

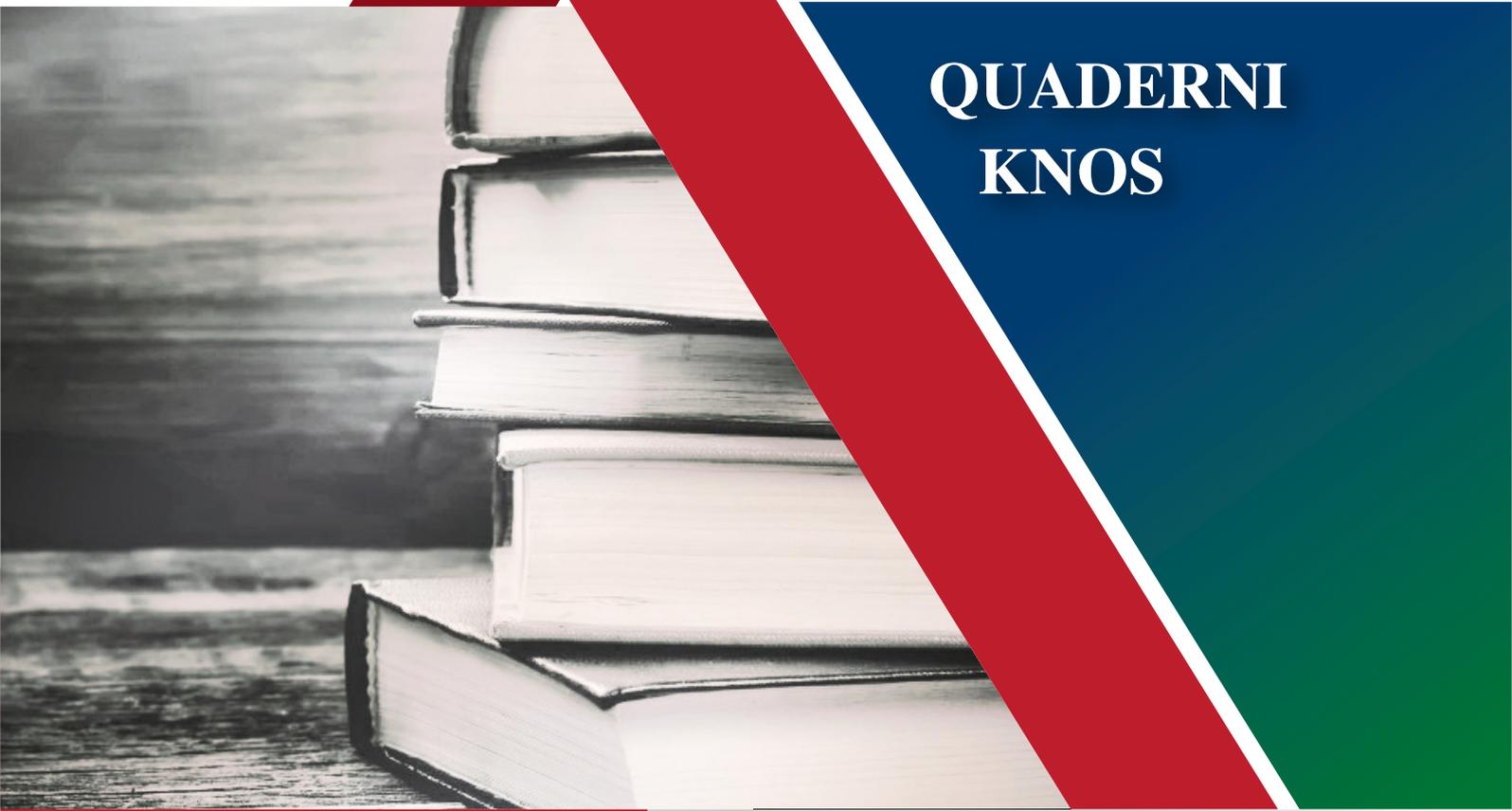


**Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili®**



**Fondazione Centro Studi  
U.N.G.D.C.E.C.**

**LE AGEVOLAZIONI FISCALI  
PER ATTRARRE CAPITALE UMANO IN ITALIA**



**QUADERNI  
KNOS**

**AREA TRIBUTARIA**

*QUADERNO N°10*

a cura della  
Commissione di Studio UNGDCEC  
Internazionalizzazione e Fiscalità internazionale

**Maggio 2020**

**LE AGEVOLAZIONI FISCALI**  
**PER ATTRARRE CAPITALE UMANO IN ITALIA**

*a cura della*

Commissione di Studio UNGDCEC  
Internazionalizzazione e Fiscalità internazionale

**Delegato Giunta UNGDCEC**

Oreste PEPE MILIZIA

**Presidente Commissione**

Elio Andrea PALMITESSA

**Hanno partecipato alla stesura del presente lavoro i seguenti componenti della Commissione:**

Albert ALBOLINO, Davide ALBONICO, Marco BELLONI, Giacomo D'ANGELO, Mosè CAFIERO, Filippo MOLINARI, Elio Andrea PALMITESSA, Paolo RONCA, Roberta RUSCONI, Giulia SORCI.

**Comitato Scientifico - Area Fiscale - Fondazione Centro Studi UNGDCEC**

**Presidente di Area**

Rag. Gian Paolo Tosoni

**Coordinatore**

Dott. Avv. Daniele Giacalone

**Componenti**

Dott. Guido Doneddu

Dott. Luca Ferrini

Dott.ssa Mariangela Palazzo

Dott. Michele Rossini

Dott. Alessandro Terzuolo

## Sommario

### **REQUISITI LEGATI ALLA RESIDENZA FISCALE**

CAPITOLO 1.1 PREMESSA	8
CAPITOLO 1.2 LA NORMATIVA ITALIANA	8
CAPITOLO 1.2.1 Introduzione	8
CAPITOLO 1.2.2 L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente e all'AIRE	9
CAPITOLO 1.2.3 Il "domicilio" in Italia	10
CAPITOLO 1.2.4 La "residenza" in Italia e il trasferimento della stessa in un "paradiso fiscale"	11
CAPITOLO 1.3 LA RISOLUZIONE DEI CONFLITTI DI DOPPIA RESIDENZA E IL MODELLO DI CONVENZIONE CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI	13
CAPITOLO 1.4 LA GIURISPRUDENZA IN TEMA DI RESIDENZA	14

