

Il trasferimento della residenza fiscale in Italia: l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero.

Paola Bartoli

**Direttore Ufficio fiscalità internazionale imposte dirette
Agenzia delle entrate**

Trascrizione della relazione presentata al convegno/tavola rotonda del 5 dicembre 2017

Le nuove misure di attrazione degli investimenti esteri in Italia: strategie, normativa, procedure e punti di vista.

[< Torna all'indice](#)

Il tema che tratterò riguarda il particolare regime attrattivo che è stato introdotto in Italia dalla legge di bilancio 2017. Si tratta del regime attrattivo dei soggetti contribuenti, chiamati ad alto reddito e patrimonio, che vengono a trasferire la loro residenza fiscale in Italia. I riferimenti normativi sono l'articolo 24 *bis* del Testo unico sulle imposte e sui redditi (TUIR) ed il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate che è stato emanato l'8 marzo scorso e che dà le modalità attuative di questo nuovo regime.

A chi è rivolto questo regime attrattivo? È un regime fiscale rivolto esclusivamente alle persone fisiche al ricorrere di particolari condizioni. In realtà non si tratta di una novità assoluta nel panorama internazionale, perché già molti altri Stati, anche Stati europei, hanno introdotto nei rispettivi ordinamenti dei regimi fiscali analoghi a quello introdotto adesso in Italia. Il nostro regime è disciplinato dall'articolo 24 *bis* del TUIR e, come ho detto, si rivolge alle persone fisiche. I requisiti e i presupposti applicativi per fruire di questo regime sono i seguenti.

Innanzitutto il trasferimento della residenza fiscale in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del testo unico. Ricordo che le disposizioni del nostro ordinamento interno radicano la residenza in Italia da parte di un soggetto al ricorrere di uno dei tre criteri. Innanzitutto, questo individuo deve avere, per la maggioranza del periodo d'imposta, l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, oppure deve aver fissato in Italia la residenza o il domicilio ai sensi del codice civile. Naturalmente si deve trattare per poter fruire del beneficio fiscale di un trasferimento effettivo. In Italia, non deve essere stato residente nel nostro paese almeno in nove periodi di imposta dei dieci precedenti quello di efficacia dell'opzione. Naturalmente questo regime è rivolto anche ai cittadini italiani che intendono rientrare in Italia dopo aver risieduto all'estero, l'importante che siano soddisfatte queste condizioni, quindi, della residenza effettiva in Italia, del rientro effettivo in Italia, e della residenza all'estero per almeno nove periodi di imposta precedenti all'esercizio dell'opzione.

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione di questa disciplina, la principale agevolazione consiste nel tassare ad imposta sostitutiva dell'IRPEF tutti i redditi prodotti all'estero

da questo soggetto residente. Viceversa, in una situazione ordinaria nel nostro ordinamento tributario vige il *Worldwide Tax Principle*, nel senso che tutti i redditi prodotti da un soggetto residente sono assoggettabili in Italia. Quindi, si viene ad introdurre una deroga a questo principio di tassazione su base mondiale. Il neo residente che accede a questo nuovo regime, potrà pagare un'imposta sostitutiva che è stata stabilita in misura forfettaria pari a 100.000 euro su tutti i redditi prodotti all'estero. Perciò, questi redditi prodotti all'estero sconteranno esclusivamente questa tassazione sostitutiva forfettaria; non concorreranno quindi alla formazione del reddito complessivo soggetto ad aliquota progressiva IRPEF in Italia e non sconteranno nessun altro tipo di imposta neanche, ad esempio, ritenuta in ingresso sui flussi reddituali che il soggetto new resident riceverà dall'estero.

