

fidinam & Partners

Consulenza fiscale, legale e societaria

NEWS

In questo numero:

Europa: Entrata in vigore dal 1. gennaio 2024 della Global Minimum Tax – Pillar Two

Italia: La nuova residenza fiscale delle persone fisiche in Italia

Svizzera: Classificazione e trattamento fiscale dei Token



Innovazione, flessibilità e competenza

EUROPA: ENTRATA IN VIGORE DAL 1. GENNAIO 2024 DELLA GLOBAL MINIMUM TAX – PILLAR TWO

A partire dal 1. gennaio 2024 è entrata in vigore in diversi Paesi europei ed alcuni extra-europei la Global Minimum Tax, prevista dal *Global Anti-Base Erosion Model Rules - Pillar Two* ("GloBE") dell'OECD (Organisation for Economic Co-Operation and Development) sottoscritto da più di 130 Paesi membri nell'ottobre del 2021. In tale occasione si è raggiunto un accordo sulla riforma della tassazione internazionale, introducendo un'im-

posizione minima del 15% per i gruppi multinazionali o nazionali di imprese, aventi ricavi annui pari o superiori a 750 milioni di euro.

L'Unione Europea ha introdotto la Global Minimum Tax mediante la direttiva UE 2022/2523 ("Intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala nell'Unione") del Consiglio del 14.12.2022. L'introduzione dell'imposta integrativa minima avviene tramite tre regole generali:

- la regola prioritaria dell'Imposta minima nazionale (*Domestic Minimum Top-up Tax*)

dovuta in relazione a tutte le imprese di un gruppo multinazionale o nazionale soggette ad una bassa imposizione in quel Paese (ossia *effective tax rate* inferiore al 15%);

- la regola generale dell'Imposta minima integrativa (*Income Inclusion Rule*) dovuta dalle società capogruppo (entità controllante di ultimo livello di un gruppo multinazionale o nazionale) in relazione alle società partecipate che scontano una tassazione inferiore al 15% nel Paese in cui sono localizzate;
- la regola secondaria dell'Imposta minima suppletiva (*Undertaxed Payment Rule*) dovuta da una o più imprese di un gruppo multinazionale localizzate in un determi-

nato Paese in relazione ad imprese dello stesso Gruppo che sono localizzate in Paesi a bassa imposizione in cui non è stata applicata (in tutto o in parte) l'imposta minima integrativa equivalente in altri Paesi.

Alla data del 2 febbraio 2024 i seguenti diciotto Stati europei hanno recepito la direttiva UE sulla Global Minimum tax nella propria legislazione nazionale: Austria, Belgio, Bulgaria, Croazia, Repubblica Ceca, Danimarca, Finlandia, Francia, Germania, Ungheria, Irlanda, Italia, Lussemburgo, Olanda, Romania, Slovacchia, Slovenia e Svezia. Ai rimanenti nove Stati (Estonia, Grecia, Spagna, Cipro, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia e Portogallo) è stata notificata nel corso del mese di gennaio dalla Commissione Europea una lettera formale di messa in mora, concedendo loro due mesi di tempo per recepire la direttiva o presentare le proprie osservazioni.

Tutti i diciotto Paesi europei che hanno già recepito la direttiva UE (ad eccezione della Slovacchia) hanno introdotto l'Imposta minima nazionale e l'Imposta minima integrativa a partire dall'esercizio successivo al 31 dicembre 2023, mentre l'Imposta minima suppletiva sarà introdotta solamente a partire dall'esercizio successivo al 31 dicembre 2024.

La Slovacchia ha esercitato il diritto previsto dall'art. 50 della direttiva UE, che consente ai Paesi con meno di dodici società capogruppo che ricadono nell'ambito di applicazione della direttiva, di poter posporre l'implementazione dell'Imposta minima integrativa e dell'Imposta minima suppletiva per un periodo di 6 anni consecutivi a partire dall'esercizio successivo al 31 dicembre 2023.

