

Studio Tributario e Societario



Tax Flash News

Legislazione | Speciale Riforma
fiscale

N. 11 | Dicembre 2023

Deloitte.

In questo numero

Legislazione | Speciale Riforma fiscale

- **In data 28 dicembre 2023 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il DECRETO LEGISLATIVO 27 dicembre 2023, n. 209, in attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale.**

Tra le novità: la nuova disciplina del regime per gli impatriati, che troverà applicazione a favore dei soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2024, i nuovi criteri di individuazione della residenza fiscale di persone fisiche e giuridiche, la global minimum tax (c.d. Pillar 2) e il reshoring di attività extraUE delocalizzate.

- **In data 30 dicembre 2023 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il DECRETO LEGISLATIVO 30 dicembre 2023, n. 216, in attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi.**

Tra le principali novità: riduzione delle aliquote IRPEF, limitazione alle detrazioni IRPEF con una franchigia di 260 euro per chi ha redditi oltre 50.000 euro e istituzione della c.d. maxi-deduzione del 120% per le nuove assunzioni con contestuale abolizione dell'ACE.

Legislazione | Speciale Riforma fiscale

Speciale Riforma fiscale

In data 28 dicembre 2023 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il DECRETO LEGISLATIVO 27 dicembre 2023, n. 209, in attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale.

Si sintetizzano brevemente le principali novità recate dal decreto n. 209/2023:

1. Residenza fiscale delle persone fisiche: l'art. 1 del Decreto in esame prevede la sostituzione dell'art. 2, comma 2, del TUIR, con il seguente: *"Ai fini delle imposte sui redditi 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**. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente"*.

In maggiore dettaglio, la nuova disposizione prevede che si considerino residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato ovvero che sono qui presenti. Inoltre, viene introdotto un nuovo concetto di "domicilio" che si basa sul luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona nonché una presunzione di residenza, salvo prova contraria, per le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.

Sostanzialmente, rispetto alla disciplina vigente sinora, viene introdotto il riferimento alla frazione di giorno e, disponendo che sono residenti anche i soggetti presenti nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta, viene di fatto estesa la casistica degli individui da considerare residenti in Italia.

Inoltre, è importante la novità legata al nuovo concetto di "domicilio" imperniata sul luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Infine, rileva la predetta presunzione semplice in base alla quale si considerano residenti, salvo prova contraria, anche le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.

2. Residenza fiscale delle persone giuridiche: l'art. 2 del Decreto in esame modifica l'art. 73 del TUIR, prevedendo che si considerano residenti in Italia, come in passato, 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**. Sostanzialmente questi ultimi due criteri sostituiscono quelli precedenti che richiamavano il concetto di "sede dell'amministrazione" e di "oggetto principale". La norma definisce poi tanto la direzione effettiva quanto gestione ordinaria in via principale, come segue: per sede di direzione effettiva va inteso il luogo di continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso; per gestione ordinaria si intende il luogo di continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso.

In altre parole, la residenza di società ed enti viene individuata sulla base di tre criteri alternativi:

- un criterio di carattere formale, ovvero la "sede legale"
- due criteri di carattere sostanziale, ovvero la "sede di direzione effettiva" e della "gestione ordinaria in via principale".

Il Decreto non interviene sulla disciplina vigente per gli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia, nonché i trust e gli istituti aventi analogo contenuto, per i quali continua ad applicarsi l'art. 73 vigente in passato.

3. Semplificazione della disciplina delle CFC: l'art. 3 del Decreto in esame ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina delle CFC, in particolare incidendo sulle condizioni di accesso, infatti è stata modificata la prima condizione di accesso, che attiene al livello impositivo della partecipata estera (resta invariata la seconda condizione legato alla rilevanza dei passive income). In maggiore dettaglio, in base alla nuova formulazione dell'art. 167 del TUIR è ora richiesto che le controllate non residenti siano assoggettate a tassazione effettiva in misura non inferiore al 15%. La tassazione effettiva viene determinata con un calcolo semplificato (i.e. rapporto tra imposte correnti, anticipate e differite e utile di bilancio ante imposte) qualora il bilancio della partecipata estera sia oggetto di revisione e certificazione e gli esiti di tale attività siano utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul proprio bilancio annuale o consolidato.

Diversamente, qualora il bilancio della società estera non fosse certificato oppure la tassazione effettiva fosse inferiore al

15%, si tornerebbe a dover verificare la sussistenza della condizione della tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero state soggette le controllate qualora residenti in Italia (effective tax rate), da determinare secondo modalità stabilite con un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Per ragioni di ordine sistematico, il nuovo comma 4-bis dell'art. 167 dispone che nel calcolo della tassazione effettiva sia considerata anche l'imposta minima nazionale equivalente assoluta in applicazione della disciplina della tassazione minima globale (c.d. "Pillar 2").

