile netto dell'impresa controllata non residente o della stabile organizzazione estera. Tale risultato contabile è determinato sulla base dei principi contabili utilizzati per il bilancio consolidato, senza tenere in considerazione le imposte estere che hanno concorso a determinare detto valore, la svalutazione di attivi e gli accantonamenti a fondi rischi.

Tale opzione, se esercitata, ha durata per tre esercizi ed è irrevocabile. Inoltre, disposizione si applica a tutti i soggetti controllati non residenti che integrano le condizioni di cui all'art. 167, comma 4, lett. b) del TUIR, ovvero i cui proventi da cosiddetti redditi passivi ammontano ad almeno un terzo dei proventi complessivi. L'opzione si applica a condizione che i bilanci delle imprese controllate siano oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali autorizzati nello Stato estero di localizzazione. Le modalità di comunicazione dell'esercizio e revoca dell'opzione saranno stabilite con successivo provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate.

✓ **Disposizioni quadro per incentivi fiscali compatibili con i principi e le disposizioni europee in materia di aiuti di Stato (art. 4)**

Il Decreto introduce una disposizione quadro che stabilisce le condizioni per l'introduzione di specifiche misure di incentivo fiscale qualificate come aiuto di Stato.

Nello specifico, si riconoscono incentivi di natura fiscale ai soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo e di impresa, che abbiano sede o stabile organizzazione in Italia, secondo le opzioni consentite dal quadro europeo di riferimento, nel rispetto dei principi di cui agli articoli 107 e 108 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea ("TFUE"). Le condizioni specifiche sono:

- (i) gli incentivi fiscali devono essere autorizzati dalla Commissione Europea ai sensi dell'art. 108, paragrafo 3 del TFUE, previa notifica preventiva;
- (ii) gli incentivi devono essere conformi alle categorie di aiuto indicate nel Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione Europea;
- (iii) gli incentivi devono rispettare le condizioni e i limiti stabiliti dai Regolamenti relativi all'applicazione degli articoli 107 e 108 TFUE agli aiuti "de minimis" (Regolamento (UE) 1407/2013, Regolamento (UE) n. 1408/2013 e Regolamento (UE) n. 717/2014).

✓ **Nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati (art. 5)**

Il Decreto introduce un nuovo regime in favore dei lavoratori impatriati, in sostituzione della disciplina previgente dell'art. 16 del D.Lgs n. 147 del 14 settembre 2015.

Il nuovo regime prevede la tassazione del 50% (rispetto al 30% del regime antecedente) dei redditi di lavoro dipendente, assimilati e di lavoro autonomo, fino a un massimo di 600.000 euro annui (limite in precedenza non previsto), prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la loro residenza nel territorio dello Stato.

L'applicazione del nuovo regime è subordinata al verificarsi di specifiche condizioni:

- (i) i lavoratori devono impegnarsi a risiedere fiscalmente nel territorio dello Stato per almeno cinque anni i.e. quello del trasferimento della residenza fiscale ed i quattro successivi (rispetto ai due previsti dal regime antecedente).

Se la residenza fiscale non è mantenuta per almeno quattro anni, il lavoratore decade dai benefici e l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero di quanto già fruito, con applicazione degli interessi;

- (ii) i lavoratori non devono essere stati residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il trasferimento (rispetto ai due previsti dal regime antecedente). Se il lavoratore presta l'attività lavorativa nel territorio dello Stato in favore dello stesso soggetto presso il quale è stato impiegato all'estero prima del trasferimento oppure in favore di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo, il requisito minimo di permanenza all'estero è di:
  - 1) sei periodi d'imposta, se il lavoratore non è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo;
  - 2) sette periodi d'imposta, se il lavoratore, prima del suo trasferimento all'estero, è stato impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo;
- (iii) l'attività lavorativa deve essere svolta per la maggior parte del periodo d'imposta (almeno 183 giorni all'anno) nel territorio italiano;
- (iv) i lavoratori devono possedere requisiti di elevata qualificazione o specializzazione, come definiti dai decreti legislativi n. 108/2012 e n. 206/2007.

La percentuale di tassazione è diminuita al 40% nel caso in cui il lavoratore si trasferisca in Italia con un figlio minore o in caso di nascita di un figlio o di adozione di un minore durante il periodo di fruizione del regime. In quest'ultimo caso, la maggiore esenzione si applica a partire dal periodo di imposta in corso al momento della nascita o dell'adozione e per il tempo residuo di fruibilità dell'agevolazione.

Ai fini della verifica della condizione della residenza fiscale estera, in relazione ai periodi di imposta precedenti a quello di entrata in vigore del Decreto, i cittadini italiani si considerano residenti all'estero se sono stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) ovvero hanno avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi.