Il Liechtenstein ha già introdotto nella propria legislazione la Global Minimum Tax a partire dal 1. gennaio 2024, implementando l'Imposta minima nazionale, l'Imposta integrativa e quella suppletiva, in linea con l'Unione Europea.

Altri Paesi non appartenenti all'Unione Europea quali la Norvegia, il Regno Unito, la Malesia ed il Vietnam hanno già recepito la Global Minimum Tax a partire dal 1. gennaio 2024 limitandosi, per il momento, ad introdurre l'Imposta minima nazionale e l'Imposta integrativa.

La Global Minimum Tax è in vigore anche in Svizzera dal 1. gennaio 2024 ma, per il momento, limitatamente all'Imposta minima nazionale, mentre in Giappone è stata introdotta la sola Imposta minima integrativa.

Infine si segnala che Mauritius, Qatar ed Emirati Arabi Uniti hanno approvato l'introduzione della Global Minimum Tax nelle rispettive legislazioni ma al momento non se ne conoscono i dettagli.

Per ulteriori informazioni rivolgersi a:
 fabrizio.ghidini@fidinam.ch

ITALIA: LA NUOVA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE IN ITALIA

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del D.Lgs. 27 dicembre 2023 n. 209 (cd. decreto internazionalizzazione), avvenuta lo scorso 28 dicembre 2023, hanno trovato attuazione le modifiche al sistema tributario italiano in materia di fiscalità internazionale previste dall'art. 3 comma 1 lett. c), d), e) ed f) della L. 111/2023 (cd. legge delega di riforma fiscale).

Fra le diverse novità introdotte, nel prosieguo si avrà modo di illustrare quella relativa alla rideterminazione dei criteri di collega-

mento della residenza fiscale delle persone fisiche previsti dall'art. 2 del DPR 22 dicembre 1986 n. 917 (Tuir).

I nuovi criteri di collegamento della residenza fiscale delle persone fisiche

Nello specifico, infatti, l'art. 1 del D.Lgs. n. 209/2023 ha proceduto a riscrivere il comma 2 dell'art. 2 del Tuir, ovvero la norma che contiene i criteri individuati dal sistema tributario italiano per stabilire la residenza delle persone fisiche. Per comprendere la portata di tali modifiche, è opportuno riportare la successiva tabella attraverso la quale è facilmente confrontabile il testo previgente dell'art. 2 rispetto alla versione innovata dal Decreto internazionalizzazione.

Prima della riforma, erano considerate residenti in Italia le persone che – alternativamente e per la maggior parte del periodo d'imposta (i.e. 183 giorni, 184 negli anni bisestili) – risultavano iscritte all'Anagrafe della Popolazione Residente o che avevano in Italia il domicilio oppure la residenza ai sensi del Codice Civile (c.c.). Proprio il generico riferimento alle definizioni civilistiche di

Art. 2 DPR. N. 917/86

Versione previgente	Versione introdotta dal D. Lgs. n. 209/2023
1. Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.	Immutato
2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.	2. 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.
2-bis. Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.	Immutato

residenza e, soprattutto, di domicilio, ha dato origine nel tempo ad orientamenti giurisprudenziali e di prassi discordanti nel valorizzare in alcuni casi i rapporti familiari mentre in altri quelli economici, rendendo non sempre facile la corretta integrazione della residenza fiscale in Italia e dando luogo, conseguentemente, all'instaurarsi di molteplici contenziosi.

Per dirimere tali incertezze, con la citata riforma è stato previsto che – con decorrenza dal 1. gennaio 2024 – sono da considerarsi residenti le persone che per la maggior parte dell'anno abbiano la residenza ai sensi del c.c. o il domicilio in Italia, ovvero siano ivi presenti. In particolare – e diversamente da quanto previsto in precedenza – la stessa norma specifica come per domicilio debba intendersi *“il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona”*.

