

CMS Newsletter
22 Gennaio 2024

Le novità in materia di fiscalità internazionale

Decreto Legislativo 27 dicembre 2023 n. 209

INDICE

- 1. Residenza delle persone fisiche**
(Art. 1)
- 2. Residenza delle società e degli enti**
(Art. 2)
- 3. Semplificazione della disciplina delle società estere controllate - CFC**
(Art. 3)
- 4. Disposizione quadro per incentivi fiscali compatibili con i principi e le disposizioni europee in materia di aiuti di Stato**
(Art. 4)
- 5. Nuovo regime agevolativo a favore dei “lavoratori impatriati”**
(Art. 5)
- 6. Trasferimento in Italia di attività economiche**
(Art. 6)
- 7. Recepimento della Direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 15 dicembre 2022 in materia di Imposizione Minima Globale**
(Art. 8-60)
- 8. Disposizioni in materia di documentazione dei disallineamenti da ibridi**
(Art. 61)

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale - Serie Generale n. 301 del 28.12.2023, il **Decreto Legislativo 27 dicembre 2023 n. 209** (di seguito semplicemente il "**Decreto**") recante *l'attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale*. Si tratta di un intervento normativo che dà attuazione all'art. 3 della Legge n. 111 del 2023 (di seguito, la "**Legge Delega**") recante i principi e criteri direttivi di delega per la riforma del sistema fiscale con riferimento agli aspetti internazionali e sovranazionali del sistema tributario.

La presente Newsletter intende offrire una sintesi delle principali novità apportate dal Decreto, che è **entrato in vigore** il giorno successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale e, pertanto, dal **29 dicembre 2023** (cfr. art. 63 del Decreto).

1. Residenza delle persone fisiche (Art. 1)

Il Decreto modifica la disciplina ai fini delle imposte sui redditi della residenza fiscale delle persone fisiche contenuta nell'art. 2, co. 2, del TUIR, con *"l'intento di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni"* (art. 3 della Legge Delega).

Con le modifiche introdotte, 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, o sono **fisicamente presenti** nel territorio dello Stato.

Con riferimento al criterio della residenza, resta quindi fermo il rinvio al Codice civile e, dunque, a rilevare è il luogo in cui la persona ha la dimora abituale.

Il domicilio è, invece, individuato per espressa previsione della norma modificatrice nel luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Tale definizione dà preminenza ai legami personali rispetto alle relazioni economiche e patrimoniali.

Oltre ai criteri sopra indicati, continua altresì a rilevare ai fini della residenza fiscale **l'iscrizione per la maggior parte del periodo d'imposta nelle anagrafi della popolazione residente** che tuttavia da presunzione assoluta diventa ora una presunzione relativa, consentendo quindi di fornire prova contraria.

I criteri evidenziati devono essere verificati per un numero di giorni complessivi superiore alla maggior parte del periodo d'imposta, dovendo considerarsi nel calcolo anche le frazioni di giorno.

Le nuove disposizioni introdotte dall'art. 1 si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2024.

2. Residenza delle società e degli enti

L'art. 2 del Decreto modifica l'art. 73 del TUIR contenente le disposizioni che individuano la residenza fiscale delle persone giuridiche ai fini dell'IRES.

Con le modifiche introdotte, si considerano residenti in Italia le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato – in alternativa alla propria **sede legale** - la "**sede di direzione effettiva**" o la "**gestione ordinaria in via principale**", in luogo dei previgenti concetti di "sede dell'amministrazione" e di "oggetto principale".

I tre criteri di collegamento rimangono tra loro alternativi.

L'obiettivo perseguito è di assicurare maggiore certezza giuridica, tenendo anche conto delle prassi internazionali e dei criteri per la definizione della residenza previsti dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

Il concetto di "sede dell'amministrazione" viene sostituito con quello di "sede di direzione effettiva" (già richiamato a livello OCSE con l'espressione *place of effective management*) intendendosi per tale la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso.

Il criterio dell' "oggetto principale" viene invece sostituito con quello della "gestione ordinaria in via principale", per tale intendendosi il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso.

