

Fiscalità internazionale

Global Minimum Tax

Il DLgs n. 209/2023 (articoli 8-60) recepisce la disciplina della Global Minimum Tax, prevista dalla Direttiva UE 2022/2523.

L'obiettivo di questa nuova disciplina è contrastare la competizione fiscale dannosa tra gli Stati mediante l'introduzione di regole comuni che garantiscono – con riferimento ai grandi gruppi operanti in più Paesi – l'assoggettamento a un livello minimo di tassazione del 15% in ciascun Paese.

Di seguito si analizzano le principali novità introdotte dal decreto delegato. Per tutti i dettagli si rinvia alla Guida correlata.

Imposizione integrativa - Meccanismi di prelievo

In capo ai gruppi (nazionali e multinazionali) con ricavi consolidati superiori a 750 milioni di euro, è prevista l'applicazione di un'imposizione integrativa qualora l'aliquota di imposizione effettiva (cosiddetta "Effective Tax Rate", ETR), data dal rapporto tra imposte e reddito e determinata avendo riguardo a ciascuna giurisdizione, sia inferiore al 15%.

L'imposizione integrativa (cosiddetta "Top-Up Tax") viene prelevata in Italia attraverso le imposte di seguito riportate.

| | |
|---|---|
| Imposta minima nazionale (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT) | È dovuta in relazione alle imprese di un gruppo multinazionale o nazionale soggette ad una bassa imposizione localizzate in Italia |
| Imposta minima integrativa (Income Inclusion Rule, IIR) | È dovuta da controllanti localizzate in Italia di gruppi multinazionali o nazionali in relazione alle imprese soggette ad una bassa imposizione facenti parte del gruppo |
| Imposta minima suppletiva (Undertaxed Payments Rule, UTPR) | È 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 |
| Applicazione in Italia della Global Minimum Tax | |
| Tipologia d'imposta | Soggetti interessati |

Regole di priorità

L'imposta minima nazionale (QDMTT), che è prevista in modo opzionale dalla direttiva, prevale sull'imposta minima integrativa (IIR) e sull'imposta minima suppletiva (UTPR) attivabili da Paesi esteri.

Dato che l'Italia ha deciso di adottare l'imposta minima nazionale (QDMTT), l'imposta minima integrativa (IIR) sarà effettivamente dovuta dalla controllante italiana solo nel caso in cui i Paesi esteri in cui sono localizzate le società controllate non dovessero introdurre un'imposta minima nazionale. Considerazioni analoghe vanno fatte per l'imposta minima suppletiva (UTPR) che si applicherà in Italia solo al verificarsi di due condizioni: la mancata implementazione dell'imposta minima nazionale (QDMTT) nel paese di localizzazione della controllata e la mancata implementazione dell'imposta minima integrativa (IIR) nel Paese della capogruppo.

Decorrenza

Questa nuova disciplina si applica dagli esercizi che decorrono a partire dal 31 dicembre 2023 (dal 2024 per i soggetti "solari"), ad eccezione delle disposizioni riguardanti l'imposta minima suppletiva che si applicano dagli esercizi che decorrono a partire dal 31 dicembre 2024 (dal 2025 per i soggetti "solari").

Vuoi approfondire la tematica della riforma fiscale?

Il Settore Fisco e Diritto d'impresa è a tua disposizione:

telefono: 02 58370267/308

email: fisc@assolombarda.it

Non sei associato e vuoi ricevere le informazioni introdotte dal Decreto Legislativo?

[Contattaci >](#)

Fiscalità internazionale

Controlled Foreign Companies

L'art. 3 del [D.Lgs. n. 209/2023](#) interviene sul regime delle CFC (art. 167, Tuir), con la finalità di semplificarlo e di coordinarlo con la nuova disciplina della Global Minimum Tax.

È confermato il principio generale che sottende il regime CFC ossia l'imputazione per trasparenza del reddito della società controllata estera se si verificano congiuntamente le seguenti condizioni:

la controllata estera è assoggettata a una tassazione effettiva inferiore al livello "congruo" previsto dall'art. 167, c. 4, lett. a, del Tuir;

i proventi realizzati dalla controllata estera, per oltre un terzo, sono qualificabili come "passive income" (redditi principalmente di natura finanziaria) di cui all'art. 167, c. 4, lett. b, del Tuir.

Il D.Lgs. 209/2023 semplifica la verifica del livello impositivo della società controllata estera stabilendo che essa è assoggettata al regime delle CFC se la tassazione effettiva calcolata sui dati di bilancio (rapporto tra la somma delle imposte correnti e delle imposte anticipate/differite e l'utile ante imposte) è inferiore al 15%.