Il nuovo regime ha durata di cinque anni e non può essere prorogato (a differenza del regime precedente), ad eccezione dei soggetti che trasferiscono la residenza anagrafica nel 2024 e che hanno acquistato un'unità immobiliare residenziale adibita ad abitazione principale entro il 31 dicembre 2023 (e comunque entro i 12 mesi antecedenti al trasferimento), per i quali l'agevolazione al 50% viene prolungata per ulteriori tre anni.

La nuova disciplina si applica a favore dei soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2024.

Per i lavoratori che hanno trasferito la residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023 ovvero che hanno stipulato il contratto di lavoro sportivo entro la stessa data resta invece applicabile il precedente (e più favorevole) regime.

#### ✓ **Trasferimento in Italia di attività economiche (art. 6)**

Il Decreto prevede una tassazione ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IRAP pari al 50% del reddito imponibile ("*reshoring*") delle attività economiche trasferite nel territorio dello Stato da Paesi esteri non appartenenti all'Unione Europea o allo Spazio economico europeo.

Il *reshoring* si applica per il periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento e per i cinque successivi e a condizione che la società mantenga separate evidenze

contabili, consentendo il riscontro della corretta determinazione del reddito e del valore della produzione netta agevolabile.

Fra le attività economiche trasferite oggetto di agevolazione rientrano anche le attività d'impresa esercitate da società appartenenti al medesimo gruppo.

Non sono rilevanti ai fini del calcolo del reddito agevolato le attività svolte nel territorio italiano nei 24 mesi precedenti il trasferimento, che saranno tassate ordinariamente.

La decadenza dall'agevolazione si verifica nel caso di delocalizzazione, anche parziale, delle attività svolte in Italia verso paesi esteri ("offshoring") nei cinque periodi d'imposta successivi, ovvero nei dieci successivi per le grandi imprese. In tal caso, l'Amministrazione finanziaria recupera le imposte non pagate, con i relativi interessi, nel periodo agevolativo ("recapture").

L'efficacia delle disposizioni è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea ai sensi dell'art. 108, paragrafo 3, del TFUE.

## **TITOLO II – RECEPIMENTO DELLA DIRETTIVA (UE) 2022/2523 DEL CONSIGLIO, DEL 15 DICEMBRE 2022 IN MATERIA DI IMPOSIZIONE MINIMA GLOBALE**

### ✓ **Global minimum tax (artt. 8-60)**

Il Decreto recepisce nella normativa italiana la direttiva 2022/2523/UE (la "Direttiva") che istituisce la *global minimum tax*.

La Direttiva recepisce nel mercato unico il nucleo principale dell'accordo globale sul Secondo Pilastro ("Pillar 2") raggiunto in sede OCSE/G20, che mira ad introdurre una tassazione minima effettiva delle imprese multinazionali a livello globale, ricalcando sostanzialmente il modello impositivo ("*Model Rules*") pubblicato nel 2021 dall'OCSE.

L'applicazione di questa normativa riguarda le imprese localizzate in Italia che fanno parte di un gruppo multinazionale o nazionale con ricavi annui pari o superiori a 750 milioni di euro risultanti nel bilancio consolidato della controllante capogruppo in almeno due dei quattro esercizi immediatamente precedenti a quello considerato.

In sostanza, il procedimento si articola nelle seguenti fasi:

- valutare se il gruppo è soggetto all'imposizione minima globale;
- identificare le entità del gruppo presenti in ciascun Paese, applicando le regole di localizzazione appositamente previste;
- determinare il reddito e di conseguenza le imposte rilevanti di ciascuna entità del gruppo;
- calcolare il livello di imposizione effettiva di tutte le entità localizzate in una stessa giurisdizione;
- applicare l'imposta minima integrativa per portare la tassazione al 15% al fine di garantire un livello impositivo minimo per il gruppo.

#### I tre livelli di imposizione

Il Decreto introduce un meccanismo di imposizione integrativa attraverso tre diversi prelievi fiscali:

- (i) l'imposta minima integrativa ("*Income Inclusion Rule*" o "IIR"), dovuta dalle società controllanti (società capogruppo o entità controllante di ultimo livello di un gruppo multinazionale o nazionale) localizzate in Italia, in relazione alle imprese che scontano una bassa tassazione nel Paese in cui sono localizzate;

- (ii) l'imposta minima suppletiva ("*Under Tax Payment Rule*" o "UTPR"), dovuta da una o più imprese del gruppo multinazionale localizzate in Italia in relazione alle imprese del gruppo soggette a bassa imposizione, nel caso in cui non sia stata applicata, in tutto o in parte, l'imposta minima integrativa equivalente in altri Paesi;
- (iii) l'imposta minima nazionale equivalente ("*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*" o "QDMTT") dovuta in relazione a tutte le imprese di un gruppo multinazionale o nazionale soggette ad una bassa imposizione localizzate in Italia.