L'inciso "in via principale" fornisce un criterio univoco nel caso in cui solo una parte delle attività sia svolta nel territorio dello Stato (ad es., nel caso di una stabile organizzazione).

Come precisato dalla Relazione Illustrativa, le attività di supervisione e monitoraggio della gestione da parte dei soci non rientrano invece né nella direzione effettiva né nella gestione ordinaria in via principale, e non sono quindi idonee di per sé a radicare la residenza fiscale in Italia.

Le modifiche introdotte dal Decreto hanno effetto anche per le società di persone e le associazioni nonché per i trust, applicandosi ad essi i medesimi criteri di collegamento con il territorio dello Stato previsti per le società e gli enti.

Le nuove disposizioni introdotte dall'art. 2 si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto (i.e., 2024 per i soggetti "solari").

3. Semplificazione della disciplina delle società estere controllate - CFC (art. 3)

Nell'ottica di semplificare l'ambito di applicazione del regime CFC, il Decreto interviene sul c.d. *"Effective tax rate"* definendo in via principale, **per le controllate con bilancio "certificato"**, una nuova modalità di calcolo della tassazione effettiva della controllata estera ancorata esclusivamente ai dati del bilancio d'esercizio (nuovo co. 4, lett. a) dell'art. 167 del TUIR).

In particolare, si prevede che la disciplina CFC trovi applicazione – una volta verificato ed integrato congiuntamente anche il c.d. *"Passive income test"* – quando i soggetti controllati non residenti sono assoggettati ad una tassazione effettiva inferiore al 15%. A tal fine, la tassazione effettiva è determinata quale 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.

Tassazione effettiva estera		
Imposte correnti dovute, anticipate e differite iscritte	>	15%
Utile ante imposte dell'esercizio		

Tale modalità "semplificata" di determinazione della tassazione effettiva estera trova tuttavia applicazione solo nel caso in cui il bilancio d'esercizio dei soggetti

controllati non residenti sia "certificato", ossia oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali a ciò autorizzati nello Stato estero di localizzazione dei soggetti controllati non residenti, i cui esiti sono utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato.

Diversamente, nel caso in cui il bilancio non sia "certificato", così come nel caso in cui attraverso la modalità semplificata la tassazione effettiva estera risulti inferiore al 15%, la determinazione della tassazione effettiva estera dovrà essere effettuata in modo "analitico", secondo le modalità stabilite da un emanando provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate e la controllata estera sarà soggetta al regime CFC se la tassazione effettiva estera così determinata risulterà inferiore alla metà di quella virtuale a cui la controllata sarebbe stata soggetta qualora residente in Italia.

In ottica di coordinamento con le nuove disposizioni sulla Global Minimum Tax (cfr. successivo par. 7), il Decreto stabilisce inoltre che, ai fini della verifica del requisito della tassazione effettiva nello Stato della controllata estera, debba essere presa in considerazione anche l'"imposta minima nazionale equivalente" dovuta dal soggetto controllato non residente.

Infine, il Decreto introduce la possibilità (co. 4 – ter dell'art. 167 del TUIR) di optare, con riferimento ai soli soggetti controllati non residenti con bilancio "certificato", ed in alternativa alla verifica del livello di tassazione effettiva estera e all'eventuale imputazione per trasparenza del reddito, per l'applicazione e il versamento di **un'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi. Tale imposta è pari al 15% dell'utile contabile netto dell'esercizio calcolato senza tenere in considerazione le imposte, la svalutazione di attivi e gli accantonamenti a fondi rischi.

Permanendo il requisito del controllo, l'opzione per l'imposta sostitutiva ha durata per tre esercizi del soggetto controllante ed è irrevocabile. Al termine del triennio (e di ciascun triennio successivo) l'opzione si intende tacitamente rinnovata per il successivo triennio a meno che non sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione (da stabilirsi con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate).

Nel caso di esercizio dell'opzione, essa trova applicazione nei confronti di tutti i soggetti controllati non residenti che superano la soglia di 1/3 di *passive income* prevista dall'art. 167, co. 4, lett. b del TUIR, senza necessità di calcolare i tax rate contabili o effettivi.

Le nuove disposizioni introdotte dall'art. 3 si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto (i.e., 2024 per i soggetti "solari").