Ulteriori elementi di novità introdotti dalla riforma sono relativi:

- alla nuova rilevanza, ai fini del computo dei giorni trascorsi in Italia o all'estero, anche delle frazioni di giorno;
- all'inserimento di un nuovo criterio di collegamento relativo alla presenza sul territorio italiano;
- al “declassamento” dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente a presunzione relativa di residenza per la quale è quindi ora possibile fornire prova contraria volta a dimostrare l'effettiva residenza fiscale estera.

Conclusioni critiche

In attesa dei primi chiarimenti ufficiali, non si può non rilevare in prima battuta come, sebbene l'intervento di riforma fosse volto ad una semplificazione, scelte come quella di prediligere gli interessi affettivi, che nel contesto sociale attuale si caratterizzano per peculiarità e mobilità molto lontane dal concetto più tradizionale di relazioni personali e familiari, al pari di quelle di dare rilevanza alle frazioni di giorno nel computo del periodo di permanenza in uno Stato e di valorizzare la presenza in Italia, abbiano nei fatti aggiunto ulteriori elementi di complessità nella valutazione/individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche in Italia. Inoltre, non va taciuto come la riforma sia stata un'occasione, purtroppo persa, per inserire all'interno della normativa italiana un'apposita previsione sul frazionamento del periodo d'imposta (cd. Split year) che avrebbe consentito così di risolvere più agevolmente i casi di doppia residenza fiscale che

spesso scaturiscono nelle fattispecie di trasferimento di residenza delle persone fisiche in corso d'anno.

Per ulteriori informazioni rivolgersi a:
 luca.guidotti@fidinam.ch

SVIZZERA: CLASSIFICAZIONE E TRATTAMENTO FISCALE DEI TOKEN

In questi ultimi anni l'adozione degli investimenti per mezzo delle criptovalute ha avuto una crescente importanza economica che necessita di comprendere al meglio le implicazioni fiscali che ne derivano. Per cercare di rispondere alle domande di coloro che hanno investito in criptovalute, l'AFC ha emanato a fine 2021 un documento che permette di determinare quali imposte vengono prese in considerazione al momento in cui una persona fisica decide di investire in questi prodotti. Questo documento si concentra sulle imposte sul reddito e sul patrimonio a livello di beneficiario effettivo.

Attualmente siamo in presenza di 3 tipologie di Token.

Token di pagamento

I token di pagamento (payment token) sono valori digitali che possono essere utilizzati come mezzi di pagamento in funzione della loro diffusione e infrastruttura. L'emittente non ha alcun obbligo di effettuare un determinato pagamento o erogare una prestazione nei confronti dell'investitore.

I token di pagamento sono trattati come se fossero conti in valuta estera e qualificati come sostanza mobiliare. Per i motivi che precedono, a livello cantonale il loro valore viene considerato per l'imposta cantonale sulla sostanza.

Quando si è in presenza di attività di Mining, i criteri per un'attività indipendente sono dati. Pertanto gli utili determinati da questa attività sono imposti.

Lo staking produce, dopo il periodo di attesa, un utile che viene tassato come reddito da sostanza mobiliare.

Il termine “airdrop” proviene dalla lingua inglese e significa “caduto dall'aria”. In definitiva, ciò significa che certi token vengono assegnati gratuitamente. Un possessore di criptovaluta riceve unità aggiuntive della cripto-

tovaluta senza dover fare nulla. Non deve quindi pagare la criptovaluta ricevuta tramite un airdrop. Gli airdrop sono tassabili al momento della loro attribuzione al valore venale come provento da sostanza mobiliare.

Dai proventi da sostanza mobiliare possono essere dedotti i costi che hanno un nesso causale diretto con il conseguimento del reddito e che sono necessari alla gestione dell'elemento della sostanza (art. 32 cpv. 1 LIFD). Per contro, non sono deducibili i costi delle transazioni che sono direttamente legati all'acquisizione, al trasferimento o alla vendita degli elementi della sostanza.