### **REGIME AGEVOLATO PER RICERCATORI E DOCENTI**

CAPITOLO 2.1 REQUISITI E CARATTERISTICHE DEL REGIME AGEVOLATIVO	17
CAPITOLO 2.1.1 Requisiti soggettivi	17
CAPITOLO 2.1.2 Misura dell'agevolazione	21
CAPITOLO 2.1.3 Durata dell'agevolazione	22
CAPITOLO 2.1.4 Incumulabilità con altri regimi	23
CAPITOLO 2.2 MODIFICHE DEL DECRETO CRESCITA	25
CAPITOLO 2.2.1 Estensione della durata dell'agevolazione	25
CAPITOLO 2.2.2 Il ruolo dell'iscrizione all'AIRE nell'accesso alle agevolazioni	27
CAPITOLO 2.2.3 Benefici per ricercatori e docenti non iscritti all'AIRE rientrati entro il 31.12.2019	27

### **REGIMI AGEVOLATIVI DEGLI IMPATRIATI**

CAPITOLO 3.1 REGIMI PREVIGENTI	29
CAPITOLO 3.1.1 Premessa	29
CAPITOLO 3.1.2 I soggetti beneficiari della norma sugli "impatriati" ante-Decreto Crescita	30
CAPITOLO 3.1.2.1 Manager e lavoratori	30
CAPITOLO 3.1.2.2 Lavoratori impatriati in possesso di laurea	32
CAPITOLO 3.1.2.3 Soggetti destinatari della L. 238/2010	34
CAPITOLO 3.2 IL NUOVO REGIME FISCALE DEGLI IMPATRIATI: LE NOVITÀ DEL DECRETO CRESCITA E DEL DECRETO FISCALE COLLEGATO ALLA LEGGE DI BILANCIO 2020 SUL RIENTRO DEI LAVORATORI DALL'ESTERO	35
CAPITOLO 3.2.1 Premessa	35
CAPITOLO 3.2.2 Ambito soggettivo: destinatari dell'agevolazione e requisiti di accesso	35
CAPITOLO 3.2.2.1 Trasferimento della residenza	37
CAPITOLO 3.2.2.2 Cittadini non iscritti all'AIRE	37
CAPITOLO 3.2.3 Ambito oggettivo: redditi agevolabili e modalità di determinazione dell'agevolazione	38
CAPITOLO 3.2.4 Agevolazioni "light" per gli sportivi professionisti	39
CAPITOLO 3.2.5 Divieto di cumulo	41
CAPITOLO 3.2.6 Decorrenza	41
CAPITOLO 3.3 DISTACCHI DI PERSONALE, "TRASFERIMENTI" INFRAGRUPPO E "RIENTRO" DA BRANCH ESTERE	41
CAPITOLO 3.3.1 Prassi dell'Agenzia delle Entrate	41

CAPITOLO 3.3.2 Giurisprudenza	42
CAPITOLO 3.4 NESSO DI FUNZIONALITÀ TRA TRASFERIMENTO IN ITALIA ED INIZIO DELL'ATTIVITÀ LAVORATIVA	43
CAPITOLO 3.5 PROFILI OPERATIVI	44
CAPITOLO 3.5.1 Modalità di effettuazione della richiesta ai fini del riconoscimento dei benefici fi-scali connessi al rientro in Italia	44
CAPITOLO 3.5.2 Presentazione dell'istanza di interpello	45
CAPITOLO 3.5.3 Responsabilità (e tutela) del sostituto d'imposta	45
<b>IL REGIME DEI "NEO-RESIDENTI" EX ART. 24-BIS T.U.I.R.</b>	
CAPITOLO 4.1 PREMESSA	47
CAPITOLO 4.2 AMBITO SOGGETTIVO	47
CAPITOLO 4.2.1 Introduzione	47
CAPITOLO 4.2.2 I soggetti destinatari del regime	48
CAPITOLO 4.2.3 Persone fisiche che non hanno mai risieduto in Italia	49
CAPITOLO 4.2.4 Persone fisiche che hanno già risieduto in Italia	49
CAPITOLO 4.2.5 Requisito dei nove periodi di imposta di non residenza	50
CAPITOLO 4.2.6 Estensione ai familiari	51
CAPITOLO 4.3 AMBITO OGGETTIVO	51
CAPITOLO 4.3.1 Redditi di fonte estera	51
CAPITOLO 4.3.2 Redditi di fonte domestica	52
CAPITOLO 4.3.3 La cd. cherry picking clause	52
CAPITOLO 4.4 ISTANZA DI INTERPELLO E <i>CHECK-LIST</i>	54
CAPITOLO 4.4.1 L'istanza di interpello	54
CAPITOLO 4.4.1.1 Premesse e facoltatività dell'interpello	54
CAPITOLO 4.4.1.2 Modalità di presentazione e tempistiche	55
CAPITOLO 4.4.1.3 Contenuto	56
CAPITOLO 4.4.1.4 Estensione ai familiari	57
CAPITOLO 4.4.2 La check-list	57
CAPITOLO 4.5 ESERCIZIO, DURATA ED EFFETTI DELL'OPZIONE	59
CAPITOLO 4.5.1 Esercizio dell'opzione	59
CAPITOLO 4.5.2 Durata, decadenza e revoca dell'opzione	59
CAPITOLO 4.5.2.1 Durata	59
CAPITOLO 4.5.2.2 Decadenza	60
CAPITOLO 4.5.2.3 Revoca	60
CAPITOLO 4.5.2.4 Decesso	61
CAPITOLO 4.5.3 Effetti dell'opzione	62
CAPITOLO 4.5.3.1 Monitoraggio, IVIE e IVAFE	62
CAPITOLO 4.5.3.2 Successioni e donazioni	62
CAPITOLO 4.5.4 L'indicazione nel Modello Redditi PF	64
CAPITOLO 4.6 RAPPORTO CON LE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI	64
CAPITOLO 4.7 LA TERRITORIALITÀ DEI REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO	65

