

Circolare n°1 del 15/01/2024

Gentili Clienti,

segnaliamo che con la **Legge n. 111 del 9 agosto 2023**, c.d. “**Legge Delega per la riforma fiscale**”, il Parlamento ha delegato il Governo a adottare, entro due anni dall’entrata in vigore della stessa legge, uno o più decreti legislativi volti a riformare il sistema tributario. Con la presente Circolare, riportiamo le significative novità fiscali contenute nel **D.Lgs. n. 209/2023**, c.d. “**Decreto Internazionalizzazione**”.

DECRETO LEGISLATIVO N. 209/2023 “DECRETO INTERNAZIONALIZZAZIONE”		ARTICOLO
1.	Il nuovo concetto di residenza fiscale per persone fisiche e giuridiche	1 - 2
2.	Controlled Foreign Companies	3
3.	Aiuti di Stato	4
4.	Nuovo regime degli impatriati	5
5.	Reshoring in Italia di imprese	6
6.	Global Minimum Tax	8 - 60

1. IL NUOVO CONCETTO DI RESIDENZA FISCALE PER PERSONE FISICHE E GIURIDICHE

Viene disciplinato, a **decorrere dal 1° gennaio 2024**, un nuovo concetto di **residenza fiscale delle persone fisiche** prevedendo che *“si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d’imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti”*.

La residenza civilistica è il luogo di dimora abituale. La nuova norma introduce un nuovo **criterio fiscale di domicilio** prediligendo un criterio di natura sostanziale e identificando, quindi, lo stesso con il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le **relazioni personali e familiari**, facendo passare in secondo piano il dato degli interessi economici. Viene aggiunto il requisito della mera presenza fisica nel territorio dello Stato. I requisiti di residenza devono sussistere per la maggior parte del periodo di imposta considerando, al fine del computo dei giorni, anche periodi tra loro non consecutivi nonché le **frazioni del giorno**.

Rimane invariato l’ulteriore criterio di natura formale per il quale sono considerati residenti gli individui iscritti nelle anagrafi della popolazione residente per più di 183 giorni, introducendo però la possibilità di prova contraria.

Viene inoltre precisato il concetto di **residenza fiscale anche per persone giuridiche**, considerando **residenti in Italia**, oltre alle società e agli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la propria **sede legale**, anche quelli aventi in Italia la **sede di direzione effettiva** o la **gestione ordinaria in via principale**. Quest’ultima è definita dalla norma come il luogo in cui avviene *“il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l’ente nel suo complesso”*. Vengono quindi eliminati il criterio della sede dell’amministrazione e dell’oggetto sociale.

Il nuovo concetto di residenza fiscale delle persone giuridiche si applica a partire dal periodo di imposta successivo a quello del 31 dicembre 2023.

2. CONTROLLED FOREIGN COMPANIES

Vengono apportati rilevanti modifiche al regime delle *controlled foreign companies* (c.d. CFC: *società estere detenute da soggetti fiscalmente residenti in Italia, che nel loro Paese godono di un regime di bassa tassazione*) disciplinato dall'**articolo 167 del Tuir**. In particolare, viene modificata la **prima condizione** prevista dal **comma 4 dell'articolo 167 del Tuir**.

Posto che la disciplina delle CFC diventa operativa, prevedendo l'imputazione al soggetto residente di tutti i redditi del soggetto controllato non residente localizzato in un Paese a fiscalità privilegiata, quando la tassazione effettiva è inferiore al 50% della tassazione che si sarebbe applicata in Italia, viene prevista una semplificazione escludendo le società il cui bilancio è certificato all'estero e il rapporto tra imposte (correnti e anticipate) risultanti dal bilancio e utile ante imposte è superiore al 15%.

L'altra condizione per l'applicazione è che il soggetto residente realizzi proventi per oltre un terzo derivanti da passive income (redditi di varia natura, principalmente finanziaria).

La nuova disciplina si applica **a partire dal periodo di imposta successivo a quello del 31 dicembre 2023**.

3. AIUTI DI STATO

Viene disciplinata **una norma di carattere generale** prevedendo l'applicazione di **incentivi fiscali** ai soggetti titolari di reddito di impresa o di lavoro autonomo aventi la sede o la stabile organizzazione in Italia solo se questi sono **debitamente autorizzati dalla Commissione europea**, se rispettano i **principi, i limiti e le disposizioni** disciplinati all'**interno del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea** in materia di aiuti di Stato o dei regolamenti UE.

