

Il nuovo regime italiano di imposizione sostitutiva sui redditi esteri per i neo residenti



▲
TALENTURE



Fonti normative

Commi 152 – 159 dell'art. 1 della Legge di Bilancio per il 2017 (legge 11 dicembre 2016, n. 232):

- introducono (co. 152) nel Capo I (*Disposizioni generali*) del Titolo I relativo all'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) il nuovo art. 24bis rubricato:
 - *«Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia»;*
- prevedono **esenzioni** dall'applicazione di altre norme tributarie (co. 153 e 158);
- risultano applicabili a partire dal **periodo d'imposta 2017** (co. 159).



Finalità

- Le disposizioni hanno lo scopo di...
 - «favorire gli investimenti, i consumi ed il radicamento di nuclei familiari ed individui ad alto potenziale in Italia da parte di soggetti non residenti, prevedendo, in alternativa alla disciplina ordinaria, un regime fiscale speciale riservato alle persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale nel territorio dello Stato».
- Il regime di privilegio è riservato alle persone fisiche che...
 - «...non siano state residenti in Italia, ai sensi dell'articolo 2 comma 2 del TUIR, in almeno nove dei dieci periodi d'imposta che precedono l'inizio del periodo di validità dell'opzione».



Cosa è

- È un regime di imposizione diretta dei redditi.
- È un regime di tassazione forfettaria («*lump-sum tax*»).
- È una forma di tassazione dei soli redditi di fonte estera.
- È un regime opzionale, del quale è ammessa la revoca.
- È un regime temporaneo (max 15 anni).
- È una norma di fonte interna, applicabile esclusivamente in relazione alle pretese dell'Erario italiano.



Cosa non è

- Non è una «*flat tax*», in quanto non si tratta di un'imposta proporzionale con aliquota fissa.
- Non è un *condono*, in quanto si applica a soggetti che, nei periodi d'imposta precedenti, non erano fiscalmente residenti in Italia.
- Non è una forma di *regolarizzazione*, in quanto si applica per il futuro (e cioè, per il periodo d'imposta di esercizio dell'opzione, e per quelli successivi).



Ambito soggettivo – Soggetti optanti

- L'opzione per il regime forfettario può essere esercitata dalle sole persone fisiche che:
 - A. non sono state fiscalmente residenti in Italia per almeno nove periodi d'imposta sui dieci precedenti a quello di esercizio dell'opzione:
 - cioè che, ai sensi dell'art. 2, co. 2 del TUIR, per la maggior parte del periodo **d'imposta** (>183 giorni):
 - 1) non sono state iscritte nelle anagrafi della popolazione residente in Italia;
 - 2) non hanno avuto nel territorio italiano:
 - a) il domicilio, inteso quale «luogo in cui [la persona] ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi» (v. art. 43, co. 2, Cod. Civ.);
 - b) la residenza, intesa quale «luogo in cui la persona ha la dimora abituale» (v. art. 43, co. 2, Cod. Civ.);
 - 3) avendo la cittadinanza italiana, non si sono trasferite in Stati a fiscalità privilegiata (art. 2, co. 2bis TUIR), salvo dimostrazione dell'inapplicabilità della presunzione (v. infra).
 - B. trasferiscono in Italia la propria residenza fiscale.



Ambito soggettivo – Estensione ai familiari

- Su richiesta del soggetto optante, il regime forfettario può essere esteso ai propri familiari che:
 - A. risultino compresi nella definizione dell'art. 433 del Cod. Civ., e dunque:
 - 1) il coniuge;
 - 2) i figli, anche adottivi, e, in loro mancanza, i discendenti prossimi;
 - 3) i genitori e, in loro mancanza, gli ascendenti prossimi; gli adottanti;
 - 4) i generi e le nuore;
 - 5) il suocero e la suocera;
 - 6) i fratelli e le sorelle germani o unilaterali;
 - B. versino nelle condizioni necessarie per esercitare l'opzione (v. slide precedente);
 - l'estensione può avvenire, nei confronti del singolo familiare, anche per periodi d'imposta successivi a quello di originario esercizio dell'opzione da parte del soggetto «capofamiglia».



