



NEWSLETTER N. 1 - 2024

17. gennaio 2024 Pagina 1/4

DECRETO SULLA FISCALITÀ INTERNAZIONALE

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Decreto Legislativo n. 209 del 27 dicembre 2023 di attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale (c.d. "Decreto sulla fiscalità internazionale"). Il testo è in vigore dal 29 dicembre 2023.

Il Decreto prevede l'introduzione delle seguenti novità in materia fiscale.

RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE

A partire dal 1° gennaio 2024, si considerano residenti in Italia le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno alternativamente nel territorio dello Stato:

- la residenza ai sensi del Codice civile;
- il domicilio, non più ai sensi del Codice Civile ma da considerarsi come il *"luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona"*;
- la presenza.

Infine, viene introdotta una presunzione di residenza, salvo prova contraria, per le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.

RESIDENZA DELLE PERSONE GIURIDICHE

A decorrere dal 2024 (periodo di imposta successivo a quello in corso al 29 dicembre 2023), si considerano residenti in Italia le persone giuridiche che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno alternativamente nel territorio dello Stato:

- la sede legale;
- la sede di direzione effettiva, ovvero la *"continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso"*;
- la gestione ordinaria in via principale, ovvero *"il continuo e coordinato compimento degli atti di gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso"*.

Non assumono più rilevanza ai fini della residenza i precedenti criteri della *"sede dell'amministrazione"* e dell'*"oggetto principale"*.

NEWSLETTER N. 1 - 2024

17. gennaio 2024 Pagina 2/4

SEMPLIFICAZIONE DELLA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ ESTERE CONTROLLATE

A decorrere dal 2024 (periodo di imposta successivo a quello in corso al 29 dicembre 2023), le condizioni che congiuntamente devono verificarsi per l'applicazione del c.d. regime CFC (*Controlled foreign companies*) di cui all'art. 167 del TUIR sono:

- i soggetti controllati non residenti devono essere assoggettati a tassazione effettiva inferiore al 15% (nuova condizione);
- oltre un terzo dei proventi da essi realizzati deve essere costituito dai c.d. *passive income*.

La determinazione della tassazione effettiva estera della controllata è da effettuarsi in via semplificata facendo riferimento ai dati di bilancio dell'entità estera, riportando le imposte correnti, anticipate e differite all'utile ante imposte (c.d. *tax rate* contabile). Nel calcolo si deve tener conto anche dell'imposta minima nazionale equivalente (QDMTT - *Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax*), eventualmente assolta dall'entità estera nel paese di residenza.

Le modifiche si applicano nelle ipotesi in cui il bilancio dell'entità estera sia oggetto di revisione, i cui esiti siano utilizzati dal revisore del socio italiano ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato. I soggetti con bilancio "non revisionato" o con tassazione effettiva inferiore al 15%, dovranno invece applicare le condizioni e i criteri di determinazione della tassazione effettiva in vigore fino al 2023.

È stato inoltre introdotto un meccanismo opzionale di imposizione sostitutiva (alternativo alla ordinaria tassazione per trasparenza della CFC estera) pari al 15% da calcolarsi sull'utile di bilancio di quest'ultima senza tenere in considerazione le imposte, le svalutazioni degli attivi e gli accantonamenti per rischi.

L'opzione, possibile a condizione che i bilanci di esercizio delle controllate non residenti siano oggetto di revisione o certificazione, ha una durata di tre esercizi, tacitamente rinnovabile per ulteriori tre esercizi.

NUOVO REGIME DEI LAVORATORI IMPATRIATI

I soggetti che conseguono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2024 possono fruire della detassazione Irpef ridotta al 50% dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, nonché i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia entro il limite di 600.000 euro, al ricorrere delle seguenti condizioni:

- i lavoratori non sono stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno quattro anni;
- l'attività lavorativa è prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio italiano;
- il lavoratore deve essere in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

Sono previsti più stringenti vincoli legati al periodo di residenza estera pregressa qualora l'attività lavorativa in Italia sia svolta in continuità con quella svolta all'estero:

- sei periodi di imposta, se il lavoratore non è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente allo stesso gruppo;
- sette periodi di 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.