4. Disposizione quadro per incentivi fiscali compatibili con i principi e le disposizioni europee in materia di aiuti di Stato (art. 4)

L'art. 4 dà attuazione alla parte della Legge Delega che richiedeva di introdurre misure in grado di assicurare alle imprese la certezza dei regimi di favore accordati.

In tal senso, dunque, la norma prevede che gli incentivi di natura fiscale in favore dei soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo e di impresa che abbiano una sede o una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, siano riconosciuti esclusivamente nel rispetto delle seguenti condizioni:

- a) se preventivamente autorizzati dalla Commissione europea ai sensi dell'art. 108, paragrafo 3, del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea ("TFUE");
- b) se rispettano i requisiti previsti al capo I e II, nonché le condizioni delle specifiche categorie di aiuto di cui al capo III, del Regolamento (UE) n. 651/2014;
- c) se rispettano i requisiti previsti nei regolamenti sul "*de minimis*" che considerano compatibili con il mercato interno misure di importo limitato, ove siano rispettate le condizioni e i limiti indicati nei relativi regolamenti. Trattasi in particolare:
 - i) del regolamento UE 1407/2013;
 - ii) del regolamento (UE) 1408/2013 relativo agli aiuti nel settore agricolo; e del iii) regolamento (UE) 717/2014 relativo agli aiuti nel settore della pesca e dell'acquacoltura.

Il co. 2 disciplina l'entrata in vigore di tale previsione da leggersi congiuntamente

al successivo art. 7. Pertanto, le disposizioni in commento si applicano anche gli incentivi fiscali già esistenti nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 29.12.2023 (pertanto, dal 2024 per i soggetti "solari").

5. Nuovo regime agevolativo a favore dei "lavoratori impatriati" (art. 5)

L'art. 5 del Decreto riscrive la disciplina relativa al regime agevolativo dei c.d. "lavoratori impatriati", prima recata dall'art. 16 del DLgs. n. 147/2015, prevedendo altresì la contestuale abolizione delle precedenti disposizioni (fatto salvo quanto previsto dal regime transitorio di cui *infra*).

In base al nuovo regime, sono esclusi da imposizione per cinque periodi di imposta (con facoltà di estensione – in determinati casi – per ulteriori 3, vedasi *infra*) nella misura del 50% (in luogo della previgente misura del 70%-90%¹) i redditi da lavoro dipendente, assimilati a quelli di lavoro dipendente e di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, dei contribuenti che trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 del TUIR a decorrere dal periodo di imposta 2024, nel rispetto delle seguenti condizioni:

- i lavoratori sono in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione²;
- i lavoratori non sono stati fiscalmente residenti in Italia nei 3 periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento (sono richiesti periodi di permanenza estera maggiori qualora il lavoratore presti l'attività lavorativa in Italia in favore dello stesso soggetto presso il quale è stato impiegato all'estero prima del trasferimento oppure in favore di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo³);

1 Il riferimento è al co. 5-bis del menzionato art. 16, in base al quale il reddito era esente nella misura del 90% per i soggetti che trasferivano la residenza in una regione del Sud Italia.

2 Come definiti dal DLgs. 28.6.2012 n. 108 e dal DLgs. 9.11.2007 n. 206.

3 In tal caso il requisito minimo di permanenza all'estero si estende a:

- 6 periodi d'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;
- 7 periodi d'imposta, se il lavoratore, prima del suo trasferimento all'estero, è stato impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure

- i lavoratori si impegnano a risiedere fiscalmente in Italia per almeno 4 anni (a pena di decadenza dai benefici e conseguente recupero di quelli già fruiti, con applicazione dei relativi interessi);
- l'attività lavorativa è prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato.

Con riferimento alle categorie reddituali citate, il Decreto ha previsto un abbattimento massimo dell'imponibile fiscale limitando la misura agevolativa a un importo di reddito annuo non superiore a euro 600 mila (nel rispetto delle condizioni e del limite triennale previsto per gli aiuti di Stato dal regime *de minimis*⁴).