Ambito oggettivo - I redditi prodotti all'estero

- Il regime impositivo forfettario si applica:
 - esclusivamente ai redditi prodotti **all'estero**, secondo i criteri di cui all'art. 165, co. 2 del TUIR (lettura a specchio dell'art. 23 TUIR), ovvero ad esempio:
 - a) redditi fondiari rivenienti da immobili situati all'estero;
 - b) redditi di capitale corrisposti da Stati esteri e da soggetti residenti nel territorio di Stati esteri;
 - c) redditi di lavoro dipendente prestato all'estero;
 - d) redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate all'estero;
 - e) redditi d'impresa derivanti da attività esercitate all'estero;
 - f) redditi diversi derivanti da attività svolte all'estero e da beni che si trovano all'estero.



Ambito oggettivo - Esclusioni

- Il regime impositivo forfettario non si applica:
 - A. a tutti i redditi prodotti nel territorio dello Stato italiano (art. 23 TUIR);
 - B. per i primi cinque anni di vigenza dell'opzione, alle plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate in società estere (clausola antielusiva);
 - sono «qualificate» le partecipazioni che complessivamente una percentuale superiore:
 - nel caso di titoli negoziati in mercati regolamentati: al 2% dei diritti di voto o al 5% del capitale o patrimonio sociale;
 - nel caso di titoli non negoziati: al 20% dei diritti di voto, o al 25% del capitale o patrimonio sociale.
- Tali redditi restano assoggettati al regime di imposizione ordinaria.



Imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva dell'IRPEF sui redditi esteri:

- è determinata forfettariamente per ciascun periodo **d'imposta** di validità dell'opzione:
 - nell'importo di **€ 100'000,00** per il soggetto optante;
 - nell'importo di **€ 25'000,00** per ciascun familiare al quale l'opzione è stata estesa.
- deve essere versata in un'unica soluzione entro la data del versamento del saldo delle imposte sui redditi;
- è versata dal soggetto optante anche per tutti i familiari;
- non è deducibile da nessun'altra imposta o contributo;
- è regolata quanto ad accertamento, contenzioso, riscossione e sanzioni dalle norme relative alle imposte sui redditi.



Interpello preventivo

- Secondo l'art. 24bis TUIR, co. 3, l'esercizio dell'opzione è condizionato al previo esperimento di istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate secondo le forme del c.d. interpello probatorio (art. 11, co. 1, lett. b della l. 212/2000), ed all'ottenimento di risposta favorevole.
- Tuttavia, secondo il provvedimento dell'A.d.E. che fornisce le istruzioni attuative della norma, la presentazione dell'interpello è facoltativa.
- Mediante l'istanza può vincersi la presunzione di residenza fiscale in Italia dei soggetti trasferiti in paradisi fiscali (art. 2, co. 2bis TUIR).
- L'istanza:
 - può inoltrarsi, in via anticipata, anche quando non siano ancora maturati i termini per radicare la residenza in Italia dell'istante;
 - va rivolta alla Direzione Centrale Accertamento.



Interpello preventivo - Contenuto

- Nell'istanza devono essere indicati gli «elementi necessari per il riscontro delle condizioni per l'accesso» al regime forfettario:
 - 1) devono essere fornite indicazioni tassative (punto 1.4 Provv.), ed in particolare:
 - dati anagrafici e relativi alla residenza fiscale sino al momento di esercizio dell'opzione;
 - scelta delle giurisdizioni estere per le quali non ci si desidera avvalere del regime sostitutivo (c.d. cherry picking, v. infra);
 - 2) deve essere compilata una apposita check-list (v. infra);
 - la check list individua una serie di indici utili a verificare l'assenza della residenza fiscale in Italia nei periodi d'imposta precedenti;
 - 3) deve essere allegata la pertinente documentazione a supporto.
- Nel caso in cui non si proponga l'interpello, gli elementi di cui sopra sono indicati nella dichiarazione dei redditi nella quale viene esercitata l'opzione.