CAPITOLO 4.7.1 I redditi fondiari	66
CAPITOLO 4.7.2 I redditi di capitale	66
CAPITOLO 4.7.3 I redditi di lavoro dipendente e assimilati a quelli di lavoro dipendente	66
CAPITOLO 4.7.4 I redditi d'impresa	67
CAPITOLO 4.7.5 I redditi diversi	67
CAPITOLO 4.7.6 La residenza in Italia del soggetto pagatore	68
CAPITOLO 4.8 I REDDITI DERIVANTI DALLO SFRUTTAMENTO ECONOMICO DEI DIRITTI DI IMMAGINE PER ARTISTI E SPORTIVI ALLA LUCE DELL'ART. 17 DEL MODELLO DI CONVENZIONE OCSE CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI	69
CAPITOLO 4.8.1 La tassazione di artisti e sportivi professionisti nel diritto tributario internazionale: brevi cenni sulla disciplina convenzionale	69
CAPITOLO 4.8.2 Compensi connessi allo sfruttamento dei diritti di immagine e interazione con il regime ex art. 24-bis del T.U.I.R.	70
CAPITOLO 4.9 IL POSSESSO DI REDDITI TRAMITE REALTÀ INTERPOSTE, ESTEROVESTIZIONE, INTERAZIONE CON CFC, NORMA ANTIELUSIVA SULLE PLUSVALENZE NEI PRIMI 5 ANNI	72
CAPITOLO 4.9.1 Entità interposte	72
CAPITOLO 4.9.2 Esterovestizione	73
CAPITOLO 4.9.3 Controlled foreign companies	74
CAPITOLO 4.9.4 Dividendi e plusvalenze esteri	74
CAPITOLO 4.9.5 Trust esteri	76
<b>IL NUOVO REGIME DI FAVORE PER I PENSIONATI CHE TRASFERISCONO LA RESIDENZA NEL MEZZOGIORNO EX ART. 24-TER DEL T.U.I.R.</b>	
CAPITOLO 5.1 PREMESSA	78
CAPITOLO 5.2 AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE	79
CAPITOLO 5.3 AMBITO TERRITORIALE DI APPLICAZIONE	80
CAPITOLO 5.4 ESERCIZIO DELL'OPZIONE	80
CAPITOLO 5.5 EFFETTI DELL'OPZIONE	82
CAPITOLO 5.5.1 Esclusione di un Paese o territorio estero dall'applicazione del regime	82
CAPITOLO 5.5.2 I crediti per le imposte estere	82
CAPITOLO 5.5.3 Esonero dall'obbligo di monitoraggio fiscale e dal pagamento dell'IVIE e dell'IVAFE	83
CAPITOLO 5.6 DURATA DEL REGIME OPZIONALE	83
CAPITOLO 5.6.1 Revoca dell'opzione e cause di decadenza	84
CAPITOLO 5.6.2 Versamento dell'imposta sostitutiva	85
CAPITOLO 5.7 DECORRENZA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI	85

---

## CAPITOLO 1

---

### REQUISITI LEGATI ALLA RESIDENZA FISCALE

#### CAPITOLO 1.1 Premessa

---

Qualsiasi indagine relativamente all'applicabilità delle agevolazioni fiscali per attrarre capitale umano in Italia non può prescindere da una valutazione della residenza fiscale del potenziale beneficiario del regime.

Di seguito, pertanto, si esamineranno in primo luogo le disposizioni in tema di residenza fiscale previste dalla normativa nazionale (art. 2 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il "T.U.I.R."), per poi trattare le previsioni di diritto internazionale sul tema (convenzioni contro le doppie imposizioni).

In tale contesto una particolare attenzione sarà posta alla cd. "Iscrizione AIRE", nonché alle specifiche previsioni interne in ipotesi di cittadini italiani trasferitisi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato; si tratta invero di fenomeni opposti a quello del "rientro in Italia", ma altro non sono che l'"altra faccia della medaglia" rispetto al rimpatrio. In questo senso quindi, conoscere tali tematiche rappresenta un utile indizio per valutare l'efficacia di un eventuale "rimpatrio": (i) avvenuto in assenza di iscrizione all'AIRE e (ii) che conseguenza al rientro in Italia da paesi cd. "black list".

#### CAPITOLO 1.2 La normativa italiana

---

##### CAPITOLO 1.2.1 Introduzione

Qualsiasi indagine relativamente all'applicabilità delle agevolazioni fiscali per attrarre capitale umano L'art. 2, comma 1, del T.U.I.R. prevede che "*Soggetti passivi dell'imposta sono le per-sone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato*. Come noto, peraltro, i soggetti residenti sono tassati in Italia per i redditi da essi ovunque prodotti (art. 3, comma 1 del T.U.I.R.)

Il concetto di residenza fiscale è ancorato, come si vedrà in dettaglio, a tre condizioni alternative (art. 2, comma 2, T.U.I.R.). In particolare, è considerato residente il soggetto che, per la maggior parte del periodo di imposta, alternativamente:

1. è iscritto nelle Anagrafi comunali della popolazione residente; ovvero
2. ha il domicilio nel territorio dello Stato; ovvero
3. ha la residenza nel territorio dello Stato.

Le disposizioni fiscali rinviano quindi ai concetti civilistici di domicilio e residenza fiscale (ex art. 43 cod. civ.).

È infine prevista una disposizione di chiusura (art. 2, comma 2-bis del T.U.I.R.) che introduce una previsione ex lege di residenza fiscale in Italia nell'ipotesi in cui il contribuente si sia trasferito in un Paese a fiscalità privilegiata (si veda paragrafo che segue).

Pertanto, ove un determinato soggetto si sia trasferito all'estero:

1. se il trasferimento è avvenuto in uno Stato non a fiscalità privilegiata, sarà l'Agenzia delle Entrate, in ipotesi di contestazione in tema di residenza, a dover dimostrare che egli è tuttora fiscalmente residente in Italia, sostenendo il verificarsi di almeno una delle tre condizioni individuate dall'art.

- 2, comma 2 del T.U.I.R.;
2. se il trasferimento è avvenuto in uno Stato a fiscalità privilegiata, sarà il contribuente, in ipotesi di contestazione in tema di residenza, a dover fornire la propria della sua residenza estera, sostenendo il verificarsi di almeno una delle tre condizioni individuate dall'art. 2 comma 2 del T.U.I.R.

### CAPITOLO 1.2.2 L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente e all'AIRE

Il primo criterio cui la normativa italiana fa riferimento per definire la residenza fiscale di un soggetto è costituito dalle risultanze dell'Anagrafe nazionale della popolazione residente ("APR")<sup>1</sup>. Trattasi della banca dati nazionale nel quale sono annotate le persone che vivono in un determinato Comune italiano.