Rispetto al precedente regime non è più previsto il prolungamento dell'agevolazione in specifiche situazioni familiari o patrimoniali e la maggiorazione dell'agevolazione (detassazione del 90%) per i lavoratori impatriati che si trasferiscono nelle regioni del Mezzogiorno.

Le agevolazioni si applicano nel periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale nel territorio dello Stato e nei quattro periodi d'imposta successivi.

È stata disposta infine l'abrogazione dal 1° gennaio 2024 della precedente disciplina degli impatriati, di cui all'art. 16 del DLgs. 147/2015. Tali disposizioni continuano a trovare applicazione nei confronti dei soggetti che hanno trasferito la loro residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023.

NEWSLETTER N. 1 - 2024

17. gennaio 2024 Pagina 3/4

TRASFERIMENTO IN ITALIA DI ATTIVITÀ ECONOMICHE (C.D. RESHORING)

A decorrere dal 2024 (periodo di imposta successivo a quello in corso al 29 dicembre 2023), il trasferimento in Italia di attività d'impresa o di lavoro autonomo esercitato in forma associata, svolte in un Paese extra Ue o See, è agevolato mediante la riduzione al 50% del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione netta ai fini IRAP per l'anno del trasferimento e per i cinque successivi.

Sono escluse dall'agevolazione fiscale le attività esercitate nel territorio dello Stato nei 24 mesi antecedenti il loro trasferimento.

L'agevolazione viene meno nel caso di successivo trasferimento in un paese extraeuropeo dell'attività nei cinque periodi d'imposta (aumentati a dieci per le grandi imprese) successivi alla scadenza del regime di agevolazione. La perdita dell'agevolazione comporta il recupero dell'imposta ordinaria e degli interessi (senza applicazione di sanzioni).

RECEPIMENTO DELLA GLOBAL MINIMUM TAX

È stata recepita la Direttiva 2022/2523 in materia di imposizione minima globale (c.d. *global minimum tax*) mediante l'introduzione di un'imposta integrativa (c.d. *Top-Up-Tax* - TUT) che trova applicazione nel caso in cui l'aliquota effettiva di tassazione (c.d. *effective tax rate* - ETR) all'interno di una giurisdizione in cui il gruppo opera non raggiunga il 15%.

I soggetti interessati e le esclusioni

Il nuovo sistema si applica su base giurisdizionale (ossia a livello di ciascun paese e non delle singole entità appartenenti al gruppo) ed opera per i gruppi multinazionali o domestici con ricavi annui risultanti dal bilancio consolidato della capogruppo non inferiori ai 750 milioni di euro per due dei quattro esercizi precedenti a quello considerato.

È prevista tuttavia un'un'esclusione (c.d. *de minimis test*) per le giurisdizioni in cui l'impresa multinazionale realizzi una perdita o un fatturato inferiore a 10 milioni di euro e utili inferiori a 1 milione di euro.

Sono inoltre escluse dal campo di applicazione della disciplina:

- le entità statali;
- le organizzazioni internazionali;
- le organizzazioni senza scopo di lucro;
- i fondi pensione;
- i fondi di investimento o i veicoli di investimento immobiliare che sono controllanti capogruppo.

Il calcolo dell'ETR e dell'imposta integrativa

L'*Effective Tax Rate* che un gruppo realizza in ciascun esercizio nelle singole giurisdizioni viene determinato dal seguente rapporto:

- Al numeratore vi sono le imposte rilevanti (c.d. *Covered Taxes*), calcolate partendo dalle imposte totali da bilancio, opportunamente rettifiche (es. imposte sui dividendi e sulle plus/minusvalenze da partecipazioni).
- Al denominatore il reddito o perdita rilevante (c.d. *GloBe Income or Loss*), che viene calcolato partendo dal risultato di bilancio ante imposte, determinato in conformità ai principi contabili utilizzati dalla controllante capogruppo ai fini del bilancio consolidato, prima delle rettifiche da consolidamento.

Laddove l'ETR giurisdizionale sia inferiore al 15%, il differenziale tra questo e il livello minimo di tassazione del 15% individua la percentuale di imposizione integrativa che dovrà trovare applicazione per quella data giurisdizione.