La check-list: dati anagrafici e giurisdizioni scelte

SEZIONE 1 - DATI ANAGRAFICI

1 Codice fiscale

Cognome Nome

Comune o Stato di nascita Prov. Data di nascita giorno mese anno

SEZIONE 2 - DATI GENERALI

2 Cittadinanza italiana SI NO Altra Cittadinanza

3 Iscrizione all' Anagrafe dei cittadini italiani residenti all'estero (AIRE) SI NO Anno di iscrizione

4 Cittadino italiano cancellato dalle anagrafi della popolazione residente e trasferito in Stati o territori individuati dal decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999 e s.m. SI NO

5 Residenza in Italia (art. 2, comma 2, TUIR) SI NO

6 Giurisdizione o giurisdizioni di ultima residenza fiscale

7 Giurisdizioni non ricomprese nell'esercizio dell'opzione (art 24-bis, comma 5, TUIR)

← «cherry picking»



La check-list: verifica del centro degli interessi vitali

SEZIONE 3 - VERIFICA DEL PRESUPPOSTO DELL'ASSENZA DELLA RESIDENZA FISCALE IN ITALIA NEI NOVE PERIODI DI IMPOSTA DEI DIECI PRECEDENTI L'INIZIO DEL PERIODO DI VALIDITÀ DELL'OPZIONE

Con riferimento ad almeno due periodi di imposta nei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione:

	SI	NO
8 Coniuge e/o figli residenti, domiciliati o con dimora abituale in Italia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9 Familiari diversi dal coniuge e/o dai figli residenti, domiciliati o con dimora abituale in Italia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10 Stabili legami personali, sociali, culturali, ricreativi e politici con soggetti residenti in Italia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11 Svolgimento di cariche sociali (amministratore, membro del collegio sindacale ecc.) in società ed enti residenti in Italia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12 Iscrizione ed effettiva frequenza dei figli minori presso istituti scolastici o di formazione in Italia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13 Utilizzo effettivo di un immobile adibito ad uso abitativo in Italia per più di 90 giorni per ciascun periodo di imposta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14 Disponibilità a qualsiasi titolo, anche per interposta persona, di beni mobili iscritti nei pubblici registri in Italia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15 Disponibilità a qualsiasi titolo, anche per interposta persona, di beni immobili ubicati in Italia, diversi da quello indicato nel punto 13	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16 Disponibilità a qualsiasi titolo, anche per interposta persona, di quote di partecipazioni qualificate in enti o società con sede o stabile organizzazione in Italia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17 Disponibilità a qualsiasi titolo, anche per interposta persona, di rapporti finanziari o creditizi con istituti di credito o altri intermediari finanziari ubicati in Italia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18 Conseguimento, anche per interposta persona, di redditi fondiari in Italia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19 Conseguimento, anche per interposta persona, di redditi di capitale corrisposti dallo Stato italiano, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>



La check-list: verifica del centro degli interessi vitali

20	Conseguimento di redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50 del TUIR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
21	Conseguimento di redditi di lavoro autonomo, anche per interposta persona, derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
22	Conseguimento, anche per interposta persona, di redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato anche mediante stabili organizzazioni	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
23	Conseguimento, anche per interposta persona, di redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché di plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione di quelle di cui alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 23 del TUIR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
24	Conseguimento, anche per interposta persona, di redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116 del TUIR imputabili ai soci, associati o partecipanti non residenti	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
25	Conseguimento di pensioni, assegni ad esse assimilati e indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e f) del comma 1 dell'articolo 17 del TUIR corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
26	Conseguimento di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis) e i) del comma 1 dell'articolo 50 del TUIR corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
27	Conseguimento, anche per interposta persona, di compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>



Esercizio dell'opzione – Il c.d. cherry picking

I soggetti optanti, per i redditi riferiti a loro stessi o ai familiari cui l'opzione è estesa:

- possono scegliere di non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri (c.d. cherry picking) mediante:
 - specifica indicazione al momento di esercizio dell'opzione;
 - modifica successiva dell'opzione.