La residenza in Italia è quindi, in primo luogo ancorata ad un requisito di natura meramente formale, ovvero le risultanze dell'Anagrafe nazionale.

Per essere iscritti nell'Anagrafe comunale della popolazione residente è necessario<sup>2</sup>:

1. aver fissato la propria dimora abituale in quel Comune; o
2. per le persone non aventi fissa dimora, aver stabilito il domicilio nell'ambito di esso.

Nel caso in cui un cittadino italiano trasferisca la propria residenza all'estero per un periodo superiore a 12 mesi, lo stesso avrà l'obbligo di iscrizione all'Anagrafe dei cittadini italiani residenti all'estero<sup>3</sup> ("AIRE").

L'iscrizione all'AIRE può avvenire in due modi:

1. l'interessato può recarsi, prima di espatriare, nel proprio comune di residenza e manifestare la volontà di volersi trasferire all'estero per un periodo superiore ai dodici mesi. In tal caso, l'Ufficiale d'anagrafe dovrà prendere nota del nominativo del cittadino richiedente in due registri: quello delle cancellazioni anagrafiche dall'APR e quello di iscrizione in AIRE. Per rendere definitive tali annotazioni l'Ufficiale di anagrafe dovrà, però, ricevere dall'Ufficio consolare del Paese estero dove il cittadino si è trasferito, il documento attestante l'avvenuta dichiarazione resa in loco. In ogni caso la decorrenza sarà a partire da quando è stata resa la dichiarazione di trasferimento di residenza all'estero presso il comune di ultima residenza<sup>4</sup>;
2. mediante dichiarazione all'ufficio consolare della circoscrizione di immigrazione, entro 90 giorni dalla immigrazione, con effetto dal momento della dichiarazione<sup>5</sup>.

L'iscrizione anagrafica, sebbene trattasi di requisito puramente formale, configurerebbe anche secondo la più recente giurisprudenza<sup>6</sup>, una presunzione assoluta, cui conseguirebbe in ogni caso l'assoggettamento alle imposte sul reddito in Italia da parte del contribuente.

In altri termini, stante il tenore della legge, anche il soggetto che si sia semplicemente dimenticato di iscriversi all'AIRE sarebbe da considerarsi residente in Italia, sulla base del citato requisito formale.

<sup>1</sup> L'Anagrafe Nazionale della Popolazione Residente è stata istituita dall'art. 2 del d.l. n. 179 del 2012. In tale registro sono confluiti l'"Indice nazionale delle anagrafi" e l'"Anagrafe degli italiani residenti all'estero" (AIRE).

<sup>2</sup> Una eccezione a tale criterio (Risposte ad interpello Agenzia delle Entrate nn. 5 e 7 del 2018) è rappresentata dai funzionari/agenti della Commissione Europea che lavorano in Italia (e dal loro coniuge).

Diversamente, invece, l'iscrizione all'AIRE non è elemento sufficiente per escludere in toto la residenza in Italia: è necessario infatti che il soggetto non abbia in ogni caso, come previsto dall'art. 2 del T.U.I.R., né la residenza né il domicilio.

Vincolare la residenza estera all'iscrizione all'AIRE, invero, non tiene in debita considerazione le Convenzioni contro le doppie imposizioni che rappresentano fonte di diritto prevalente sul diritto interno, trattandosi di trattati internazionali (art. 75, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Fortunatamente, vi sono state nel più recente passato alcune posizioni giurisprudenziali<sup>7</sup> e anche di prassi dell'Agenzia delle Entrate che segnalano una apertura in tal senso<sup>8</sup>.

### CAPITOLO 1.2.3 Il “domicilio” in Italia

Il secondo criterio indicato dall'art. 2 del T.U.I.R. per individuare la residenza fiscale è quello del domicilio civilistico<sup>9</sup>.

Trattasi del luogo in cui una persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi (art. 43, comma 1 cod. civ.). È quindi da verificarsi “la volontà del soggetto” di individuare un determinato luogo come la sede principale (e che quindi non necessariamente deve essere “esclusiva”, ma più “rilevante) dei propri affari ed interessi.

Il domicilio è quindi il luogo in cui il soggetto ha i suoi “affari ed interessi”, da intendersi come non solo i rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari.

Inizialmente, sia la giurisprudenza<sup>10</sup> che la prassi<sup>11</sup> hanno attribuito preminenza agli interessi personali e familiari (ed in particolare al luogo in cui permanevano i legami), sebbene più recenti orientamenti<sup>12</sup> si stiano orientando nell'individuare quale “centro degli interessi” il luogo in cui il soggetto ha posto la sede della propria attività in modo conoscibile a terzi.

In tale ondivaga situazione può aver quindi senso riferirsi alla prassi dell'amministrazione finanziaria<sup>13</sup> che ha individuato i seguenti criteri:

<sup>3</sup> L'AIRE è stata istituita con la L. n. 470 del 1988. Le anagrafi dei cittadini italiani residenti all'estero sono tenute presso i Comuni e presso il ministero dell'Interno (art. 1, comma 1, della L. 470/88 e DPR n. 323 del 1989). Non devono essere iscritti all'AIRE (art. 1, comma 9 della L. n. 470 del 1988): (i) cittadini che si recano all'estero per l'esercizio di occupazioni stagionali, nonché dirigenti scolastici, docenti e personale amministrativo della scuola collocati fuori ruolo ed inviati all'estero nell'ambito di attività scolastiche fuori dal territorio nazionale; (ii) i dipendenti di ruolo dello Stato in servizio all'estero e le persone con essi conviventi, i quali siano stati notificati alle autorità locali ai sensi delle convenzioni di Vienna sulle relazioni diplomatiche e sulle relazioni consolari, rispettivamente del 1961 e del 1963, ratificate con legge 9 agosto 1967, n. 804.

<sup>4</sup> Cfr. art. 6, comma 9-bis L. 470 del 1988.

<sup>5</sup> Non ha più alcuna rilevanza il momento della ricezione della comunicazione da parte dell'Ufficio comunale per effetto dell'abrogazione, da parte dell'art. 16, comma 3 del dl n. 22 del 2019, della precedente formulazione dell'art. 7 del DPR 323 del 1989. In tal senso è previsto un regime transitorio per cui la nuova disposizione è valevole anche per le dichiarazioni di trasferimento presentate fino al 25 marzo 2019, purché ancora “pendenti”.