Il meccanismo è caratterizzato da una metodologia *top-down* in cui l'imposta minima integrativa è applicata dall'impresa che occupa la posizione più alta nella catena di partecipazione. Al contrario, l'imposta minima suppletiva ha una funzione di salvaguardia del sistema ("*regola del backstop*"), in quanto si applica soltanto in circostanze specifiche in cui l'imposta minima integrativa non viene applicata. L'imposta minima nazionale si applica nel caso in cui le società del gruppo, operanti in Italia, con l'aliquota fiscale effettiva scendano al di sotto del 15% come tassazione minima.

#### Obblighi informativi e versamenti

La nuova disciplina introduce una serie di obblighi informativi e dichiarativi.

Ogni impresa localizzata in Italia è tenuta a presentare all'Amministrazione finanziaria una comunicazione rilevante, contenente:

- i dati identificativi delle imprese;
- le informazioni sulla struttura societaria del gruppo multinazionale o nazionale di appartenenza, inclusi i dettagli delle partecipazioni di controllo detenute da un'impresa in un'altra impresa;
- tutte le informazioni necessarie per calcolare: (i) l'aliquota di imposizione effettiva di ogni Paese nel quale è localizzata almeno un'impresa e l'importo della imposizione integrativa relativa a ciascuna impresa, (ii) l'importo della imposizione integrativa relativa a ciascuna impresa del gruppo, (iii) l'allocazione dell'importo dell'imposta minima integrativa e della imposta minima suppletiva in relazione a ciascun Paese;
- l'elenco delle opzioni previste dalla disciplina in esame che sono state esercitate e revocate nell'esercizio a cui si riferisce la comunicazione rilevante, nonché l'elenco di quelle che sono attualmente in essere per tale esercizio.

L'obbligo non si applica se un'altra impresa del gruppo localizzata in uno Stato che ha stipulato un accordo qualificato con l'Italia (definito dal Decreto come un "*accordo bilaterale o multilaterale in essere tra due o più autorità fiscali al fine di consentire lo scambio automatico delle informazioni relative alle comunicazioni rilevanti*") ha già adempiuto all'obbligo comunicativo. Il termine per la presentazione della comunicazione è fissato per il quindicesimo mese successivo all'ultimo giorno dell'esercizio di riferimento (ad esempio, per l'esercizio 2025 il termine scadrà il prossimo 31 marzo 2027).

Nei casi di comunicazione omessa o presentata con ritardo pari o superiore a tre mesi, è prevista una sanzione amministrativa pari a 100.000 euro. Nei casi di presentazione con dati non veritieri o incompleti, si applica una sanzione variabile tra i 10.000 e i 50.000 euro. Complessivamente, la sanzione non può superare il limite massimo di 1 milione di euro, con riferimento a tutte le imprese del gruppo localizzate in Italia per ciascun esercizio.

Entro i medesimi termini previsti per la comunicazione rilevante, dev'essere presentata una dichiarazione annuale relativa all'imposta minima integrativa.

I relativi versamenti vengono effettuati per ciascun anno in due rate:

- prima rata, pari al 90%, entro l'undicesimo mese successivo all'ultimo giorno dell'esercizio di riferimento;
- saldo, pari al residuo 10%, entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza per la presentazione della dichiarazione annuale.

### **TITOLO III – DISPOSIZIONI PER FAVORIRE LA COMPLIANCE IN MATERIA DI DISALLINEAMENTI DA IBRIDI**

#### **✓ Disposizioni in materia di documentazione dei disallineamenti da ibridi (art.61)**

Il Decreto introduce nuove disposizioni relative ai disallineamenti da ibridi, stabilendo il riconoscimento di una *penalty protection* subordinata al possesso di un apposito set documentale idoneo a verificare l'applicazione delle norme volte a neutralizzare tali disallineamenti.

La disposizione istituisce un meccanismo opzionale analogo a quello già in vigore in materia di *transfer pricing*, consentendo ai contribuenti che predispongono apposita documentazione con data certa e ne comunicano tempestivamente il possesso all'Amministrazione finanziaria, di beneficiare della disapplicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione (art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997) in caso di violazione delle norme sugli ibridi.

Le modalità, il contenuto e i termini della comunicazione saranno definiti con apposito decreto ministeriale.

L'esimente viene estesa anche ai periodi d'imposta precedenti al 2023, a condizione che la documentazione con data certa sia predisposta entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto (ovvero entro il sesto mese successivo alla data di approvazione del decreto attuativo, se posteriore).

Tuttavia, la disposizione è applicabile solo se la violazione non è stata già constatata e non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento cui il contribuente o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

\*\*\*

Il presente documento ha solo scopo informativo e non costituisce parere professionale.

Per informazioni: [info@5lex.it](mailto:info@5lex.it)