Questo nuovo criterio sostituisce quello "ordinario" in base al quale la controllata estera è soggetta alle regole CFC se la tassazione effettiva è inferiore alla metà della cosiddetta "tassazione virtuale domestica" ossia la tassazione che la controllata estera avrebbe subito se fosse stata residente in Italia.

| | |
|---|---|
| Proventi della controllata estera qualificabili come "passive income" per oltre un terzo | Condizione invariata |
| Tassazione effettiva della controllata estera inferiore alla metà della tassazione virtuale domestica | Tassazione effettiva (rapporto tra la somma delle imposte correnti e delle imposte anticipate e differite e l'utile ante imposte) della controllata estera inferiore al 15% |
| Condizioni per l'applicazione della disciplina CFC | |
| Vecchia disciplina (fino al 2023) | Nuova disciplina (dal 2024) |

Per applicare il nuovo criterio è necessario che il bilancio della controllata estera sia certificato e utilizzato dal revisore del soggetto controllante per il bilancio consolidato. Se il bilancio non soddisfa tali requisiti (o se la tassazione effettiva è inferiore al 15%), occorre verificare la tassazione effettiva della controllata estera applicando il criterio "ordinario".

Le modifiche alla disciplina delle CFC decorrono dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 29.12.2023 (data di entrata in vigore del decreto), ossia dal 2024 per i soggetti "solari".

Regime opzionale alternativo alla disciplina CFC

L'articolo 3 del Decreto 209/2023 introduce una nuova disposizione per semplificare la determinazione della tassazione effettiva del soggetto controllato non residente, sia in relazione alla base imponibile sia in relazione all'aliquota impositiva da calcolare.

In particolare, in alternativa al nuovo regime previsto dal comma 4, lettera a) dell'articolo 167 del TUIR, il comma 4-ter offre ai soggetti controllanti residenti, con riferimento ai soggetti controllati non residenti, la possibilità di corrispondere un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 15% dell'utile contabile netto dell'esercizio, calcolato senza tenere in considerazione le imposte che hanno concorso a determinare detto valore, la svalutazione di attivi e gli accantonamenti a fondi rischi.

Il regime opzionale consente, quindi, al soggetto residente di evitare l'imputazione per trasparenza del reddito della controllata estera e il raffronto tra il livello di tassazione effettiva estera e quello di tassazione virtuale interna.

Con il [provvedimento n. 213637](#), pubblicato lo scorso 30 aprile 2024, l'Agenzia delle entrate ha disposto le modalità applicative della nuova disposizione, definendo le modalità di esercizio dell'opzione e di pagamento dell'imposta del 15% calcolata sull'utile contabile netto della controllata.

Fiscalità internazionale

Regime fiscale del reshoring

L'art. 6 del [D.Lgs. n. 209/2023](#) introduce un regime fiscale agevolato per i redditi derivanti da attività di impresa e dall'esercizio di arti e professioni esercitate in forma associata trasferite in Italia da Paesi extra Ue.

Tali redditi concorrono alla formazione della base imponibile Ires/Irpef e Irap:

per il 50% del loro ammontare
per 6 periodi d'imposta (a partire dal periodo di imposta in corso al momento in cui avviene il trasferimento).

Non sono agevolabili le attività esercitate nel territorio dello Stato nei 24 mesi antecedenti il trasferimento.

È previsto un meccanismo di "recapture" se, nei 5 periodi d'imposta successivi alla scadenza del regime agevolato (10 per le grandi imprese), le attività impatriate vengono riportate all'estero.

La misura si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 29.12.2023 (data di entrata in vigore del Decreto), ossia dal 2024 per i soggetti "solari", ma la sua efficacia è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea.

| | |
|------------------------------|---|
| Redditi agevolabili | Redditi derivanti da attività d'impresa e professionali in forma associata, purché non esercitate in Italia nei 24 mesi precedenti l'impatrio |
| Agevolazione | Tassazione Ires/Irpef e Irap sul 50% della base imponibile |
| Durata del beneficio | 6 periodi d'imposta |
| Decorrenza | Dal 2024 con efficacia subordinata all'autorizzazione della Commissione europea |
| Regime fiscale del reshoring | |

Fiscalità internazionale

Residenza delle persone giuridiche

L'art. 2 del [D.Lgs. 209/2023](#) modifica i criteri con i quali è determinata la residenza fiscale delle società e degli enti (art. 73, c. 3, Tuir).

Si rinvia alla Sezione "[I redditi delle società e l'Irap](#)".

Fiscalità internazionale

Residenza delle persone fisiche

L'art. 1 del [D.Lgs. 209/2023](#) modifica i criteri con i quali è determinata la residenza fiscale delle persone fisiche (art. 2, Tuir).

Si rinvia alla Sezione "[I redditi delle persone fisiche](#)".