L'esclusione dal perimetro dell'opzione determina:

- A. assoggettamento dei redditi provenienti dalla giurisdizione esclusa al regime impositivo ordinario;
 - lo Stato di provenienza del reddito va determinato ex art. 23 del TUIR;
 - B. riconoscimento del credito d'imposta per i redditi esteri ex art. 165 del TUIR, limitatamente a quelli provenienti dalla giurisdizione esclusa.
- Necessaria valutazione di convenienza a fronte del carico impositivo nel singolo Stato estero.



Esercizio dell'opzione - Termini

L'opzione per il regime sostitutivo:

- è efficace dal periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento di residenza in Italia;
- si perfeziona con la presentazione della dichiarazione dei redditi:
 - A. per il periodo d'imposta nel quale viene trasferita la residenza in Italia;
 - B. per il periodo d'imposta successivo a quello in cui è avvenuto il trasferimento;
- deve essere esercitata nei termini di cui sopra anche qualora non sia ancora pervenuta la risposta all'eventuale interpello preventivo;
- si intende tacitamente rinnovata di anno in anno, salvo i casi di revoca, decadenza o cessazione;
 - ciò vale sia per l'optante, che per i singoli familiari cui l'opzione è stata estesa.



Revoca e cessazione dell'opzione

L'opzione per il regime sostitutivo:

- cessa di produrre effetti decorsi quindici anni dal primo periodo d'imposta di efficacia;
 - la cessazione degli effetti si estende anche a tutti i familiari assoggettati al regime sostitutivo, anche qualora nei loro confronti non sia maturato il termine di quindici anni;
- può essere liberamente revocata:
 - A. dall'optante con riferimento a se stesso;
 - in tal caso, la revoca investe anche i familiari a cui l'opzione era stata estesa;
 - B. dall'optante con riferimento a uno o più familiari;
 - C. dal singolo familiare con riferimento a se stesso.



Decadenza dall'opzione

L'opzione per il regime sostitutivo viene meno per decadenza:

- A. in caso di omesso versamento totale o parziale dell'imposta sostitutiva;
 - se l'omissione è commessa dall'optante per l'imposta a questi riferita, la revoca si estende a tutti i familiari;
 - se è commessa da parte di uno o più familiari, per l'imposta a lui o loro riferita, l'omissione non determina la decadenza del soggetto optante e degli altri familiari;
- B. in caso di trasferimento della residenza fiscale all'estero;
 - se il trasferimento riguarda il soggetto optante, la decadenza si estende ai familiari (salvo che questi possano a loro volta effettuare l'opzione);
 - la decadenza ha effetto dal periodo d'imposta in cui il soggetto perde la residenza fiscale in Italia;
 - il soggetto che si trasferisce all'estero deve darne formale comunicazione alla Direzione Centrale Accertamento.



Effetti di cessazione, decadenza e revoca

- La cessazione, la revoca e la decadenza dell'opzione determinano una preclusione assoluta rispetto ad un nuovo esercizio di essa da parte del medesimo soggetto;
- i familiari dell'originario soggetto optante incorso nella cessazione, revoca o decadenza, possono però esercitare un'autonoma opzione a titolo personale;
 - in tal caso, l'opzione ha validità per i periodi residui (computando quelli in cui si è beneficiato del regime come familiari) al raggiungimento del termine massimo di quindici periodi d'imposta;
 - ogni soggetto può estendere a sua volta gli effetti della nuova opzione ai propri familiari, sotto condizione del rispetto del termine complessivo massimo di quindici periodi d'imposta per ciascuno di essi.