La misura ordinaria dell'agevolazione pari al 50% del reddito può essere innalzata fino al 60% nei seguenti casi⁵:

- il lavoratore si trasferisce in Italia con un figlio minore;
- in caso di nascita di un figlio ovvero di adozione di un minore di età durante il periodo di fruizione del regime (che costituisce, in tale ipotesi, il momento di decorrenza del beneficio senza applicazione retroattiva).

Il Decreto ha inoltre introdotto un duplice regime transitorio ai sensi del quale:

- le previgenti disposizioni di cui al citato art. 16 (abrogate con il Decreto) continuano a trovare applicazione:
 - nei confronti dei contribuenti che hanno trasferito la loro residenza anagrafica in Italia entro il 31.12.2023;
 - nei confronti dei lavoratori sportivi il cui contratto è stato stipulato entro il 31.12.2023;

ii. il nuovo regime può essere esteso

di un soggetto appartenente allo stesso gruppo (c.d. "reimpatriati").

4 Regolamento (UE) 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti *de minimis*, del regolamento (UE) 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti *de minimis* nel settore agricolo, e del regolamento (UE) 717/2014 della Commissione, del 27 giugno 2014, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti *de minimis* nel settore della pesca e dell'acquacoltura.

5 In entrambe le fattispecie, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione "rafforzata", il figlio minore di età ovvero il minore adottato deve risultare residente nel territorio dello Stato.

per ulteriori 3 anni (oltre ai 5 ordinari) – con l'applicazione quindi dell'esenzione nella misura del 50% – per i soggetti che:

- trasferiscono in Italia la loro residenza anagrafica nell'anno 2024;

hanno acquistato, entro la data del 31.12.2023 (e comunque nei 12 mesi precedenti al trasferimento) un'unità immobiliare residenziale adibita ad abitazione principale in Italia.

6. Trasferimento in Italia di attività economiche (Art. 6)

Di concerto rispetto a quanto previsto per i "lavoratori impatriati", il Decreto promuove l'attrazione nel territorio dello Stato di attività economiche svolte all'estero attraverso misure volte a incrementare la capacità dell'Italia di competere (sul piano internazionale) con altri Paesi che adottano misure simili.

In tale contesto, l'art. 6 dispone l'introduzione di un regime agevolato per le attività economiche – d'impresa, arti e professioni – **esercitate in forma associata**, precedentemente svolte in uno Stato estero, non appartenente all'Unione europea o allo Spazio economico europeo e trasferite in Italia. In particolare, l'agevolazione consiste in una riduzione al 50% del reddito imponibile derivante da tali attività, ai fini delle imposte sui redditi e IRAP.

Poiché la norma è rivolta ai titolari di redditi d'impresa e di lavoro autonomo derivanti da attività "esercitate in forma associata", le sole attività escluse dalla portata del beneficio sembrerebbero quelle condotte in forma individuale.

Fra le attività economiche trasferite oggetto di agevolazione rientrano anche le attività d'impresa esercitate da società appartenenti al medesimo gruppo.

L'accesso al beneficio è consentito sia alle attività economiche estere, sia alle attività inizialmente svolte in Italia e successivamente trasferite all'estero. Tuttavia, al fine di prevenire condotte abusive consistenti nel trasferimento strumentale (per un intervallo di tempo limitato) di un'attività all'estero esclusivamente finalizzato al successivo rientro in Italia per beneficiare del regime agevolativo, il secondo comma della norma dispone una causa di esclusione dal beneficio per le attività

esercitate in Italia nei 24 mesi antecedenti il trasferimento.

L'agevolazione produce i suoi effetti nel periodo di imposta in corso al momento in cui avviene il trasferimento e nei cinque periodi di imposta successivi.

Un meccanismo di *recapture* si attiva nel caso in cui le attività trasferite in Italia siano ritrasferite (in tutto o in parte) in uno Stato non-UE o non-SEE, durante il periodo di vigenza del regime agevolativo o nei cinque periodi d'imposta (dieci se trattasi di grandi imprese) successivi alla scadenza del regime agevolato. Tale meccanismo autorizza l'Amministrazione finanziaria a recuperare l'intero importo dell'agevolazione fruita (i.e., le imposte non versate in costanza del regime agevolato), maggiorate dei relativi interessi.