<sup>6</sup> Cfr., tra le altre, Cassazione n. 16634 del 2018, n. 21970 del 2015 e n. 9319 del 2006. Diversamente, nell'ambito del diritto civile, le risultanze anagrafiche configurano mere presunzioni relative (Cassazione n. 8554 del 1996 e n. 4705 del 1989).

<sup>7</sup> Cfr. Cassazione n. 14434 del 2010, n. 5382 del 2012 e n. 6598 del 2013. Tra le sentenze di merito, CTR Bari n. 132/29/09 e CTR Roma n. 23/6/13.

<sup>8</sup> Trattasi della risposta all'interpello n. 203 del 2019 (invero in parte contraddetta, nella sua risposta, da successive pronunce, tra cui la risposta all'interpello n. 270 del 2019).

- disponibilità di un'abitazione permanente;
- presenza della famiglia;
- sostenimento di spese alberghiere o di iscrizione a circoli;
- titolarità di cariche sociali;
- partecipazione a riunioni d'affari;
- luogo di accreditamento dei proventi (ovunque conseguiti).

Di grande ausilio, per individuare la residenza fiscale di un individuo, è indubbiamente la check-list introdotta dal provvedimento n. 47060 del 2017, nel contesto del regime dei cd. “neo residenti”, cui si rimanda<sup>14</sup>.

#### CAPITOLO 1.2.4 La “residenza” in Italia e il trasferimento della stessa in un “paradiso fiscale”

Anche per la definizione di “residenza”, l'art. 2 del T.U.I.R. rimanda all'art. 43 cod. civ., che la indica come “il luogo in cui la persona ha la propria dimora abituale.

Trattasi quindi di una situazione “di fatto”, dovendosi verificare la presenza del soggetto nel luogo. Rispetto al “domicilio”, condizione “di diritto” che prescinde dalla presenza reale del soggetto nel luogo, la nozione di residenza si fonda:

1. sulla permanenza in un determinato luogo; e
2. sull'intenzione di fissarvi stabilmente la propria dimora (ciò è desumibile dalle abitudini di vita e dallo svolgimento delle relazioni sociali).

Ai sensi dell'art. 2 comma 2 del T.U.I.R., le condizioni che configurano la “residenza fiscale” (iscrizione anagrafica, domicilio o residenza ai sensi del cod. civ.) devono verificarsi per “la maggior parte del periodo d'imposta”. Secondo l'agenzia delle Entrate il riferimento è da effettuarsi con riguardo al periodo di imposta (365 giorni) e quindi alla sussistenza di una delle tre condizioni dell'art. 2 del T.U.I.R. per un periodo pari ad almeno 183 giorni anche non continuativi<sup>15</sup>.

Non è quindi prevista, a differenza di quanto contemplato in taluni ordinamenti esteri, la possibilità di acquisto o perdita della residenza in corso d'anno<sup>16</sup>.

\*\*\*

<sup>9</sup> Non rileva in tale contesto il concetto di “domicilio fiscale” ex art. 58, DPR n. 600 del 1973, in quanto nozione rilevante ai soli fini delle imposte sui redditi e dell'IVA.

<sup>10</sup> Cfr., tra le altre, Cassazione n. 9723 del 2015 e n. 13803 del 2001 che richiama la pronuncia della CGUE C-262/99 del 2001.

<sup>11</sup> Cfr., tra le altre, Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 351 del 2008.

<sup>12</sup> Cfr. ordinanza Cassazione n. 32992 del 2018, nonché Cassazione n. 6501 del 2015 e CTR Genova 87/1/12.

<sup>13</sup> Cfr. Circolare n. 9 del 2001, par. 2.2. e n. 50 del 2002.

<sup>14</sup> Agenzia delle Entrate, Opzione per l'imposta sostitutiva per i nuovi residenti, disponibile al seguente link: [https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/296358/Provvedimento+8+marzo+2017+imposta+sostitutiva+nuovi+residenti\\_Modello\\_Check+list.pdf/5ded78db-abbd-ba78-6208-21618fe87821](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/296358/Provvedimento+8+marzo+2017+imposta+sostitutiva+nuovi+residenti_Modello_Check+list.pdf/5ded78db-abbd-ba78-6208-21618fe87821)

<sup>15</sup> Per le modalità di computo die giorni utili alla determinazione del “maggior periodo di imposta”, cfr. Circolare Ministeriale n. 201 del 1996.

<sup>16</sup> Sulla regola del frazionamento del periodo di imposta, cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 471 del 2008.

L'art. 2, comma 2-*bis* del T.U.I.R. prevede, infine, che si considerino residenti in Italia, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in un cd. "paradiso fiscale".

In tale ipotesi si verifica quindi una "inversione dell'onere della prova": sarà quindi il cittadino non residente che dovrà dimostrare l'effettività del proprio trasferimento in tali paesi. Con riferimento agli Stati per i quali si applica la presunzione, gli stessi sono da individuarsi facendo riferimento al DM 4 maggio 1999, sebbene lo stesso ad oggi non recepisca l'evoluzione in tema di scambio di informazioni ai fini fiscali che taluni di questi paesi hanno conseguito:

<b>DM 4.5.99</b>		
Alderney	Grenada	Niue
Andorra	Guernsey	Oman
Anguilla	Hong Kong	Panama
Antigua e Barbuda	Isola di Man	Polinesia Francese
Antille Olandesi	Isole Cayman	Samoa
Aruba	Isole Cook	Sark
Bahama	Isole Marshall	Seychelles
Bahrein	Isole Vergini Britanniche	Singapore
Barbados	Jersey	Saint Kitts e Nevis
Belize	Libano	Saint Lucia
Bermuda	Liberia	Saint Vincent e Grenadine
Brunei	Liechtenstein	Svizzera
Costa Rica	Macao	Taiwan
Dominica	Malaysia	Tonga
Emirati Arabi Uniti	Maldive	Turks e Caicos
Ecuador	Mauritius	Tuvalu
Filippine	Monaco	Uruguay
Gibilterra	Monserrat	Vanuatu
Gibuti	Nauru	

## CAPITOLO 1.3 La risoluzione dei conflitti di doppia residenza e il modello di convenzione contro le doppie imposizioni

---

Frequentemente l'applicazione dei criteri di cui all'art. 2 del T.U.I.R., per la determinazione della residenza fiscale, determinano fenomeni di "doppia residenza fiscale". A tal fine, gli Stati possono stipulare specifiche convenzioni contro le doppie imposizioni volte a disciplinare tali conflitti<sup>17</sup>.

