

## RIFORMA DELLA FISCALITA' INTERNAZIONALE

Si esaminano le principali disposizioni introdotte dalla riforma della fiscalità internazionale

Informativa n. 12/2024

Riferimenti normativi D. Lgs n. 209 del 27/12/2023 pubblicato sulla G.U. n. 301 del 28/12/2023



Con la presente Informativa vengono esaminate alcune tra le principali disposizioni introdotte in sede di riforma della fiscalità internazionale.

### **Residenza delle persone fisiche**

A decorrere dall'1/01/2024 vengono modificati i criteri per individuare la residenza fiscale delle persone fisiche. Viene ora previsto che si considerano residenti in Italia le persone che, alternativamente, per la maggior parte del periodo di imposta, considerando anche le frazioni di giorno (183 giorni o 184 negli anni bisestili), soddisfano almeno una delle quattro seguenti condizioni:

- a) hanno la residenza nel territorio italiano secondo la definizione data dal Codice Civile, ossia la dimora abituale;
- b) hanno il domicilio nel territorio italiano, secondo una nuova definizione introdotta non più legata al Codice Civile ma da intendersi quale luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona;
- c) sono presenti nel territorio italiano;
- d) sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente (salvo prova contraria).

### **Residenza delle società e degli enti**

A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 29/12/2023 (quindi dal 2024 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), vengono modificati i criteri per individuare la residenza fiscale delle società (di capitali e di persone) e degli enti.

Viene ora previsto che si considerano residenti in Italia le società e gli enti che alternativamente (ne basta una), per la maggior parte del periodo di imposta, abbiano in Italia:

- la sede legale;
- la sede di direzione effettiva, inteso come il luogo dove continuativamente e in maniera coordinata vengono assunte le decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso;
- la gestione ordinaria in via principale (la gestione di un'attività secondaria, potrebbe originare solo una stabile organizzazione), intesa come il luogo dove continuativamente e in maniera coordinata vengono compiuti gli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso.

### **Agevolazione per il trasferimento in Italia di attività economiche**

A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 29/12/2023 (quindi dal 2024 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare) al fine di favorire il rientro di attività economiche "delocalizzate" in paesi esteri Extra-Ue non appartenenti all'Unione Europea o allo Spazio economico europeo (Norvegia, Islanda o Liechtenstein), viene introdotta, per sei periodi di imposta incluso quello del trasferimento, una detassazione del 50% dal reddito imponibile Ires/Irpef/Irap dei redditi derivanti da attività d'impresa o di arti e professioni esercitate in forma associata (con esclusione quindi degli imprenditori individuali) trasferite/rientrate in Italia.

Viene precisato che sono escluse dall'agevolazione le attività esercitate in Italia nei 24 mesi antecedenti il loro trasferimento.

Volendo esemplificare, ipotizzando una società che avendone i requisiti intende effettuare il "rientro" in Italia anche per godere della suddetta detassazione, la stessa non potrà essere calcolata anche sulla parte di attività che era già svolta in Italia da un'eventuale/ipotetica stabile organizzazione, dovendo altresì predisporre separate evidenze contabili idonee a consentire il riscontro della corretta determinazione del reddito e del valore della produzione netta Irap agevolabile.

Viene disciplinata anche l'ipotesi della revoca dell'agevolazione con la previsione che se nei cinque (dieci se trattasi di grandi imprese) periodi d'imposta successivi alla scadenza del regime di agevolazione il beneficiario dovesse trasferire fuori dall'Italia (in un paese Ue o Extra-Ue), anche parzialmente, le attività oggetto del precedente trasferimento, l'Agenzia delle Entrate procederà a recuperare nei suoi confronti le imposte non pagate con i relativi interessi, senza l'applicazione di sanzioni.

Si precisa altresì che l'efficacia della norma è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea.

### **Modifiche alla tassazione imprese estere controllate**

A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 29/12/2023 (quindi dal 2024 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), in un'ottica di semplificazione, vengono apportate modifiche al regime di tassazione delle imprese estere controllate di cui all'art. 167 del Testo Unico delle imposte (c.d. "CFC - Controlled Foreign Companies").