Il nuovo comma 4-ter prevede poi un sistema opzionale di imposizione sostitutiva a carattere triennale con aliquota pari al 15%, da calcolarsi sull'utile di bilancio della società estera senza tenere in considerazione le imposte, le svalutazioni degli attivi e gli accantonamenti per rischi.

4. Regime degli impatriati: l'art. 5 del Decreto modifica il c.d. regime agevolativo degli impatriati. In particolare, la nuova disciplina prevede che la detassazione ai fini IRPEF del 50% dei redditi di lavoro dipendente e assimilati e dei redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da parte di lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato a decorrere dal periodo d'imposta 2024 con il limite di 600.000 euro, nell'anno di rientro e nei quattro successivi, sulla base di talune ulteriori condizioni.

L'agevolazione riguarda i cittadini italiani iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) ovvero, se non iscritti, quelli che abbiano avuto la residenza in un altro Stato in base ai trattati internazionali.

Rispetto al regime vigente in precedenza: la porzione di reddito detassato è stata ridotta dal 70 al 50%, oggetto dell'agevolazione sono i redditi da lavoro dipendente e assimilati e quello da lavoro autonomo, viene previsto il limite massimo di reddito (600.000 euro) per fruire delle agevolazioni, infine, le condizioni di accesso sono più stringenti (es. elevata qualificazione dei lavoratori, periodo più lungo di residenza fiscale all'estero, obbligo permanenza in Italia).

5. Reshoring: l'art. 6 del Decreto dispone che al fine di promuovere lo svolgimento nel territorio dello Stato italiano di attività economiche, i redditi derivanti da attività di impresa e dall'esercizio di arti e professioni esercitate in forma associata, svolte in un Paese estero non appartenente all'Unione europea o allo Spazio economico europeo, trasferite nel territorio dello Stato, non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e il valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive per il 50% del relativo ammontare nel periodo di imposta in corso al momento in cui avviene il trasferimento e nei cinque periodi di imposta successivi.

In altre parole, sono ridotte al 50% le imposte sui redditi e l'IRAP gravanti sul reddito di impresa e su quello derivante dall'esercizio di arti e professioni esercitate in forma associata, svolte in un Paese extra-europeo, trasferite nel territorio dello Stato per sei periodi di imposta ovvero dieci se trattasi di grandi imprese.

L'efficacia della disposizione in esame tuttavia è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea

6. Global minimum tax: gli artt. da 8 a 60 del Decreto si occupano di attuare in Italia la c.d. Global minimum tax.

In maggiore dettaglio, l'art. 9 del Decreto prevede l'istituzione di un'imposizione integrativa prelevata attraverso:

a) l'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) l'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) l'imposta minima nazionale, dovuta in relazione alle imprese di un gruppo multinazionale o nazionale soggette ad una bassa imposizione localizzate in Italia".

Di fatto il sistema dell'imposizione minima globale si fonda su un triplice livello di tassazione con un'aliquota minima di imposta del 15%.

Da un punto di vista soggettivo, la disciplina è destinata alle imprese localizzate in Italia che fanno parte di un gruppo multinazionale o nazionale con ricavi annui pari o superiori a 750 milioni di euro, ivi compresi i ricavi delle entità escluse di risultanti nel bilancio consolidato della controllante capogruppo in almeno due dei quattro esercizi immediatamente precedenti a quello considerato.

7. Disallineamento da ibridi: l'art. 61 del Decreto infine reca disposizioni in materia di documentazione dei disallineamenti da ibridi, la cui attuazione è demandata ad un apposito Decreto Ministeriale. Il citato articolo dispone infatti che, al fine di incentivare la cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuenti e garantire la proporzionalità nell'applicazione delle disposizioni in materia di disallineamenti da ibridi di cui all'art. 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, in caso di

contestazione relativa alle disposizioni in materia di disallineamenti da ibridi di cui al capo IV del decreto legislativo 29 novembre 2018 n. 142 da cui derivi una maggiore imposta o una riduzione del credito, le sanzioni di cui al comma 2, dell'art. 1, non si applicano se, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione, avente data certa, indicata in un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze idonea a consentire il riscontro dell'applicazione delle norme volte a neutralizzare i disallineamenti da ibridi. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal decreto di cui al primo periodo ne dà apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati.