Una volta determinata tale differenza, l'imposta integrativa si applica esclusivamente sui c.d. *excess profits*, ossia sul reddito globale ridotto di un importo pari al 5% delle spese per il personale e del valore delle immobilizzazioni materiali (*Substance-Based Income Exclusion* - SBIE). Per il 2024 la percentuale del 5% è aumentata al 9,8% per le spese per il personale e all'8% per il valore delle immobilizzazioni. Tali percentuali di esclusione diminuiscono annualmente fino a raggiungere il 5% nel 2033 e negli anni successivi.

NEWSLETTER N. 1 - 2024

17. gennaio 2024 Pagina 4/4

Allocazione dell'imposta

Qualora dovuta, l'imposta è prelevata attraverso i seguenti meccanismi:

- l'imposta minima integrativa è dovuta dalla controllante capogruppo residente in Italia, per le controllate a bassa imposizione localizzate in Italia o all'estero (IIR – *Income Inclusion Rule*);
- l'imposta minima suppletiva è dovuta dalle imprese del gruppo localizzate in Italia (UTPR – *Under Taxed Profit Rule*), quando non è stata applicata, in tutto o in parte, l'imposta minima integrativa equivalente in altri Paesi (es. la capogruppo è residente in una giurisdizione che non applica la *global minimum tax*);
- l'imposta minima nazionale è dovuta dalle imprese del gruppo a bassa imposizione localizzate in Italia (QDMTT – *Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax*), che prevale sulle due precedenti.

L'introduzione in Italia dell'imposta minima nazionale consente al gruppo multinazionale la possibilità di esercitare, con riferimento alle imprese localizzate in Italia, l'opzione del "porto sicuro" (c.d. *safe harbour*), che consente di considerare pari a zero l'imposizione integrativa dovuta dal gruppo (italiano o estero) in relazione alle imprese localizzate in Italia che hanno pagato l'imposta minima nazionale.

Adempimenti

Entro il 15° mese successivo all'ultimo giorno dell'esercizio di riferimento è previsto:

- l'obbligo di presentazione di un'apposita comunicazione contenente le informazioni relative al gruppo e quelle necessarie al fine del calcolo dell'ETR, dell'imposizione integrativa e dell'allocazione della stessa per ciascun paese;
- l'obbligo di dichiarazione annuale relativa all'imposizione integrativa dovuta a titolo di imposta minima integrativa, di imposta minima suppletiva e di imposta minima nazionale.

Per il primo esercizio di applicazione delle nuove regole (esercizio transitorio) il termine è differito al 18° mese successivo. Pertanto, per i soggetti "solari" gli adempimenti relativi al periodo d'imposta 2024 andranno effettuati entro il 30 giugno 2026.

Il versamento dell'imposta è previsto in due rate:

- la prima per un importo pari al 90%, da versare entro l'undicesimo mese successivo all'ultimo giorno dell'esercizio cui le imposte si riferiscono,
- il saldo entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI DOCUMENTAZIONE DEI DISALLINEAMENTI DA IBRIDI

È prevista la disapplicazione della sanzione per infedele dichiarazione (dal 90% al 180% della maggiore imposta o del minor credito contestato) per quei contribuenti che decidono di predisporre un set documentale, avente data certa, idoneo a consentire il rispetto della disciplina in tema di disallineamenti da ibridi di cui al decreto legislativo 142/2018 e che ne danno tempestivamente comunicazione all'agenzia delle Entrate.

Il contenuto e la forma del set documentale dovrà essere definito da un decreto del Mef di futura emanazione.

La *penalty protection* è estesa anche ai periodi di imposta precedenti per i quali il contribuente decida di predisporre il medesimo set documentale, avente data certa, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore di tale decreto legislativo ovvero, se posteriore, entro il sesto mese successivo a quello di approvazione del decreto del Mef.

L'estensione trova applicazione solo nel caso in cui la violazione della disciplina in tema di disallineamenti da ibridi non sia stata già constatata o comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento delle quali il contribuente, o i soggetti solidalmente obbligati, ne sono a conoscenza.