Probabilmente, trattandosi di redditi di fonte estera sconteranno le imposte, come sempre, anche all'estero, perché di solito vige il principio della tassazione nel luogo in cui il reddito viene prodotto. I centomila euro sarebbero aggiuntivi, ma sarebbero stati comunque pagati in Italia. La differenza è che quando il reddito concorre alla formazione del reddito complessivo, il soggetto persona fisica viene assoggettato a IRPEF progressiva e di solito lo Stato di residenza concede un credito di imposta estero per le imposte che vengono pagate nell'altro Stato. Qui si ragiona in modo diverso. Questa imposta sostitutiva, come dicevo prima, sostituisce tutte le imposte sui redditi, e quindi anche le eventuali tassazioni in ingresso, e viene riconosciuta a prescindere dall'ammontare, della natura, dalla tipologia di reddito che viene prodotto all'estero, e dall'entità del reddito prodotto all'estero. Non scatta l'aliquota progressiva, è escluso dal calcolo del reddito complessivo. Tuttavia non viene riconosciuto il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero su questi redditi che vengono assoggettati ad imposta sostitutiva. Questo in base alle regole ordinarie, ma viene comunque precisato nella legge di bilancio 2017.

È un regime opzionale, nel senso che il contribuente ha la facoltà di sceglierlo, e questa scelta deve essere effettuata nella dichiarazione dei redditi da presentare entro il termine della dichiarazione dei redditi del periodo di imposta dal quale s'intende accedere a regime. Il primo periodo di imposta in cui si può accedere è il 2017.

Un altro aspetto importante è che questo regime agevolativo non solo può essere fruito dal contribuente che sposta la sua residenza in Italia, ma anche dai suoi familiari. Può estendere lo stesso regime, con gli stessi effetti, anche ai familiari. Qui si fa riferimento alle persone tenute all'obbligo degli alimenti elencate nell'articolo 433 del codice civile. A differenza del cosiddetto contribuente principale il familiare pagherà un'imposta sostitutiva su tutti i redditi prodotti all'estero pari a 25.000 euro. Questa opzione, in qualche modo collegata all'opzione del contribuente principale, naturalmente seguirà le sorti del regime fruito dal contribuente principale.

Come ho detto si tratta di un'opzione facoltativa, un regime facoltativo e quindi il contribuente è libero di decidere se optare o meno per questo nuovo regime a seconda della convenienza ed è libero di revocarlo in qualsiasi periodo di imposta. È importante notare che questo regime agevolativo, come in tutti gli Stati in cui è previsto un regime analogo, ha durata limitata. Però, in Italia, a differenza degli altri Stati, anche europei, questo regime può essere fruito per un massimo di 15 anni, cioè un arco temporale piuttosto importante.

Tornando al trattamento dei familiari, se il soggetto contribuente principale volesse revocare la scelta di questo regime, anche familiari decadranno dal beneficio. Al familiare rimarrebbe

comunque la possibilità di continuare a fruire del regime in qualità di contribuente principale, per il quale loro stessi possono optare. Naturalmente in questo caso non pagheranno più i 25 mila euro come imposta, ma l'imposta in misura piena pari a 100.000 euro. Naturalmente per ciascun periodo di imposta per cui è valevole l'opzione. In ogni caso, anche il familiare che cambia "veste", e da familiare diventa contribuente principale, non potrà fruire dell'agevolazione per un periodo superiore a 15 anni, calcolando nel computo dei 15 anni sia il periodo in cui questo soggetto ha fruito del regime in qualità di familiare, sia computando gli anni in cui questo soggetto ha fruito del regime in qualità di contribuente principale.

L'unica eccezione a questo regime che il Legislatore ha previsto riguarda le plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate. Senza entrare nei tecnicismi, vorrei soltanto far capire che questa disposizione è di carattere antielusivo, cioè tira fuori dall'imposta forfettaria le plusvalenze da cessione di partecipazioni per evitare fenomeni elusivi, cioè evitare che un soggetto che ha intenzione di cedere pacchetti azionari rilevanti, quindi che sa già di realizzare delle plusvalenze, dei *capital gain*, piuttosto rilevanti, possa trasferirsi in Italia per pagare un'imposta forfettaria che potrebbe essere ridicola rispetto all'ammontare di imposte che effettivamente dovrebbe su un reddito di quel tipo, per poi fuoriuscire dall'Italia, in questo modo tradendo la ratio dell'agevolazione. Cosa prevede a questo proposito la legge di bilancio 2017? Stabilisce che le plusvalenze realizzate nei primi 5 periodi di imposta di validità dell'opzione dovranno seguire il regime fiscale ordinario, quindi non rientreranno nel regime agevolativo.