4. NUOVO REGIME DEGLI IMPATRIATI

Viene previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2024, un **ridimensionamento dei benefici fiscali** e una **modifica dei requisiti richiesti** per accedere al regime fiscale speciale degli "impatriati". Infatti, l'accesso è ora subordinato al verificarsi delle **seguenti condizioni soggettive**:

- **trasferimento della residenza fiscale in Italia** con l'impegno a mantenerla nei **successivi quattro periodi di imposta, risiedendo complessivamente per cinque anni** (in luogo dei due anni previsti dalla normativa previgente). In caso contrario, il lavoratore decade dai benefici e dovrà restituire quelli già fruiti con applicazione di sanzioni e interessi;
- **svolgere la propria attività lavorativa** prevalentemente nel **territorio italiano**;
- **possesso dei requisiti di elevata qualificazione e specializzazione**;
- **residenza fiscale estera nei tre periodi di imposta¹** precedenti al trasferimento in Italia (in luogo dei due periodi richiesti dalla normativa previgente). Se la prestazione di lavoro in Italia viene svolta in **continuità con quella estera** (stesso datore di lavoro estero oppure in favore di un soggetto appartenente allo stesso gruppo del datore di lavoro estero), il **requisito minimo di permanenza all'estero** è di:
 - **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 allo stesso gruppo**.

Per quanto riguarda, invece, l'**ambito di applicazione oggettivo**, il nuovo regime impatriati prevede che l'agevolazione possa essere applicata ai **redditi di lavoro dipendente e assimilati** nonché ai **redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni prodotti in Italia nel limite annuo di 600.000 euro**.

A tali redditi si applica, al ricorrere dei requisiti di legge, una **detassazione nella misura del 50%**.

¹ Condizione necessaria per usufruire dell'agevolazione è l'iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) e, ove non siano iscritti alla stessa Anagrafe, occorre che i lavoratori abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi, per il triennio di permanenza all'estero.

La **detassazione dei redditi di lavoro prodotti in Italia** è elevata al **60%** nel caso in cui:

- il lavoratore si **trasferisca in Italia con un figlio minore** ovvero
- **nasca un figlio** o venga adottato un minore durante il **periodo di fruizione del regime**.

Si specifica che l'**incremento del beneficio** spetta **solo** nel caso in cui il **minore sia residente in Italia per tutto il periodo di fruizione dell'agevolazione**.

Inoltre, il nuovo regime degli impatriati, a differenza di quanto previsto dall'articolo 16, D.Lgs. n. 147/2015, **non prevede un'agevolazione maggiorata per i contribuenti che si trasferiscono nel Mezzogiorno** e non ripropone l'**allungamento quinquennale** dell'agevolazione previsto per **specifiche situazioni legate alla composizione del nucleo familiare o al possesso di immobili sul territorio**.

Sono, tuttavia, presenti nel testo normativo **due disposizioni transitorie**, legate al **trasferimento della residenza anagrafica in Italia**. In particolare, per i contribuenti che, pur acquisendo la residenza fiscale nel 2024, abbiano provveduto **all'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente entro il 31/12/2023**, si continua ad applicare la disciplina del regime degli impatriati regolamentata dall'articolo 16 del D.Lgs. n. 147/2015. Anche per gli **sportivi** che abbiano **sottoscritto il contratto relativo al rapporto di lavoro entro la stessa data del 31/12/2023** si continua ad applicare la previgente normativa.

5. RESHORING IN ITALIA DI IMPRESE

Viene disciplinato il regime per il **"reshoring"² in Italia di imprese** che decidono **di riportare la loro attività nel territorio dello Stato**. Si tratta di un'agevolazione che si applica alle imprese che spostano la loro attività da **territori extra-UE (o SEE) all'Italia**. In particolare, viene previsto il **dimezzamento per sei anni degli imponibili Ires/Irpef e Irap** gravanti sul reddito di impresa; per le **grandi imprese** il beneficio si estende a **dieci anni**.

Tuttavia, l'agevolazione non riguarda soltanto attività di impresa ma si applica anche ai redditi prodotti dall'**esercizio di arti e professioni esercitate in forma societaria**.