Ai fini del riscontro della corretta determinazione del reddito imponibile agevolabile, è previsto a carico dei contribuenti l'obbligo di mantenere separate evidenze contabili.

Le disposizioni si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto (i.e., 2024 per i soggetti "solari"). Tuttavia, l'efficacia della misura agevolativa è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea ai sensi dell'art. 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

7. Recepimento della Direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 15 dicembre 2022 in materia di Imposizione Minima Globale (artt. 8-60)

Il Decreto recepisce la Direttiva UE 2022/2523 in materia di tassazione minima effettiva delle grandi imprese multinazionali a livello globale, introducendo nell'ordinamento interno, a decorrere dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, la cd. "global minimum tax"⁶. Tale imposta risponde alla finalità di assicurare che i gruppi multinazionali siano soggetti a un livello impositivo minimo di almeno il 15% in relazione ai redditi prodotti in ogni Paese in cui operano.

⁶ La Direttiva a sua volta fa propria la soft-law OCSE relativa al secondo pilastro della tassazione delle imprese che operano nel mondo del digitale (c.d. *Global Anti-Base Erosion Model Rules*, di seguito "GloBE").

Di seguito sono commentati alcuni aspetti dalla nuova imposizione.

Soggetti passivi (art. 10)

Soggetti passivi sono le imprese localizzate in Italia che fanno parte di un gruppo multinazionale o nazionale con ricavi complessivi annui pari o superiori a 750 milioni di euro, risultanti dal bilancio consolidato della controllante capogruppo in almeno due dei quattro esercizi immediatamente precedenti a quello considerato.

Oggetto dell'imposta (Art. 9)

La Global Minimum Tax si articola in tre forme di imposta minima:

- un'imposta minima integrativa (**IIR** – "*Income inclusion rule*"), ovvero l'imposta dovuta dalle imprese controllanti localizzate in Italia in relazione alle imprese del gruppo che scontano un'imposizione inferiore al 15% nel Paese in cui sono localizzate. Il meccanismo impositivo si caratterizza per una modalità dall'alto verso il basso in quanto prevede che l'IIR vada applicata dall'impresa nella posizione più elevata nella catena partecipativa (**UPE** – "*Ultimate Parent Entity*") nel proprio Stato di residenza. Nel caso in cui la UPE sia residente in uno Stato che non adotta le regole GloBE, gli obblighi di versamento gravano sulla controllante di livello inferiore (**IPE** – "*Intermediate Parent Company*");
- un'imposta minima suppletiva (**Utpr** – "*Undertaxed payments rule*"), dovuta dalle imprese localizzate in Italia che fanno parte di un gruppo multinazionale in relazione alle imprese del gruppo che scontano un'imposizione inferiore al 15% nel Paese in cui sono localizzate e che entra in gioco solo quando l'imposizione integrativa non viene prelevata attraverso l'imposta minima integrativa, svolgendo quindi una funzione di salvaguardia del sistema (regola di *backstop*);
- un'imposta minima nazionale (**Qdmtt** – "*Qualified domestic minimum top-up tax*"), che risulta dovuta qualora per le imprese di un gruppo, multinazionale o nazionale, che operano in Italia si determini una situazione tale per cui il *tax rate* effettivo si attesti al di sotto della misura consentita del 15% come tassazione minima. Si tratta di una facoltà prevista dalla Direttiva

(che è stata applicata dall'Italia) per cui gli Stati possono introdurre un'imposta minima nazionale. In questo modo, è preservato il livello di imposizione minimo presso lo Stato della fonte, senza traslazione della riscossione in capo alla controllante.

Meccanismo di funzionamento della Global Minimum Tax (artt. 13-21)

Il meccanismo di funzionamento della Global Minimum Tax si articola in tre fasi secondo la seguente sequenza:

- i. *in primis*, opera l'imposizione integrativa nazionale (Qdmtt) laddove una o più imprese facenti parte di un gruppo multinazionale o nazionale, localizzate in Italia, abbiano un'aliquota di imposizione effettiva inferiore al 15% (art. 18);
- ii. successivamente, trova applicazione l'imposizione integrativa (Iir) da parte delle controllanti capogruppo (UPE) e delle partecipanti intermedie (IPE) localizzate in Italia, tenendo conto di quanto eventualmente prelevato dalle controllate attraverso una imposta minima nazionale (artt. 13-17);
- iii. infine, è applicata l'imposizione integrativa suppletiva (Utptr) da parte delle imprese localizzate in Italia nelle ipotesi in cui l'imposizione integrativa dovuta in relazione alle imprese del gruppo soggette a bassa imposizione non è stata prelevata o lo è stata solo in parte dalla controllante capogruppo localizzata all'estero. L'allocatione dell'imposta integrativa suppletiva alle imprese localizzate in Italia avviene sulla base di una proporzione che tiene conto del valore dei fattori di produzione rappresentati da asset materiali e personale appartenenti a tutte le imprese del gruppo multinazionale (artt. 20-21).

Determinazione del reddito o della perdita rilevante (artt. 22-26)

Il **reddito netto rilevante** o la **perdita netta rilevante** di un'impresa si determina apportando all'utile o alla perdita netta contabile, determinata ai fini della predisposizione del bilancio consolidato dell'esercizio della controllante capogruppo e in conformità ai principi contabili utilizzati ai fini del bilancio consolidato, senza considerare le rettifiche da con-

solidamento relative alle operazioni intra-gruppo, specifiche variazioni in aumento e in diminuzione.

Determinazione delle imposte rilevanti rettifiche (artt. 27-32)

Le **imposte rilevanti rettifiche** di un'impresa corrispondono alle imposte correnti alle quali vanno apportate apposite variazioni in aumento e in diminuzione e a cui si sommano algebricamente: (a) le imposte anticipate e differite (a loro volta rettifiche) e (b) gli incrementi o le riduzioni delle imposte rilevanti imputate direttamente al patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (se relative a componenti positive o negative incluse nel reddito o perdita rilevante e che concorrono alla base imponibile delle imposte rilevanti secondo le regole fiscali locali).

Determinazione dell'aliquota di imposizione effettiva (art. 33)

L'aliquota di imposizione effettiva di un gruppo multinazionale o nazionale di imprese, da calcolarsi separatamente per ogni esercizio e per ogni Paese di localizzazione, è pari al rapporto tra le **imposte rilevanti rettifiche** del Paese e il relativo **reddito netto rettificato**.

Le "imposte rilevanti rettifiche del Paese" sono date dalla somma algebrica delle imposte rilevanti rettifiche di tutte le imprese localizzate in quel Paese. Allo stesso modo, il "reddito netto rettificato del Paese" (o la relativa perdita) è data dalla somma algebrica dei redditi (o delle perdite) rilevanti di tutte le imprese localizzate in quel Paese.

Determinazione dell'imposizione integrativa (art. 34)

Se il Paese risulta essere a bassa imposizione, in quanto presenta un'aliquota d'imposizione effettiva inferiore al **15%**, è applicata la **percentuale d'imposizione integrativa** (i.e., differenza tra l'aliquota minima d'imposta del 15% e l'aliquota d'imposizione effettiva) ai **profitti in eccesso** prodotti in quel Paese.

Al fine di determinare i profitti in eccesso, che costituiscono la base imponibile dell'imposizione integrativa da calcolare in relazione a ciascun Paese, il reddito netto rilevante del Paese è ridotto di un importo pari al reddito che il sistema permette di escludere in quanto derivante da

un'attività economica sostanziale.

La percentuale dell'imposizione integrativa viene quindi applicata a tale profitto in eccesso per calcolare l'imposizione integrativa riferita al Paese a bassa imposizione. L'importo dell'imposizione integrativa è tuttavia ridotto dell'imposta minima nazionale eventualmente dovuta nel Paese.

L'imposizione integrativa così determinata è proporzionalmente allocata a ciascuna impresa localizzata nel Paese a bassa imposizione.

Riduzione da attività economica sostanziale (art. 35)

Il reddito netto rilevante per un dato Paese è ridotto, ai fini del calcolo dell'imposizione integrativa, di un importo pari al **5%** (ma aliquote più alte e decrescenti sono previste nel periodo 2023-2032) della **somma** delle "spese salariali ammissibili"⁷ relative ai "dipendenti ammissibili"⁸ e delle "immobilizzazioni materiali ammissibili"⁹.