In data 30 dicembre 2023 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il DECRETO LEGISLATIVO 30 dicembre 2023, n. 216 in attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi.

1. Revisione della disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche: l'art. 1 del Decreto prevede che per l'anno 2024, nella determinazione dell'imposta sul reddito sulle persone fisiche, l'imposta lorda è calcolata applicando, in luogo delle aliquote previste dall'art. 11, comma 1, del TUIR, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

- a) fino a 28.000 euro, 23%;
- b) oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, 35%;
- c) oltre 50.000 euro, 43%.

Inoltre, sempre per il solo anno 2024, viene previsto l'innalzamento da 1.880 a 1.955 euro della detrazione prevista per i titolari di redditi da lavoro dipendente e di alcuni redditi assimilati fino a 15.000 euro.

Si modificano anche le norme relative al requisito per la corresponsione ai lavoratori dipendenti del trattamento integrativo, prevedendo che per l'anno 2024 le somme erogate a titolo di trattamento integrativo, di cui all'art. 1, comma 1, D.L. n. 3/2020, siano riconosciute a favore dei contribuenti con reddito complessivo non superiore a 15.000 euro, a condizione che l'imposta lorda sia superiore all'importo della detrazione spettante ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettera a), TUIR, diminuita dell'importo di 75 euro.

Nella determinazione degli acconti IRPEF dovuti per i periodi d'imposta 2024 e 2025, l'imposta del periodo precedente viene però assunta al netto delle precedenti previsioni.

2. Modifica al regime delle detrazioni fiscali: l'art. 2 del Decreto dispone che per l'anno 2024, ai fini della determinazione del reddito delle persone fisiche, per i contribuenti titolari di un reddito complessivo superiore a 50.000 euro, l'ammontare della detrazione spettanti ai sensi dell'art. 15, comma 3-bis, TUIR è diminuito di un importo pari a 260 euro, con riferimento agli oneri la cui detraibilità è fissata nella misura del 19%, fatta eccezione per le spese sanitarie di cui all'art. 15, comma 1, lettera c), TUIR, ai premi di assicurazione per rischio eventi calamitosi (di cui all'art. 119, comma 4, D.L. n. 34/2020) e alle erogazioni liberali in favore dei partiti politici di cui all'articolo 11, D.L. 149/2013.

3. Maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni: l'art. 4 del Decreto prevede, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2023 per i titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni, che la deduzione del costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro a tempo venga maggiorato di un importo pari al 20% del costo riferibile all'incremento occupazionale.

L'agevolazione spetta ai soggetti che hanno esercitato l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 per almeno 365 giorni; invece, non spetta alle società e agli enti in liquidazione ordinaria, assoggettati a liquidazione giudiziale o agli altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa.

Gli incrementi occupazionali rilevano a condizione che il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 sia superiore al numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato del periodo d'imposta precedente. L'incremento occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

4. Abrogazione dell'Aiuto alla Crescita Economica (ACE): l'art. 5 dispone poi che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 viene abrogata l'ACE di cui all'art. 1, D.L. n. 201/2011. Tuttavia, fino a esaurimento dei relativi effetti, continuano ad applicarsi le disposizioni relative all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

Contatti

Bari

Corso Vittorio Emanuele II, 60
Tel. 080 8680801
Fax 080 8680802

Bologna

Via A. Testoni, 3
Tel. +39 051 65821
Fax. +39 051 228976

Catania

Viale XX Settembre 70
Tel. +39 095 6147211
Fax. +39 095 6147212

Firenze

Via Pier Capponi, 24.
Tel. +39 055 2671211
Fax. +39 055 292251

Genova

Piazza della Vittoria, 15/34
Tel. +39 010 5317811
Fax. +39 010 585319

Milano

Via Tortona, 25
Tel. +39 02 83324111
Fax. +39 02 83324112

Napoli

Via Riviera di Chiaia 180
Tel. +39 081 2488200
Fax. +39 081 2488201

Padova

Via N. Tommaseo, 78/C
Tel. +39 049 7927977
Fax. +39 049 7927988

Parma

Via Paradigna, 38
Tel. 051 65821
Fax 051 228976

Roma

Via Vittorio Veneto, 89
Tel. +39 06 489901
Fax. +39 06 4740131

Torino

Galleria San Federico, 54
Tel. +39 011 55421
Fax. +39 011 5620395

Treviso

Viale Fratelli Bandiera, 3
Tel. 049 7927977
Fax 049 7927988

Varese

P.zza Montegrappa, 12
Tel 0332 1858342
Fax 02 83324112

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit, per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.