

## Decreto Fiscalità Internazionale Le novità in materia di residenza fiscale e del regime degli “impatriati”

Sul Supplemento Ordinario alla Gazzetta Ufficiale numero 301 del 28 dicembre 2023 è stata pubblicata la Legge numero 209 del 27 dicembre 2023 (cd. Decreto Fiscalità Internazionale), in vigore dal 29 dicembre 2023.

La predetta disposizione normativa - attuativa della riforma fiscale recata dall'art. 3 della Legge delega n. 111 del 2023 - ha apportato importanti novità in materia diritto tributario internazionale tra cui spiccano quelle relative ai nuovi criteri per l'individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche e giuridiche e la nuova disciplina dei cd. “impatriati”, nonché quelle inerenti la disciplina delle *Controlled Foreign Companies* (CFC).

Di seguito se ne riporta una sintesi.

\*

### 1. Residenza fiscale delle persone fisiche.

Per ovviare ai profili di incertezza in merito alla corretta definizione di residenza e domicilio fiscale, l'art. 1 del Decreto Fiscalità Internazionale delinea in maniera più precisa i criteri che gli operatori devono valutare in concreto ai fini di poter radicare la residenza fiscale delle persone fisiche in Italia.

La disposizione normativa in commento riformula completamente il comma 2 dell'art 2 del TUIR.

A partire dal 1° gennaio 2024, si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta, tenuto conto anche delle frazioni di giorno, hanno la residenza ai fini

#### MILANO

Via Fontana 18 - 20122 Milano  
Tel. +39 02 7608211  
Fax +39 02 76082128  
segreteria.milano1@vrastudio.it

#### LODI

Via Gabba 7 - 26900 Lodi  
Tel. +39 0371 426484  
Fax +39 0371 423347  
segreteria.lodi@vrastudio.it

[www.vrastudio.it](http://www.vrastudio.it)



## FISCALE – SOCIETARIO | CIRCOLARE N. 2/2024

del codice civile e il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti.

In sintesi, rispetto al regime normativo precedente, il Decreto in commento:

- a. amplia la platea dei soggetti IRPEF poiché include tra i soggetti residenti in Italia anche a coloro che sono fisicamente presenti per la maggior parte del periodo di imposta nel territorio dello Stato;
- b. opera per la prima volta un riferimento valutativo alle frazioni di giorno;
- c. introduce un nuovo concetto di domicilio fiscale basato sul luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona.

Alla luce dei punti a) e c) è pertanto ridimensionato il dato formale dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente e il rilievo dei legami patrimoniali ed economici degli individui che vivono all'estero;

- d. disciplina una nuova previsione secondo la quale - salvo prova contraria - si presumono fiscalmente residenti in Italia anche le persone fisiche iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.

In altri termini, stante il punto d) che precede, l'iscrizione anagrafica non integrerà più una "presunzione assoluta" ma corrisponderà solamente una "presunzione relativa", potendo da oggi il contribuente fornire la prova contraria valida a dimostrare di non avere in Italia ai fini fiscali la residenza o il domicilio ovvero di non essere transitato nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo di imposta, anche considerando le frazioni di giorno.

\*

### 2. Residenza fiscale delle persone giuridiche.

Nell'intento di assicurare maggiore certezza giuridica in tale ambito, anche alla luce delle prassi internazionali e dei criteri per la definizione della residenza previsti dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni, il comma 2 del Decreto in commento ha riformulato il comma 3 dell'art. 5 e il comma 3 dell'articolo 73 del TUIR in materia di residenza fiscale delle persone giuridiche.

Con il predetto intervento normativo è stato eliminato il riferimento al criterio dell'oggetto principale (che ha dato luogo a controversie e rischi di doppia imposizione) e valorizzato il

## FISCALE – SOCIETARIO | CIRCOLARE N. 2/2024

luogo in cui sono assunte le decisioni ed eseguiti le attività gestorie, attinenti al normale funzionamento della società o ente nel suo complesso.

Dal 2024, la residenza di società ed enti viene ricondotta a tre criteri tra loro alternativi, quali:

- a. la “sede legale”, avente carattere formale, che rappresenta l'elemento di necessaria continuità con la normativa in vigore anteriormente alla riforma;
- b. la “sede di direzione effettiva”; e
- c. la “gestione ordinaria in via principale”.

Entrambi gli ultimi due criteri sono di natura sostanziale. Essi rappresentano gli aspetti innovativi della riforma in materia di fiscalità internazionale e riguardano rispettivamente (i) il luogo in cui sono assunte le decisioni strategiche e (ii) il luogo dove sono svolte concretamente, in via continua e coordinata, le attività di gestione corrente della società o dell'ente.

\*

### 3. Semplificazione alla disciplina delle società estere controllate.

L'art. 3 del Decreto Fiscalità Internazionale contiene un intervento di semplificazione in materia di società di imprese estere controllate (CFC).

In sintesi, la disciplina delle CFC prevede l'imputazione per “trasparenza” in capo al socio residente di tutti i redditi del soggetto non residente da questi controllato che sia localizzato in uno Stato a fiscalità privilegiata (cd. *effective tax rate test*) e che risulti titolare di determinati *passive income* (come i redditi di natura finanziaria) per almeno un terzo del totale, senza svolgere alcuna effettiva attività economica.

