

ATTUALITÀ

Fiscalità internazionale: le novità del decreto di riforma fiscale

20 Ottobre 2023

Gianluca Boccalatte, Partner, Studio Legale Tributario Biscozzi Nobili Piazza



Gianluca Boccalatte, Partner, Studio Legale Tributario Biscozzi Nobili Piazza

> Gianluca Boccalatte

Gianluca Boccalatte si è laureato in Giurisprudenza nel 1994 presso l'Università degli Studi di Milano. Iscritto all'albo degli Avvocati di Milano dal 2000, è abilitato al patrocinio dinanzi alla Corte di Cassazione dal 2012. Svolge l'attività presso lo Studio dal 2008, in qualità di socio dal 2012. Gianluca Boccalatte è esperto di contenzioso tributario nonché di definizione di controversie tributarie mediante procedure di adesione o conciliative.

Il 16 ottobre 2023 il Consiglio dei Ministri ha approvato, in esame preliminare, la bozza di decreto legislativo - di attuazione della legge delega 9 agosto 2023, n. 111 ("Delega al Governo per la riforma fiscale") - relativo alla riforma della fiscalità internazionale.

In attesa che si concluda il relativo *iter* normativo, in questa sede si vuole fornire una "rapida" panoramica generale delle disposizioni previste nella bozza, rimandando l'analisi in dettaglio al momento in cui il testo diverrà definitivo.

Residenza fiscale delle persone fisiche

Con la bozza di decreto vengono apportate importanti modifiche alla disposizione del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (articolo 2) che individua i criteri di determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche.

La versione vigente della disposizione richiamata considera fiscalmente residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza: domicilio e residenza intesi entrambi nell'accezione adottata dal codice civile, vale a dire, rispettivamente sede principale dei propri affari e interessi e luogo di dimora abituale.

Nel nuovo regime, in vigore dal periodo d'imposta 2024:

- l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo di imposta diventa elemento presuntivo, soggetto a prova contraria;
- la mera presenza nel territorio dello stato è equiparata, quale criterio di radicamento, al domicilio e alla residenza;
- per la determinazione della prevalenza temporale nell'anno divengono rilevanti "anche le frazioni di giorno";
- la nozione di domicilio viene espressamente svincolata da quella dettata dal codice civile e identificata, invece, nel luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari

della persona.

Residenza delle persone giuridiche

Con effetto a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di approvazione del decreto, viene novellata dalla bozza di decreto la norma (articolo 73 del TUIR) che disciplina la residenza fiscale delle persone giuridiche.

Nel regime attuale detta residenza fiscale è determinata in base a tre criteri alternativi: la sussistenza nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo di imposta o della sede legale o della sede dell'amministrazione o dell'oggetto principale nel territorio dello Stato.

Al primo criterio (che rimane, ovviamente, immutato), vengono ora affiancati quello della sede di direzione effettiva o della gestione ordinaria in via principale, con l'ulteriore – e significativo – elemento di novità dovuto alla definizione normativa dei relativi concetti: “per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso”, mentre “per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso”.

Compatibilità degli incentivi fiscali domestici con i principi e le disposizioni europee in materia di aiuti di Stato

La bozza di decreto prevede una disposizione quadro che, per esigenza di armonizzazione con la disciplina degli aiuti di Stato stabilita dal Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (articoli 107 e 108), fissa le tassative condizioni che devono essere rispettate dagli incentivi di natura fiscale domestici – già riconosciuti o di futura previsione – in favore di soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo e di impresa che abbiano una sede o una stabile organizzazione in Italia.

In sintesi, tali incentivi sono ammessi esclusivamente laddove siano (i) autorizzati dalla Commissione europea o (ii) previsti nel rispetto delle condizioni e dei limiti della normativa unione di riferimento.

Semplificazione della disciplina dei soggetti esteri controllati

La bozza di decreto prevede la modifica – a fini di semplificazione e coordinamento – della disciplina dei soggetti esteri controllati, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di approvazione del decreto.

In sintesi, qualora il bilancio d'esercizio dei soggetti in questione sia oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali a ciò autorizzati nello Stato estero, l'applicazione della disciplina CFC prevista dall'art. 167 del TUIR scatta solo quando la tassazione effettiva (pari al rapporto tra la somma delle imposte correnti dovute e delle imposte anticipate e differite iscritte nel proprio bilancio d'esercizio e l'utile ante imposte dell'esercizio risultante dal predetto bilancio) è inferiore al 15 per cento.

Trasferimento in Italia di attività economiche

Viene introdotto dalla bozza di decreto un regime di favore per alcune attività economiche – quelle di impresa e di esercizio in forma associata di arti e professioni – oggetto di trasferimento in Italia da un Paese estero non appartenente all'Unione europea o allo Spazio economico europeo, purché non si tratti di attività già esercitate nel territorio dello Stato nei 24 mesi antecedenti il loro trasferimento.

L'agevolazione, che si applicherà a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di approvazione del decreto e previa autorizzazione della Commissione europea, consiste nell'abbattimento al 50 per cento del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione netta ai fini IRAP.