Il valore contabile delle "immobilizzazioni materiali ammissibili" corrisponde alla **media** del valore contabile all'**inizio** e alla **fine** dell'esercizio, quale registrato ai fini della predisposizione del bilancio consolidato della controllante capogruppo, eventualmente ridotto di svalutazioni, ammortamenti, perdite per riduzioni di valore accumulate ed eventualmente incrementato dell'importo imputabile alla capitalizzazione delle spese salariali.

Disposizioni amministrative (artt. 51 e 53)

Alle imprese localizzate in Italia di gruppi multinazionali o nazionali è fatto obbligo di presentare all'Agenzia delle entrate un'apposita Comunicazione in cui sono in-

7 Costituiscono "spese salariali ammissibili" le spese per indennità dei dipendenti, inclusi stipendi, salari e altre spese sostenute a beneficio personale diretto e distinto ai dipendenti, quali assicurazione sanitaria e contributi pensionistici, imposte sulle spese salariali e sull'occupazione nonché contributi di previdenza sociale a carico del datore di lavoro (escluse quelle capitalizzate e incluse nel valore contabile delle immobilizzazioni materiali ammissibili).

8 Costituiscono "dipendenti ammissibili" i dipendenti impiegati a tempo pieno o a tempo parziale e i prestatori di lavoro indipendenti che partecipano alle attività operative ordinarie del gruppo multinazionale o nazionale sotto la direzione e il controllo dello stesso.

9 Costituiscono "immobilizzazioni materiali ammissibili" gli immobili, impianti e attrezzature localizzate nel Paese (esclusi quelli posseduti per la vendita, la locazione o l'investimento), il diritto del locatario o del locatore di utilizzare beni tangibili localizzati nel Paese, licenza o accordo analogo da parte dell'amministrazione pubblica per l'uso di beni immobili

dicati tutti i dati necessari per il computo dell'imposizione integrativa in relazione a tutte le imprese del gruppo ("**Comunicazione rilevante**"). Il termine di presentazione è individuato nel quindicesimo mese successivo alla chiusura dell'esercizio cui la Comunicazione rilevante si riferisce (in via transitoria, per il primo esercizio, nel diciottesimo mese successivo).

La Comunicazione rilevante deve essere presentata da ciascuna impresa localizzata in Italia oppure, in presenza di più imprese, da quella che sia stata a tal fine designata dalle altre imprese del gruppo. In alternativa, è consentita la possibilità che la Comunicazione rilevante sia presentata dalla controllante capogruppo estera o da altra impresa estera del gruppo che sia a tal fine designata alla propria amministrazione fiscale del Paese estero di localizzazione purché si tratti di un Paese che, per l'esercizio di riferimento, abbia in essere un Accordo qualificato tra autorità competenti con lo Stato italiano (i.e., un accordo bilaterale o multilaterale al fine di consentire lo scambio automatico delle informazioni relative alle Comunicazioni rilevanti). Ricorrendo tale ipotesi, ciascuna impresa localizzata in Italia è tenuta a comunicare all'Agenzia delle entrate i dati identificativi dell'impresa estera che si fa carico di tale adempimento.

In caso di omessa presentazione della Comunicazione rilevante, o di presentazione con un ritardo superiore a 3 mesi, è prevista l'applicazione di una sanzione pari a 100 mila Euro. Se il ritardo è inferiore a tre mesi, o vengono trasmessi dati incompleti o non veritieri, si applica una sanzione da 10 mila a 50 mila Euro. In ogni caso, le sanzioni non possono superare l'importo cumulato di 1 milione di Euro per tutte le imprese localizzate in Italia.

È fatto inoltre obbligo alle imprese italiane di presentare all'Agenzia delle Entrate una dichiarazione annuale riguardante l'imposta minima integrativa, l'imposta minima suppletiva e l'imposta minima nazionale negli stessi termini previsti per la Comunicazione rilevante. Il versamento della relativa imposta andrà invece effettuato in due rate, per il 90% entro l'undicesimo mese successivo all'ultimo giorno dell'esercizio di riferimento, per il restante 10% entro il mese successivo al termine per la trasmissione della dichiarazione annuale.

Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni della riscossione dell'imposta nonché del contenzioso si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di imposte sul reddito.

Disposizioni transitorie e finali (artt. 54-61)

Le nuove disposizioni trovano applicazione per gli esercizi che decorrono dal **31 dicembre 2023**, ad eccezione delle disposizioni riguardanti l'applicazione dell'**imposta minima suppletiva** che troveranno applicazione in relazione agli esercizi che decorrono dal **31 dicembre 2024**.

8. Disposizioni in materia di documentazione dei disallineamenti da ibridi (Art. 61)

Il Decreto introduce un regime opzionale che, laddove siano rispettati specifici oneri documentali, permette ai contribuenti di beneficiare della disapplicazione delle sanzioni previste in caso di infedele dichiarazione per violazione delle norme in materia di disallineamenti da ibridi.

Nello specifico, l'esimente sanzionatoria è riconosciuta se nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna la documentazione (il cui contenuto è demandato a un decreto ministeriale da emanarsi entro 60 giorni dalla data in vigore del Decreto e, quindi, entro il 27 febbraio), avente data certa, idonea a consentire il riscontro dell'applicazione delle norme volte a neutralizzare i disallineamenti. Del possesso di tale documentazione, il contribuente deve dare tempestiva comunicazione all'Amministrazione finanziaria nei termini che saranno individuati dal predetto decreto ministeriale.

L'esimente sanzionatoria è estesa ai periodi di imposta precedenti a quello di entrata in vigore del Decreto a condizione che la documentazione sia predisposta con data certa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso alla data di approvazione del Decreto (ovvero entro il sesto mese successivo alla data di approvazione dell'emanando decreto ministeriale, se posteriore). Tuttavia, con riferimento a tali periodi di imposta, il contribuente può invocare l'esimente solo se la violazione non è stata già constatata e comunque non sono iniziati accessi, ispezioni, ve-

rifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati hanno avuto formale conoscenza.

La nuova disciplina dovrebbe trovare applicazione dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto (i.e., 2023 per i contribuenti "solari").



Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale.

La Newsletter è proprietà di
CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.

Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti trattati contattare:



Vittoria Segre | Partner
vittoria.segre@cms-aacs.com

Luca Vincenzi | Partner
luca.vincenzi@cms-aacs.com

Marco Federici | Senior Associate
marco.federici@cms-aacs.com

Marta Puccini | Senior Associate
marta.puccini@cms-aacs.com

Luca Scibelli | Senior Associate
luca.scibelli@cms-aacs.com

Saverio Brocchi | Associate
saverio.brocchi@cms-aacs.com

Paola Plantamura | Associate
paola.plantamura@cms-aac.com

Lorenzo Serena | Associate
lorenzo.serena@cms-aacs.com



Roma
Via Agostino Depretis, 86
00184
T - +39 06 478151

Milano
Galleria Passarella, 1
20122
T - +39 02 89283800



Your free online legal information service.

A subscription service for legal articles on a variety of topics delivered by email.
cms-lawnow.com

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

Uffici CMS:

Aberdeen, Abu Dhabi, Amsterdam, Antwerp, Barcelona, Beijing, Belgrade, Bergen, Berlin, Bogotá, Bratislava, Brisbane, Bristol, Brussels, Bucharest, Budapest, Casablanca, Cologne, Cúcuta, Dubai, Duesseldorf, Edinburgh, Frankfurt, Funchal, Geneva, Glasgow, Hamburg, Hong Kong, Istanbul, Johannesburg, Kyiv, Leipzig, Lima, Lisbon, Liverpool, Ljubljana, London, Luanda, Luxembourg, Lyon, Madrid, Manchester, Maputo, Mexico City, Milan, Mombasa, Monaco, Munich, Muscat, Nairobi, Oslo, Paris, Podgorica, Poznan, Prague, Reading, Rio de Janeiro, Riyadh, Rome, Santiago de Chile, São Paulo, Sarajevo, Shanghai, Sheffield, Singapore, Skopje, Sofia, Stavanger, Strasbourg, Stuttgart, Tel Aviv, Tirana, Vienna, Warsaw, Zagreb and Zurich.

cms.law