Token d'investimento

Contrariamente ai token di pagamento, i token d'investimento emessi nell'ambito di una ICO o ITO rappresentano diritti valutabili in denaro nei confronti della controparte o dell'emittente. Tali diritti consistono in un'indennità fissa o in una determinata partecipazione dell'investitore, da definirsi anticipatamente, ad un determinato valore di riferimento della società emittente.

I token d'investimento si suddividono in 3 ulteriori categorie:

- **token basati sul capitale di terzi:** questi token comprendono un obbligo legale o di fatto dell'emittente al rimborso della totalità o di una parte considerevole dell'investimento nonché all'eventuale versamento di interessi; questi token sono parificati a delle obbligazioni con diritto ad un interesse, che devono essere considerati come sostanza mobiliare e valutati per l'imposta sulla sostanza. Inoltre, avendo all'interno una componente di interessi, il versamento periodico è soggetto all'imposta sul reddito.
- **token d'investimento su base contrattuale:** questi token non prevedono nessun obbligo dell'emittente al rimborso dell'investimento. Il diritto dell'investitore si riferisce ad una prestazione finanziaria calcolata in funzione di un determinato indicatore dell'emittente o ad un pagamento in contanti, corrispondente ad una quota proporzionale dell'utile d'esercizio annuale e/o del ricavo risultante dalla liquidazione. I pagamenti sono qualificati come reddito da capitale mobile e imposti come reddito imponibile. Eventuali perdite di capitale non possono essere considerate in deduzione essendo sostanza privata. Il valore di questi token viene considerato per l'imposta sulla sostanza cantonale.

- **token d'investimento con diritti di partecipazione:** questi token costituiscono diritti di partecipazione quali azioni o buoni di partecipazione. Il diritto agli utili proporzionale è regolato dagli statuti. I pagamenti sono qualificati come dividendi e imposti come reddito imponibile. Il valore di questi token viene considerato per l'imposta sulla sostanza cantonale.

Token di utilizzo

Contrariamente ai token d'investimento, i token di utilizzo (utility token) emessi nell'ambito di una ICO o ITO non rappresentano un diritto valutabile in denaro sotto forma di indennità fissa o di una determinata

partecipazione al risultato aziendale dell'emittente. I token di utilizzo conferiscono all'investitore il diritto di utilizzare servizi digitali, in genere resi disponibili principalmente su una piattaforma (decentralizzata). Di solito questi servizi sono erogati per il tramite di un'infrastruttura blockchain, laddove il diritto dell'investitore di accedere all'utilizzo digitale mediante i token è limitato alla piattaforma e al servizio specifici. Non avendo nessun diritto di rimborso questi token non generano alcun reddito pertanto non vengono considerati per l'imposta sul reddito. Sono invece considerati quale sostanza imponibile per l'imposta sulla sostanza cantonale. L'utile in capitale per l'acquisto e la vendita degli stes-

si beneficia, come per il resto della sostanza privata, della totale esenzione. Questo se il contribuente non viene considerato commerciante professionale di titoli.

Conclusione

Come abbiamo potuto vedere precedentemente a dipendenza del token che si detiene si può andare incontro a differenti problematiche fiscali. Siamo a disposizione per una valutazione più approfondita al fine di dichiarare la detenzione in modo corretto.

Per maggiori informazioni rivolgersi a:
rudy.summerer@fidinam.ch

Qualora foste interessati a ricevere la Fidinam & Partners NEWS in versione elettronica è sufficiente collegarsi al sito www.fidinam-and-partners.ch e richiedere l'abbonamento gratuito alla pagina Fidinam News.



Fidinam & Partners su LinkedIn

Scansioni il codice QR con il suo telefonino per collegarsi al nostro account LinkedIn e rimanere sempre aggiornati sulle novità fiscali.

Ogni sforzo è stato fatto per garantire l'accuratezza delle informazioni contenute nella presente pubblicazione. Tuttavia consigliamo di indirizzarsi a consulenti di fiducia per l'esame relativo ad ogni caso concreto. Le informazioni contenute non sono in alcun modo vincolanti e decliniamo pertanto ogni responsabilità.