

La riforma della fiscalità internazionale

Riepilogo delle novità in materia di criteri di attribuzione della residenza fiscale, di agevolazioni per il trasferimento dall'estero di lavoratori o di attività economiche nonché di tassazione delle società estere (detenute da soggetti nazionali) e delle grandi multinazionali.

La riforma del sistema fiscale non poteva tralasciare gli aspetti relativi alla fiscalità internazionale con particolare riferimento ai presupposti di individuazione della residenza fiscale.

Il "decreto internazionalizzazione"¹, tuttavia, interviene a disciplinare in maniera organica tutti gli aspetti della fiscalità internazionale e delle relative discipline agevolative:

ARGOMENTO	RIFERIMENTO NORMATIVO (D.LGS. 209/2023)
Residenza delle persone fisiche	art. 1
Residenza delle persone giuridiche	art. 2
Disciplina delle C.F.C.	art. 3
Disposizioni in materia di aiuti di Stato	art. 4
Regime agevolativo lavoratori impatriati	art. 5
Trasferimento di imprese in Italia	art. 6
Global Minimum Tax	artt. 8 - 60

Residenza delle persone fisiche

In coerenza con la prassi internazionale, ed in continuità con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni, risultano prio-

ritariamente revisionati i presupposti per il riconoscimento della **residenza fiscale**².

Nel confermare il principio che la stessa si ha per realizzata in relazione alla permanenza sul territorio nazionale

1 D.Lgs. 27 dicembre 2023, n.209.

2 Revisione attuata mediante la modifica dell'articolo 2, comma 2 del TUIR (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

PelusoFiscoNews nr.05/2024 del 17/02/2024

per la maggior parte del periodo di imposta (183 giorni), vengono individuati **tre criteri, tra di loro alternativi**, idonei alla verifica del requisito:

- **residenza** (dimora abituale);
- **domicilio** (centro della sfera personale e familiare);
- **effettiva presenza fisica** sul territorio nazionale.

Rispetto alla precedente formulazione normativa vengono introdotti alcuni nuovi concetti in grado di incidere sensibilmente sulla definizione della residenza:

- il **computo delle frazioni di giorno**;
- la **mera presenza** sul territorio nazionale;
- una **nuova definizione di domicilio**.

Proprio tale ultimo aspetto riveste particolare rilievo ed interesse, in quanto incentra il concetto di domicilio nel **"luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari"** del contribuente, che va pertanto a sganciarsi dal centro degli interessi patrimoniali³.

Risulta parallelamente indebolita la presunzione assoluta di residenza legata all'iscrizione della persona fisica all'anagrafe della popolazione residente⁴ che diventa pertanto una mera **presunzione relativa** superabile di

fronte alla prova contraria fornita dal contribuente⁵.

Residenza delle società e degli enti

Specularmente, il decreto di riforma fiscale interviene a modificare anche gli articoli del TUIR che interessano le società di capitali ed enti nonché le società di persone⁶.

Anche in questo caso il rinnovato presupposto di residenza è verificato sulla base di tre criteri tra di loro alternativi:

- **sede legale**;
- **direzione effettiva**;
- **gestione ordinaria**.

Resta pertanto indiziaria l'ubicazione della sede legale, ma risultano modificati i precedenti riferimenti alla sede di amministrazione ed all'oggetto sociale sostituiti rispettivamente dal luogo dove vengono assunte le decisioni strategiche (direzione effettiva) e quello dove si verifica il compimento degli ordinari atti di gestione corrente⁷.

Regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati

L'attenzione del legislatore viene a porsi anche sul regime fiscale agevolato

3 Secondo la nozione civilistica (art. 43 c.c.) il domicilio di una persona coincide il "luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi".

4 Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) di cui all'art. 6 della l. 470 del 27 ottobre 1988.

5 Va tuttavia rimarcato che l'iscrizione all'AIRE resta un atto dovuto per il cittadino che si trasferisce all'estero e costituisce il presupposto per usufruire dei servizi consolari forniti dalle Rappresentanze all'estero, nonché per l'esercizio di importanti diritti, quali, per esempio, la possibilità di esercitare il diritto di voto per corrispondenza. La legge di bilancio 2024 (L. 213/2023) al co. 242 (art. 1) stabilisce la possibilità per i comuni di elevare sanzioni fino a 1.000,00 euro per la mancata iscrizione.

6 L'art. 2 del D.Lgs. 209/2023 modifica l'art. 73 co 3 e l'art. 5 co. 3 lett. d) del TUIR (d.P.R. 917/1986).

7 Il riferimento alla sede di amministrazione risulta modificato anche al comma 5-bis con riferimento alle società che detengono partecipazioni di controllo. Restano invece invariati i principi di determinazione della residenza fiscale per gli OICR e per i trust e istituti giuridici affini.

PelusoFiscoNews nr.05/2024 del 17/02/2024

previsto per i lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato. La previgente disciplina viene abrogata⁸

ed introdotta una nuova regolamentazione che prevede requisiti di accesso e di permanenza più stringenti:

REQUISITI	ANNO 2023 D.LGS. 147/2015	ANNO 2024 D.LGS. 209/2023
Residenza fiscale all'estero	2 periodi di imposta precedenti	Tre periodi di imposta precedenti (sei qualora l'attività è prestata per il medesimo datore di lavoro estero, o sette in caso di lavoro prestato per il medesimo datore di lavoro con attività lavorativa già esercitata in Italia prima del trasferimento all'estero)
Impegno a risiedere in Italia	2 anni	5 anni
Attività lavorativa	Prestata prevalentemente nel territorio italiano	Prestata prevalentemente nel territorio italiano. Possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione (D.Lgs. 108/2012 - D.Lgs. 206/2007)
Percentuale detassazione massima	90%	Riduzione del 50%, aumentata al 60% se il contribuente trasferisce figli minori (o in caso di nascita/adozione in corso di fruizione del regime agevolativo)

Trasferimento in Italia di attività economiche

Il trasferimento in Italia di attività economiche di impresa o di esercizio di arti e professioni in forma associata già esercitate all'estero (in paesi non compresi nell'UE o nello SEE) viene **incentivato con l'abbattimento del 50% dell'imponibile** ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, per il periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento e per i 5 periodi di imposta successivi⁹.

Regime fiscale società estere detenute da soggetti residenti

Le novità del decreto internazionalizzazione investono anche il regime fiscale delle C.F.C.¹⁰ prevedendo, tra l'altro che i

relativi redditi siano assoggettati a tassazione in Italia qualora il rapporto tra imposte risultanti dal bilancio (certificato all'estero) e utile ante imposte risulti inferiore al 15%.

Global minimum tax

Considerevole l'intervento del legislatore anche in materia di imposizione fiscale dei redditi realizzati dalle imprese localizzate in Italia appartenenti a un gruppo multinazionale o nazionale, con l'introduzione di un'imposta integrativa (che consenta di raggiungere una aliquota complessiva minima del 15%) al fine di riequilibrare l'imposizione fiscale scontata nei singoli paesi nei quali operano le grandi multinazionali¹¹.

⁸ Art. 16 D.Lgs. 147/2015 come modificato da ultimo dal "decreto crescita" D.L. 34/2019.

⁹ Agevolazione subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea (art. 108, paragrafo 3, trattato sul funzionamento dell'Unione Europea).

¹⁰ Acronimo di *Controlled Foreign Companies* - art. 167 TUIR.

¹¹ Trattasi del recepimento della direttiva UE 2022/2523.