Altro punto. La norma è concepita anche prevedendo una sorta di *cherry-picking* dei redditi esteri, nel senso che si dà la possibilità al contribuente di tener fuori dal regime agevolativo alcuni Stati o territori esteri. Quindi, i redditi provenienti da questi Stati o territori non rientreranno nell'imposta sostitutiva e seguiranno le regole ordinarie. Quindi concorso al reddito complessivo, aliquota progressiva, quindi IRPEF, però con il riconoscimento di un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero. Questa scelta deve essere fatta in sede di opzione, ma può anche essere fatta in un momento successivo. La precisazione importante che è stata fatta nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, ma anche nella circolare successiva, la circolare interpretativa n. 17 del 2017, è che, una volta fatta la scelta, una volta che il contribuente ha escluso alcuni Stati o territori, questa scelta non può essere modificata. L'unica cosa che può essere modificato è aggiungere ulteriori Stati o territori da escludere dal regime agevolativo. La scelta fatta dal contribuente principale riguardo questi Stati o territori non è vincolante anche per i familiari, nel senso che costoro possono scegliere di escludere altri Stati, diversi rispetto a quelli del contribuente principale. Anche riguardo la tempistica, le scelte del familiare possono essere fatte in momenti diversi da quello del contribuente principale.

Un altro aspetto importante da sottolineare è la possibilità dei contribuenti interessati di presentare un'apposita istanza di interpello preventivo all'Amministrazione fiscale italiana, all'Agenzia delle entrate in particolare, per conoscere preventivamente il parere dell'Amministrazione finanziaria riguardo il ricorrere di tutti i requisiti necessari per poter fruire di questa agevolazione. Il soggetto interessato che intende trasferire la residenza fiscale in Italia ed accedere a questo regime, ma al tempo stesso vuole essere cauto, avere tutte le tutele, può presentare questo interpello. Addirittura è prevista la possibilità di presentarlo ancor prima di trasferirsi in Italia in modo da conoscere in anticipo se l'Amministrazione fiscale è d'accordo. Anche questo tipo di interpello è

facoltativo e quindi il contribuente interessato può presentarlo, come non presentarlo ed andare direttamente in dichiarazione. Il primo anno di esercizio dell'opzione può essere fatto per il periodo di imposta 2017, quindi l'opzione va fatta nella dichiarazione dei redditi da presentare per il 2017, entro il 30 settembre 2018. Cosa deve essere inserito nell'istanza interpello? Naturalmente tutti gli elementi necessari per consentire all'Amministrazione finanziaria di accertare che effettivamente questo soggetto ha i requisiti previsti dalla norma per accedere al beneficio. Quindi i dati anagrafici, lo status di non residente in Italia per il periodo di osservazione previsto dalla norma, le giurisdizioni o la giurisdizione in cui ha avuto la residenza fiscale prima di trasferirsi in Italia e gli eventuali Stati esteri che intende escludere dal regime agevolativo. Naturalmente l'istanza di interpello può essere fatta sia per se stesso che per i familiari, nel caso in cui il contribuente voglia estendere questo nuovo regime ai familiari.