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

L'agevolazione viene meno in caso di **ritrasferimento all'estero dell'attività nei cinque periodi di imposta successivi alla scadenza del regime di agevolazione**, con conseguente recupero dei benefici da parte dell'Amministrazione finanziaria.

6. GLOBAL MINIMUM TAX

Viene regolata la **Global Minimum tax** recependo nel nostro ordinamento la **Direttiva 2022/2523/UE** in materia di imposizione minima globale. Il **Parlamento europeo** e il **Consiglio dell'Unione Europea** hanno adottato congiuntamente la suddetta Direttiva al fine di assolvere nel mercato unico il nucleo principale dell'accordo globale sul **"secondo pilastro" o "Pillar 2"** raggiunto in sede **OCSE/G20 (Inclusive Framework)**.

Si tratta di un nuovo insieme di regole che prevedono l'applicazione di un'**imposta integrativa (Top-Up Tax)** dovuta dai **grandi gruppi multinazionali con ricavi consolidati pari o superiori a 750 milioni di euro**, che devono risultare nel bilancio consolidato della controllante capogruppo in **almeno due dei quattro esercizi immediatamente precedenti** a quello di entrata in vigore delle nuove regole.

In particolare, le imprese appartenenti ai grandi gruppi dovranno sostenere un **livello minimo di imposizione fiscale effettiva pari al 15%** in ogni giurisdizione in cui sono localizzate, al fine di porre un freno alla concorrenza fiscale tra Stati.

² Il **reshoring** è un fenomeno economico che consiste nel riportare l'attività economica precedentemente delocalizzata nel luogo nel quale si trovava originariamente.

In dettaglio, il **versamento dell'imposta integrativa** avviene attraverso tre regole:

- 1. Income inclusion Rule (Iir):** l'imposta minima integrativa, la cui applicazione è immediata a partire dal periodo di imposta 2024, è dovuta dalle società controllanti, tipicamente la capogruppo, in relazione alle imprese, appartenenti al gruppo, che scontano una tassazione inferiore al 15% nel Paese in cui sono localizzate. Tale imposta viene quindi applicata dall'impresa che si trova nella posizione più elevata nella catena partecipativa.
- 2. Under Tax Payment Rule (Utp):** l'imposta minima suppletiva è dovuta in circostanze specifiche da una o più imprese di un gruppo multinazionale localizzate in Italia quando non è stata applicata, in tutto o in parte, l'imposta minima integrativa.
- 3. Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (Qdmtt):** l'imposta minima nazionale è una facoltà prevista dalla Direttiva e applicata dall'Italia, per cui le imprese di un gruppo che operano in Italia scontano tale imposta qualora si determini una situazione tale per cui l'ETR³ si attesti al di sotto del 15% come tassazione minima.

Per il primo esercizio di applicazione delle nuove regole (disposizione transitoria) la dichiarazione annuale andrà presentata **entro il diciottesimo mese successivo alla chiusura dell'esercizio cui la dichiarazione si riferisce**.

Quindi, per esempio, i soggetti "solari" dovranno presentare la dichiarazione annuale relativa al 2024 entro il 30 giugno 2026; mentre, a partire dagli esercizi 2025, **il termine è differito al quindicesimo mese successivo** (i.e., per esempio, la dichiarazione annuale relativa al 2025 entro il 31 marzo 2027).

Con future Circolari tratteremo gli ulteriori provvedimenti della riforma fiscale che riguarderanno, oltre alla revisione della tassazione diretta e indiretta, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni, il contenzioso tributario e il rapporto Fisco-contribuente.

Con l'occasione inviamo i migliori saluti

TCA - Triberti Colombo & Associati

³ ETR viene calcolato come **rapporto tra la somma delle imposte sul reddito (covered taxes) pagate nel Paese da tutte le società controllate e stabili organizzazioni del Gruppo multinazionale e il reddito netto risultante da bilancio (GloBE Income)** a livello di singola giurisdizione. La differenza tra l'ETR della singola giurisdizione e l'aliquota fiscale minima del 15% individua la **percentuale di Top-Up Tax** da applicare all'**excess profit**, cioè la parte di *GloBE Income* che eccede i profitti routinari determinati in funzione degli *asset* tangibili e dei costi di *payroll* presenti a livello di singola giurisdizione.