Il regime – che comporta l'obbligo di mantenere separate evidenze contabili idonee a consentire il riscontro della corretta determinazione del reddito e del valore della produzione netta agevolabili – è valido per sei periodi d'imposta (quello in corso al momento del trasferimento e per i cinque successivi), ma è soggetto a decadenza se, prima del quinto periodo d'imposta successivo alla scadenza del beneficio, il soggetto che ne ha usufruito trasferisce, in uno Stato non appartenente all'Unione europea e allo Spazio economico europeo, anche parzialmente, le attività oggetto di precedente trasferimento nel territorio dello Stato. Decadenza alla quale consegue il recupero di imposte e interessi, mentre il testo normativo esclude sanzioni, non essendo previsto un impegno del beneficiario a mantenere in Italia le

attività economiche in questione per i dieci periodi d'imposta successivi a quello in cui è intervenuto il trasferimento.

Regime agevolativo a favore degli impatriati

Il regime agevolativo degli impatriati viene significativamente rimodellato – *rectius*: ridimensionato – per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale nel territorio dello Stato a partire dal periodo d'imposta 2024, mentre continua ad applicarsi il vecchio impianto normativo a chi è divenuto fiscalmente residente in Italia fino al 2023.

Questi i profili caratteristici del nuovo regime:

- permangono nel perimetro dell'agevolazione i redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo, mentre viene escluso il reddito di impresa (nel precedente regime erano invece destinatari del beneficio anche i soggetti che avviavano un'impresa in Italia);
- l'attività lavorativa deve essere svolta nel territorio dello Stato in virtù di un nuovo rapporto di lavoro con un soggetto diverso da quello presso il quale il lavoratore era impiegato all'estero prima del trasferimento nonché da quelli appartenenti al suo stesso gruppo;
- i redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo sempre in misura del 50 per cento del loro ammontare (in precedenza la riduzione al 50 per cento riguardava unicamente i redditi derivanti da rapporti di lavoro sportivo, mentre negli altri casi la tassazione era limitata al 30 per cento o addirittura al 10 per cento in caso di trasferimento di residenza in alcune regioni), ed entro il limite (prima assente) di 600.000 euro;
- hanno diritto all'agevolazione coloro che (i) non sono stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti (prima era sufficiente un biennio); (ii) mantengono la residenza fiscale nel territorio dello Stato per almeno cinque anni (invece dei due precedentemente richiesti);
- possiedono i requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dal decreto legi-

slativo 28 giugno 2012, n. 108, e dal decreto legislativo 9 novembre 2007, n. 206.

Imposizione minima globale

La bozza di decreto opera il recepimento della direttiva UE n. 2022/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2022, che ha inteso implementare nell'Unione – tenendo conto delle specificità del diritto dell'UE e del mercato unico – il sistema di regole sviluppato a livello internazionale in base alle regole OCSE adottate il 14 dicembre 2021 dal Quadro Inclusivo dell'OCSE/G20 sul Progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting); nello specifico si tratta del Secondo Pilastro ("Pillar Two") di tale processo di riforma delle regole fiscali internazionali, finalizzato a garantire un livello di imposizione fiscale minimo a livello globale per i grandi gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali di rilevanti dimensioni, prevedendo l'assoggettamento degli stessi a un livello impositivo minimo pari almeno al 15 per cento in relazione ai redditi prodotti in ogni Paese in cui operano

Va rammentato che il Ministero dell'Economia e delle Finanze, conscio della complessità, dell'innovatività e dell'importanza delle ricadute della normativa in questione, aveva pubblicato lo schema di decreto legislativo di attuazione della direttiva richiamata, aprendo la pubblica consultazione nel periodo tra il 12 settembre e fino all'1 ottobre 2023.

Attraverso una disciplina articolata e sistematica – che entrerà in vigore in parte dagli esercizi che decorrono a partire dal 31 dicembre 2023 e in dagli esercizi che decorrono a partire dal 31 dicembre 2024 – la bozza di decreto introduce un'imposizione integrativa, consistente in:

- a) un'imposta minima integrativa, dovuta da controllanti localizzate in Italia di gruppi multinazionali o nazionali in relazione alle imprese soggette ad una bassa imposizione facenti parte del gruppo;
- b) un'imposta minima suppletiva, dovuta da una o più imprese di un gruppo multinazionale localizzate in Italia in relazione alle imprese facenti parte del gruppo soggette ad una bassa imposizione quando non è stata applicata, in tutto o in parte, l'imposta minima integrativa equivalente in altri Paesi;
- c) un'imposta minima nazionale, dovuta in relazione alle imprese di un gruppo multinazionale o na-

zionale soggette ad una bassa imposizione localizzate in Italia.

È stato quindi definito un sistema coordinato di regole, in grado di assicurare che i grandi gruppi d'impresa siano soggetti a un livello impositivo minimo pari almeno al 15% in relazione a ciascuno dei Paesi in cui tali gruppi operano e producono reddito, attraverso l'introduzione di una "aliquota di imposizione integrativa" che, in ciascun Paese e in relazione a ciascun esercizio, è data dalla differenza tra l'aliquota minima d'imposta del 15% e l'aliquota d'imposizione effettiva.

DB non solo
diritto
bancario

A NEW DIGITAL EXPERIENCE

 **dirittobancario.it**