L'opzione si perfeziona nella dichiarazione dei redditi e perciò, come dicevo, la manifestazione di volontà deve essere fatta nella dichiarazione dei redditi e l'imposta forfettaria deve essere pagata entro la data di scadenza del versamento del saldo del periodo di imposta di riferimento, pena la decadenza dal regime. Quindi, tornando all'esempio di prima, se io soggetto *new resident* mi sono trasferito in Italia, ho acquisito la residenza fiscale in Italia nel 2017, se voglio accedere già dal 2017, avendo tutti i requisiti, dovrò versare l'imposta sostitutiva entro giugno 2018 e manifestare la volontà di optare, indicando tutti i dati e gli elementi necessari nella dichiarazione dei redditi da presentare entro il 30 settembre 2018. Naturalmente, se il contribuente ha già presentato l'interpello i dati da inserire nella dichiarazione saranno minori; viceversa, il soggetto che ha deciso di optare, direttamente, senza presentare l'istanza di interpello all'Amministrazione finanziaria, dovrà dare tutte queste informazioni nella dichiarazione dei redditi per se stesso e per il familiare, e costui dovrà indicare nella propria dichiarazione dei redditi anche il familiare, cioè il contribuente principale, che gli ha esteso la possibilità di fruire del regime.

Quali sono gli effetti dell'opzione in parte li ho già anticipati. Quindi, l'imposta forfettaria di centomila euro e di 25.000 euro per il familiare che non è deducibile da nessun'altra imposta o contributo e preclude la possibilità della detrazione delle imposte pagate all'estero. Altri aspetti importanti sono l'esonero dall'obbligo del monitoraggio fiscale riguardante le attività e gli investimenti esteri, sono esentati dal pagamento dell'imposta sul valore degli immobili tenuti all'estero, le cosiddette IVIE, e sono anche esenti dal pagamento dell'imposta IVAFE, cioè il pagamento di imposta sul valore dei prodotti finanziari, di conti correnti, di libretti di risparmio. Oltre questi aspetti che riguardano la fiscalità diretta, la legge di bilancio 2017 collega anche un'importante conseguenza ai fini delle imposte indirette, e mi riferisco alle imposte su successioni e donazioni. Infatti, la norma stabilisce che per le successioni aperte, per le donazioni effettuate nei periodi di imposta di validità dell'opzione esercitata dal dante causa, l'imposta delle successioni e donazioni è dovuta dai beneficiari limitatamente ai beni e ai diritti esistenti nello Stato al momento della successione o della donazione. Quindi qui viene introdotta una deroga importante al criterio di territorialità dell'imposta di successione e di donazione che abbia come *de cuius* o donante il soggetto che abbia effettuato l'opzione in discorso e quindi acquisito la residenza fiscale in Italia. Il beneficiario della donazione o l'erede potrà pagare l'imposta di successione o di donazione soltanto con riguardo ai beni, ai diritti esistenti in Italia e quindi non entreranno a far parte dell'asse ereditario i beni o i patrimoni esteri.

Come ho detto, la durata del regime opzionale è di 15 anni. Il contribuente può in qualsiasi momento revocarlo. Una volta espressa la manifestazione di volontà di accedere al nuovo regime in dichiarazione redditi, non è necessario che il contribuente rinnovi l'opzione di anno in anno e questa si intende tacitamente rinnovata. Viceversa, quando invece vuole revocare l'azione, dovrà naturalmente indicarlo nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta a partire dal quale intende uscire dal nuovo regime. Nel caso in cui il contribuente non è tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi, in quel caso dovrà fare apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate con le stesse modalità che sono previste per l'interpello preventivo. La norma prevede due cause di decadenza espresse. La prima situazione è quando il soggetto *new resident* si trasferisce all'estero e perde la residenza fiscale in Italia e quindi automaticamente decade dal beneficio dal beneficio fiscale: con lui, naturalmente, decadono dal beneficio i familiari ai quali aveva esteso l'opzione; il familiare in quel caso ha sempre la possibilità di continuare a fruire del regime come contribuente principale, non più come familiare. Poi, in caso omesso o insufficiente versamento dell'imposta sostitutiva entro i termini previsti dalla legge, il pagamento parziale o intempestivo fanno decadere dal beneficio. Con questo ho concluso, grazie dell'attenzione.