Le Convenzioni contro le doppie imposizioni sono quindi lo strumento internazionale che ha l'obiettivo di dirimere le controversie fiscali. Rappresentano fonte di diritto prevalente sul diritto interno, trattandosi di trattati internazionali (il già citato art. 75, del d.P.R. n. 600 del 1973). Il principio, peraltro, vale anche in senso contrario: l'art. 169 del T.U.I.R. prevede che le disposizioni interne si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione.

Generalmente le Convenzioni sono redatte sulla base di un modello ("modello OCSE di Convenzioni contro le doppie imposizioni")<sup>18</sup>: questo, tuttavia, non fornisce una definizione di "residenza fiscale convenzionale", rinviando alle regole di definizione della residenza fissate dagli Stati contraenti<sup>19</sup>.

Nel caso in cui si verifichi però una cd. "doppia residenza", opereranno quindi i criteri previsti dall'art. 4, paragrafo 2 (cd. "*tie breaker rules*"). Trattasi di regole utili per dirimere i conflitti di residenza e da applicarsi nell'ordine indicato, legato alla loro rilevanza. In altri termini, una volta verificatasi una delle condizioni, applicate progressivamente, la residenza del soggetto sarà identificata e non sarà necessario procedere con gli altri tests.

Di seguito si indicano i criteri previsti dal modello OCSE:

1. *primo criterio - abitazione permanente*: se il soggetto possiede una abitazione permanente<sup>20</sup> in uno solo dei due Stati contraenti, si presume che questo sia il Paese di residenza;
2. *secondo criterio - centro degli interessi vitali*: trova applicazione ove il soggetto considerato disponga di abitazioni permanenti in entrambi gli Stati. In tal caso, il soggetto è ritenuto residente nello Stato in cui le sue relazioni personali<sup>21</sup> ed economiche<sup>22</sup> sono più strette (cd. "centro degli interessi vitali"). Al riguardo si segnala che il paragrafo 14 del commentario all'art. 4 richiede una valutazione delle due componenti "nel loro complesso", sebbene una particolare attenzione dovrà essere posta agli affetti personali;

<sup>17</sup> Trattasi di accordi cd. "bilaterali e non multilaterali". In data 7 giugno 2017 è stata tuttavia approvata dall'OCSE una Convenzione multilaterale che, quando ratificata, permetterà l'applicazione dei principi BEPS nelle singole convenzioni senza dover modificare bilateralmente le convenzioni. La convenzione multilaterale è entrata in vigore il 1° luglio 2018 ma è governata da un complesso sistema di regole per la sua efficacia e quindi sarà operativa perlomeno nel 2020-2021.

<sup>18</sup> Aggiornato, da ultimo, al 21 novembre 2017. Sulla valenza interpretativa del commentario al modello OCSE, cfr., tra le altre, Cassazione n. 10706 del 2019, n. 21865 del 2018 e n. 26638 del 2017.

<sup>19</sup> L'art. 4 del modello OCSE, prevede che è residente in uno Stato contraente la persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposizione a motivo del suo domicilio, residenza o altro criterio di natura analoga.

<sup>20</sup> Il carattere di "permanenza" dovrebbe essere qualcosa di più di un luogo dove dormire e tenere i propri effetti personali temporaneamente. Secondo la Cassazione n. 26638 del 2017, può configurare abitazione permanente anche l'abitazione di proprietà del partner ove la persona abitualmente dimora. Ovviamente l'abitazione deve essere disponibile in maniera continuativa.

<sup>21</sup> Trattasi sia delle relazioni familiari e sociali, che quelle lavorative, politiche e culturali.

<sup>22</sup> Trattasi della sede degli affari e del luogo dal quale è amministrata la proprietà, da parte del soggetto.

3. *terzo criterio – luogo di soggiorno abituale*: se i primi due criteri non hanno permesso di definire la residenza del soggetto, troverà applicazione il terzo criterio del “soggiorno abituale”, dovendosi indagare il concetto di “dimora abituale”, concetto che presuppone la frequenza, la durata e la regolarità dei soggiorni e che deve essere valutato prendendo in considerazione un lasso di tempo sufficientemente lungo e in cui non siano avvenuti cambiamenti sostanziali della situazione personale;
4. *quarto criterio – nazionalità*: se tutti i precedenti criteri non hanno permesso di definire la residenza del soggetto, troverà applicazione il criterio della “nazionalità” considerandosi quindi il soggetto residente nello stato in cui ha la nazionalità.

Quale criterio residuale è previsto che, ove il soggetto abbia la nazionalità in entrambi gli Stati o in nessuno di essi, che “*le autorità competenti degli stati contraenti risolvano la questione di comune accordo*”.

## **CAPITOLO 1.4 La giurisprudenza in tema di residenza**

---

Il tema della residenza fiscale è quindi un tema di particolare complessità e frequentemente oggetto di contenzioso tributario, trattandosi, tra l’altro, di tematica di diritto internazionale.

Di seguito si segnalano, in forma tabellare alcune pronunce di Cassazione che possono rappresentare, nella pur ondivaga interpretazione delle norme fiscali in commento, un ausilio per definire gli elementi fattuali utili per supportare la prova della residenza fiscale in Italia.