La disciplina in esame ha come scopo quello di evitare che i soggetti che controllano società od enti ubicati in Paesi a tassazione ridotta e privi di una vera e propria organizzazione imprenditoriale, possano attuare politiche fiscali tese a trasferire utili dalla società controllante, soggetta ad elevata fiscalità, a società controllate soggette, invece, a tassazione ridotta.

A tal fine, l'art. 167 del Testo Unico delle imposte prevede l'imputazione per trasparenza al soggetto controllante residente in Italia dei redditi conseguiti dal soggetto controllato non residente, assoggettato a tassazione privilegiata, al verificarsi di determinate condizioni di seguito sinteticamente riepilogate.

I soggetti controllati non residenti devono integrare congiuntamente le seguenti condizioni:

- 1) essere assoggettati a tassazione effettiva inferiore al 15%;
- 2) oltre un terzo dei proventi da essi realizzati deve rientrare in una o più delle seguenti categorie che ricomprendono i c.d. "passive income":
  - interessi o qualsiasi altro reddito generato da attivi finanziari;
  - canoni o qualsiasi altro reddito generato da proprietà intellettuale;
  - dividendi e redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni;
  - redditi da leasing finanziario;
  - redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie;
  - proventi derivanti da operazioni di compravendita di beni con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente;
  - proventi derivanti da prestazioni di servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate a favore di soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente.

Con riferimento al punto 1) per tassazione effettiva dei soggetti controllati non residenti si intende il rapporto tra la somma delle imposte correnti dovute e delle imposte anticipate e differite iscritte nel bilancio d'esercizio e l'utile ante imposte dell'esercizio risultante dal predetto bilancio.

Qualora quindi non si verificano congiuntamente le condizioni di cui ai precedenti punti 1 e 2 e il bilancio d'esercizio dei soggetti controllati non residenti sia oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali a ciò autorizzati nello Stato estero di localizzazione degli stessi e i relativi esiti siano utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato, non si applicherà la suddetta tassazione per trasparenza in capo ai soggetti controllanti dei redditi prodotti dai soggetti non residenti. Se invece le condizioni di cui al periodo precedente non si verificano, per la non applicazione della tassazione per trasparenza, i soggetti controllanti devono applicare la normativa che è attualmente in vigore e verificare quindi che i soggetti controllati non residenti siano assoggettati ad una tassazione effettiva uguale o superiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia, determinata secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27/12/2021 prot. n. 3766652.

Di fatto occorre effettuare un confronto fra il tax rate effettivo estero e il tax rate virtuale interno. Il primo è pari al rapporto fra l'imposta estera e l'utile ante imposte da bilancio, mentre il secondo è pari al rapporto fra l'imposta virtuale italiana (rideterminata secondo le regole italiane) e l'utile ante imposte da bilancio.

In alternativa alla disciplina fin qui analizzata viene altresì introdotto un meccanismo opzionale con la finalità di evitare la complessità dei conteggi in relazione al calcolo del livello di imposizione effettiva in capo alle società controllate non residenti, ossia l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 15% dell'utile contabile netto dell'esercizio, calcolato al lordo delle imposte che hanno concorso a determinare detto valore, delle svalutazioni di attivi e degli accantonamenti a fondi rischi.

L'opzione per l'imposta sostitutiva (permanendo ovviamente il requisito del controllo) avrà una durata, per il soggetto controllante, di tre esercizi e sarà irrevocabile.

Al termine del triennio l'opzione si intenderà tacitamente rinnovata per il successivo triennio a meno che non sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione che sarà disciplinata con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Nel caso di esercizio dell'opzione per l'imposizione sostitutiva, essa sarà effettuata per tutti i soggetti controllati non residenti che integrano le condizioni di cui al precedente punto 2 (c.d. "passive income").

Cordiali saluti.