Le modifiche apportate alla disciplina CFC sono sintetizzabili come segue:

- è semplificato l'*effective tax rate test*, considerandosi residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata i soggetti passibili di una tassazione effettiva inferiore al 15% in base al rapporto tra (i) la somma delle imposte correnti e di quelle anticipate e differite iscritte nel bilancio d'esercizio del soggetto controllato e (ii) l'utile ante imposte dell'esercizio risultante dal predetto bilancio;
- è previsto che ai fini della verifica della tassazione effettiva nello Stato estero si deve

## FISCALE – SOCIETARIO | CIRCOLARE N. 2/2024

tener conto anche dell'imposta minima nazionale equivalente eventualmente assoluta dal soggetto estero nel rispetto della locale *global minimum tax*;

- è introdotto un regime opzionale alternativo rispetto a quello dell'*effective tax rate test* ai sensi del quale, in luogo dell'imputazione del reddito per "trasparenza" della controllata estera alla società controllante italiana, è possibile esercitare l'opzione per un'imposizione sostitutiva pari al 15% dell'utile contabile netto calcolato senza tener conto delle imposte sui redditi eventualmente assolte all'estero dalla controllata straniera<sup>1</sup>.

L'esercizio della predetta opzione per l'imposizione sostitutiva è (i) irrevocabile per tre periodi di imposta che si intendono tacitamente rinnovati se non revocati secondo i termini e le modalità previsti e (ii) subordinata alla circostanza che il bilancio del soggetto estero controllato sia stato previamente revisionato e certificato.

\*

### 4. Nuovo regime fiscale dei cd. "impatriati".

L'art. 5 del Decreto Fiscalità Internazionale ha disposto significative modifiche anche al regime fiscale dei cd. "impatriati".

La misura agevolativa attualmente vigente prevede la detassazione ordinaria pari al 50% del reddito imponibile<sup>2</sup> per coloro che rientrano o si trasferiscono in Italia dopo un periodo di residenza all'estero<sup>3</sup>.

Rispetto alla precedente versione, il Decreto delimita maggiormente l'ambito applicativo del regime in parola e reca una serie di restrizioni.

---

<sup>1</sup> La base imponibile su cui applicare tale imposta sostitutiva sarà pari al risultato economico di bilancio ante imposte della società controllata, ovvero della stabile organizzazione (previa sua autonoma determinazione del reddito rispetto alla casa madre). Tale risultato contabile sarà quello risultante a seguito dell'applicazione dei principi contabili utilizzati ai fini del bilancio consolidato, senza tuttavia considerare le rettifiche di consolidamento e le eventuali svalutazioni dei valori degli attivi.

<sup>2</sup> Nel regime precedente la detassazione ordinaria era prevista al 70% del reddito imponibile.

<sup>3</sup> La detassazione è eccezionalmente elevata al 60% per coloro che hanno almeno un figlio minore residente a carico.

## FISCALE – SOCIETARIO | CIRCOLARE N. 2/2024

Sotto il profilo soggettivo, infatti, si circoscrive l'agevolazione ai lavoratori dipendenti (e assimilati a quest'ultimi) e ai lavoratori autonomi che siano in possesso di requisiti di elevata specializzazione o qualificazione. È richiesto, inoltre, il possesso di un titolo di istruzione superiore (laurea o successivi) di durata almeno triennale oltre alla qualifica professionale superiore.

Per quanto concerne, invece, l'ambito oggettivo di applicazione del regime in commento - ferma restando la necessità di prestare l'attività lavorativa per la maggior parte del periodo di imposta nel territorio dello Stato - l'art. 5 del Decreto prevede:

- un tetto massimo dei redditi agevolabili pari a Euro 600.000,00, non potendo pertanto fruire dell'incentivo l'eccedenza rispetto a tale ammontare che dunque verrà tassata secondo le regole ordinarie<sup>4</sup>;
- l'estensione a 5 anni del periodo minimo di permanenza nel territorio dello Stato *post* trasferimento della residenza<sup>5</sup> (ovvero il periodo di imposta di trasferimento della residenza e i 4 anni successivi);
- l'incremento a 3 anni<sup>6</sup> del requisito minimo di residenza fiscale all'estero prima del trasferimento.

È inoltre stabilito che in caso di trasferimento in Italia presso lo stesso datore di lavoro estero o appartenente allo stesso gruppo di imprese, il requisito minimo della permanenza all'estero per 6 o 7 periodi di imposta a seconda che il lavoratore sia impiegato o meno in Italia dallo stesso datore di lavoro impresa del medesimo gruppo;

Rispetto alla precedente versione non è più previsto il prolungamento dell'agevolazione dei cd. impatriati in presenza di specifiche situazioni familiari o patrimoniali, né tantomeno è stata riproposta la detassazione del reddito al 90% per quei lavoratori che trasferiscono la

---

<sup>4</sup> Resta fermo l'ulteriore limite triennale previsto per gli aiuti di Stato *de minimis* previsto per i redditi da lavoro autonomo.

<sup>5</sup> Precedentemente il requisito prevedeva il limite temporale di 2 anni.

<sup>6</sup> Era previsto lo stesso limite temporale di 2 anni.

## FISCALE – SOCIETARIO | CIRCOLARE N. 2/2024

residenza nel Mezzogiorno.

\* \* \*

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Villa Roveda Associati