<b>Data</b>	<b>n. sentenza</b>	<b>Residente</b>	<b>Elementi probatori</b>
03/03/2010	n. 5046	NO	Non è sufficiente ad integrare la residenza fiscale in Italia il fatto che il contribuente sia amministratore di società con sede in Italia e titolare di proprietà immobiliari, di utenze elettriche, telefoniche e di altri servizi nel territorio nazionale
19/05/2010	n. 12259	SI	Integra la residenza fiscale in Italia la presenza di elementi personali e patrimoniali, come disponibilità di conti correnti con frequenti movimentazioni e l'intestazione di una società proprietaria di una villa a disposizione di un familiare
17/11/2010	n. 23249	NO	Non è sufficiente ad integrare la residenza fiscale in Italia il fatto che il contribuente abbia dei figli in affidamento in Italia, se lo stesso ha all'estero ulteriori rilevanti relazioni personali

25/03/2011	n. 6934	NO	Rilevano ai fini della residenza estera: (i) l'iscrizione del figlio presso un liceo estero (ii) l'acquisto di un'abitazione estera e (iii) il pagamento di bollette per utenze relative ad altro alloggio, temporaneamente occupato nel corso della ristrutturazione dell'abitazione principale (1999), dati tutti desunti dalle risposte al questionario
18/11/2011	n. 24246	SI	Non è sufficiente, per provare la residenza estera, il possesso all'estero di una casa e la gestione di una attività commerciale, per giunta di non grandi dimensioni, qualora invece in Italia il contribuente abbia invece acquistato più di trenta immobili in pochi anni e svolgeva importanti attività lavorative e di affari anche in società, di cui era socio o amministratore, nell'ambito agroalimentare, dei trasporti e dell'edilizia
04/04/2012	n. 5382	SI	Integra la residenza fiscale in Italia il fatto che il contribuente (i) abbia cariche sociali in numerose (13) società aventi sede legale in Italia e da cui abbia percepito anche compensi; (ii) abbia sottoscritto numerosi atti societari, nonché (iii) sia intestatario o co-intestatario di numerosi conti correnti bancari erogando, tra l'altro, finanziamenti a favore delle società
15/03/2013	n. 6598	SI	Integra la residenza fiscale in Italia il fatto che il contribuente (i) detenga numerosi immobili in Italia; (ii) abbia cariche sociali in numerose società di cui egli presieda le riunioni in Italia e dalle quale abbia incarichi operativi (sviluppo business in Italia e all'estero)
24/05/2013	n. 12861	SI	Integra la residenza fiscale in Italia il fatto che il contribuente (i) abbia ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento; (ii) abbia stipulato molteplici atti pubblici in Italia. Ciò sebbene il contribuente abbia fornito un certificato di residenza estera e la ricevuta di numerosi pagamenti di fornitura di elettricità e gas all'estero
04/09/2013	n. 20285	NO	Non integra la residenza fiscale italiana il fatto che i viaggi del contribuente riportino frequentemente città italiane come luogo di partenza o di arrivo, qualora il contribuente abbia documentato efficacemente: (i) l'esistenza di un contratto di affitto all'estero e il relativo pagamento dei canoni; (ii) la congruità delle spese sostenute all'estero per utenze

15/06/2016	n. 12311	SI	Sono elementi decisivi per integrare la residenza in Italia: (i) l'apertura da parte del contribuente di numerosi conti correnti in Italia; (ii) le numerosissime tracce di frequenti soggiorni in Italia; (iii) la circostanza che i numerosi contratti di sponsorizzazione prevedano come foro competente in caso di controversie quello italiano, (iv) l'avvenuta stipula di polizze assicurative in Italia, (v) il recapito della corrispondenza ad un indirizzo italiano
20/07/2018	n. 19410	NO	La presunzione di residenza fiscale in Italia può essere validamente superata, in assenza di specifiche controdeduzioni da: (i) contratti di locazione esteri; (ii) ricevute di pagamento del canone di locazione; (iii) utenze elettriche
21/12/2018	n. 32992	NO	Qualora i legami familiari sussistano in entrambi gli Stati, rilevano i legami economici e quindi non è da considerarsi residente in Italia il contribuente che risieda all'estero e ivi svolga la propria attività professionale insieme con il figlio. Ciò sebbene il contribuente mantenga in Italia la moglie e la figlia minore, sia proprietario di un'abitazione di famiglia di cui quest'ultimo risulta formalmente intestatario delle varie utenze

---

## CAPITOLO 2

---

### REGIME AGEVOLATO PER RICERCATORI E DOCENTI

Sin dal 2003 il Legislatore nazionale ha introdotto nel nostro ordinamento numerose agevolazioni fiscali volte ad attrarre risorse umane di valore in Italia, al fine di incentivare lo sviluppo culturale, scientifico, tecnologico ed economico del Paese.

Il presente capitolo affronta in particolare la tematica delle agevolazioni fiscali connesse a docenti e ricercatori che trasferiscono la residenza in Italia e le condizioni per la loro fruizione.

La prima introduzione, risalente al D.L. 269/2003, è stata inserita in un contesto di interventi tesi ad agevolare, in via generale, gli investimenti in ricerca e sviluppo, assegnando particolare credito alla detassazione del reddito di docenti e ricercatori intenti a trasferire la propria residenza in Italia.

Le norme di riferimento consistono, oggigiorno, nel D.L. 31 maggio 2010, n. 78 e nel D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (“Decreto Crescita”), per docenti e ricercatori che abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia ai sensi dell’art. 2 del T.U.I.R..

In entrambi i casi, l’agevolazione consiste nella detassazione del 90% del reddito complessivo prodotto in Italia per un periodo di tempo compreso tra quattro e tredici anni dalla data del trasferimento.

#### **CAPITOLO 2.1 Requisiti e caratteristiche del regime agevolativo**

---

Il beneficio della detassazione del reddito complessivo prodotto in Italia è previsto per tutti i docenti e ricercatori in possesso dei requisiti stabiliti dall’art. 44 del D.L. 78 del 2010, che trasferiscono la residenza in Italia.

Pertanto, posso essere oggetto di agevolazione sia i redditi prodotti da soggetti italiani, che in passato hanno trasferito la residenza all’estero e che rientrano in Italia dopo un periodo di tempo minimo, utile ai fini del rispetto dei requisiti per l’applicazione del beneficio, sia i redditi prodotti in Italia da contribuenti che ivi trasferiscono per la prima volta la loro residenza.

##### CAPITOLO 2.1.1 Requisiti soggettivi

Possono avvalersi delle agevolazioni fiscali riservate al rientro in Italia di docenti e ricercatori i soggetti che vantano congiuntamente i seguenti requisiti:

- a. essere in possesso di un titolo di studio universitario o equiparato;
- b. essere stati non occasionalmente residenti all’estero;
- c. aver svolto documentata attività di docenza e ricerca all’estero, per almeno due anni consecutivi, presso centri di ricerca pubblici o privati o università;
- d. svolgere attività di docenza e ricerca in Italia;
- e. acquisire la residenza fiscale nel territorio dello Stato.