Esenzione da monitoraggio fiscale, IVIE ed IVAFE

Per i periodi d'imposta di validità dell'opzione per il regime forfettario, il soggetto optante e i familiari che godono dell'estensione (co. 153):

- A. sono esenti dagli obblighi di monitoraggio fiscale (compilazione del Modulo RW) rispetto agli investimenti ed attività finanziarie detenuti all'estero;
 - B. sono esenti dagli obblighi dichiarativi e impositivi connessi a:
 - 1. **Imposta sul Valore degli Immobili situati all'Estero (IVIE);**
 - 2. **Imposta sul Valore delle Attività Finanziarie detenute all'Estero (IVAFAE).**
- Stante il tenore letterale della norma, dubbio se tali esenzioni si applichino solo con riguardo alle attività localizzate nelle giurisdizioni alle quali l'opzione è stata estesa o anche a quelle situate nelle giurisdizioni escluse!
- In tale seconda ipotesi: i redditi rivenienti dalle dette attività sarebbero comunque assoggettati a imposizione ordinaria.



Esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni

Per i periodi d'imposta di validità dell'opzione per il regime forfettario, qualora il dante causa (de cuius o donante) sia il soggetto optante (co. 158):

- A. le successioni aperte (decesso del de cuius, ex art. 456 del Cod. Civ.);
- B. le donazioni effettuate;
 - dubbio se vi siano ricomprese anche le «liberalità indirette» (p. es. cointestazione conti correnti, regalie mediante bonifico);
- sono assoggettate all'imposta sulle successioni e donazioni limitatamente ai beni ed ai diritti esistenti in Italia al momento della successione o donazione.
 - Dato che il dante causa risulta fiscalmente residente in Italia, la disposizione deroga ai criteri di territorialità dell'imposta di successione (v. D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346):
 - Art. 2, co. 1 «L'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti *all'estero*»;
 - l'esistenza dei singoli beni nel territorio dello Stato italiano è determinata secondo i criteri ordinari ai fini dell'imposta di successione (art. 2, co. 3 e 4, D.Lgs. 346/1990).



Incompatibilità

- Il regime forfettario non è cumulabile con quelli agevolativi previsti da:
 - art. 44 del D.I. 31 maggio 2010, n. 78 (Incentivi per il rientro di docenti e ricercatori);
 - art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (Regime speciale per i lavoratori rimpatriati).



Vantaggi e svantaggi

- Vantaggi:
 - carico fiscale contenuto (per grandi patrimoni) sui redditi esteri;
 - particolare vantaggio per soggetti che producono redditi prevalentemente all'estero, come ad esempio artisti e sportivi;
 - ulteriore riduzione nei casi di asset di proprietà familiare (grazie all'estensione del regime ai familiari, con riduzione dell'imposta del 75%);
 - tutela della riservatezza (esenzione dal monitoraggio);
 - opportunità di pianificazione patrimoniale e successoria (esenzione da imposta sulle successioni e donazioni).
- Svantaggi:
 - non fruibilità del credito d'imposta estero.



Possibili rischi

- Impugnativa di fronte alla Corte Costituzionale in punto di mancato rispetto dei principi di uguaglianza (art. 3) e di capacità contributiva (art. 53);
- ricorsi in sede europea da parte di altri Stati membri (es. denuncia per aiuti di Stato);
- problemi di coordinamento con le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia;
- modifiche normative connesse all'instabilità politica.



Contatti



www.talenture.ch

Riva Albertoli 1
CH-6901 Lugano
Switzerland
T +41 (0) 91 91 2 50 50

Utoquai 55
CH-8008 Zurich
Switzerland
+41 (0) 44 912 00 08

F +41 (0) 91 91 2 50 60
info@talenture.ch