Tutti i requisiti devono sussistere contemporaneamente in capo ai soggetti che intendono usufruire dei benefici connessi all’agevolazione.

Approfondiamo nel dettaglio le caratteristiche necessarie.

#### **a. Essere in possesso di un titolo di studio universitario o equiparato**

Rientrano nella definizione tutti i titoli accademici, universitari o ad essi equiparati. Il ri-conoscimento dei titoli di studio conseguiti all'estero dovrà essere esplicitamente ufficializzato mediante richiesta della "Dichiarazione di Valore", ovvero di un documento che attesta il valore di un titolo di studio conseguito in un sistema di istruzione diverso da quello italiano, che, ai fini del riconoscimento dei requisiti dell'agevolazione, deve essere di livello universitario. La dichiarazione di valore è redatta in lingua italiana e rilasciata dalle Rappresentanze Diplomatiche italiane all'estero (Ambasciate/Consolati) "competenti per zona", vale a dire le più vicine alla città in cui si trova l'istituzione che ha rilasciato il titolo straniero. Se il Paese in cui è stato rilasciato il titolo ha firmato la Convenzione dell'Aja (5 ottobre 1961), sarà necessario apporre sul titolo la cosiddetta "Postilla dell'Aja"<sup>23</sup> prima di richiedere la "Dichiarazione di Valore".

I Titoli di studio o professionali conseguiti all'estero non sono automaticamente riconosciuti in Italia, quindi non hanno alcun valore legale. Pertanto, la "Dichiarazione di Valore" ha l'unico scopo di descrivere il valore acquisito dal Titolo di studio nel Paese di origine e, ai fini del riconoscimento o dell'equipollenza dei titoli o affinché si intenda spendere i titoli nei rapporti con le pubbliche Amministrazioni o per l'esercizio di professioni regolamentate, essa deve essere presentata alle competenti Autorità italiane<sup>24</sup>, vale a dire:

- le istituzioni scolastiche (nel caso in cui gli studi scolastici obbligatori debbano essere ancora ultimati);
- gli Ambiti Territoriali (ex Uffici scolastici provinciali) per i diplomi di livello preuniversitario;
- gli Atenei, per ottenere l'equipollenza delle Lauree estere;
- il Ministero dell'istruzione, Università e Ricerca per l'equipollenza accademica dei dottorati (Ph.D.) esteri;
- i vari Ministeri per quanto concerne i riconoscimenti professionali (ai fini dell'esercizio di professioni regolamentate).

Nella Dichiarazione di Valore sono riportati i seguenti elementi:

- cognome, nome, data e luogo di nascita del titolare;
- istituzione sotto la cui autorità è stato rilasciato il titolo;
- data di rilascio del titolo;
- numero di registrazione;
- istituto di istruzione presso il quale sono stati ultimati o frequentati i corsi;
- campo, specializzazione, indirizzo;
- durata del ciclo di studio;
- media generale dell'esame finale;

<sup>23</sup> È in vigore tra i Paesi che hanno aderito alla Convenzione dell'Aja del 5 ottobre 1961 e sostituisce, solo tra essi, la legalizzazione. Ogni Paese aderente indica quali sono le autorità competenti a rilasciare l'Apostille. La Apostille non è necessaria quando il Paese da cui proviene l'atto straniero ha aderito ad una convenzione internazionale, bi- o pluri-laterale che la esclude. L'elenco degli Stati aderenti e le autorità competenti a rilasciare l'Apostille sono consultabili al seguente link: [www.prefettura.it/FILES/docs/1173/DocumentiCittadinanza.pdf](http://www.prefettura.it/FILES/docs/1173/DocumentiCittadinanza.pdf)

<sup>24</sup> In tal senso si è pronunciato anche il Consiglio di Stato (sentenza n. 4613 del 4/9/07), rilevando come "[...] per quel che riguarda i titoli di studio conseguiti nell'ambito dell'U.E., alla Dichiarazione di Valore non può essere riconosciuto un ruolo decisivo e discriminante. Infatti, la P.A. ha l'obbligo di motivare le sue decisioni con riguardo ai contenuti formativi del diploma, non semplicemente in relazione ad aspetti estrinseci rispetto alle competenze ed alle abilità professionali attestate dal titolo, quale formalmente è la Dichiarazione di Valore, ma sulla base di una valutazione sostanziale, mediante l'impiego (da valutarsi caso per caso da parte del responsabile del procedimento) di tutti gli strumenti istruttori normalmente disponibili (inclusa la corrispondenza diretta e/o diplomatica, considerata tuttavia nel suo aspetto ordinario di fonte di informazioni non aventi carattere esclusivo o infungibile)".

Fonte: [www.miur.gov.it](http://www.miur.gov.it)

- sistema di votazione vigente;
- professione abilitante all'esercizio, in seguito al compimento degli studi;
- brevi descrizioni dell'ordinamento scolastico nazionale a norma della Legge dell'Insegnamento del 24 luglio 1995 n.84<sup>25</sup>.

#### **b. Essere stati non occasionalmente residenti all'estero**

L'agevolazione è riservata ai docenti e ricercatori che siano stati “*non occasionalmente residenti all'estero*”<sup>26</sup>. Fino all'avvento del “*Decreto Crescita*”, l'unico riferimento normativo per la determinazione della residenza fiscale ai fini dell'applicazione delle agevolazioni legate al trasferimento in Italia, è stato l'art. 2 del T.U.I.R., secondo cui sono residenti in Italia le persone fisiche che per almeno 183 giorni (184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello stato il domicilio o la residenza, ai sensi del codice civile. Le condizioni indicate sono fra loro alternative, perciò la sussistenza anche di una sola di esse è requisito sufficiente a far ritenere il soggetto fiscalmente residente in Italia.

L'art. 44 del D.L. 78 del 2010 non specifica il periodo di permanenza utile affinché il requisito sia soddisfatto, precisando invece che l'attività di ricerca o docenza debba essere prestata all'estero per un periodo non inferiore a ventiquattro mesi continuativi. I documenti di prassi<sup>27</sup> hanno successivamente chiarito che tale riferimento temporale possa essere preso in considerazione anche quale periodo minimo di permanenza all'estero, in quanto ad esso congiunto da un nesso di collegamento di cui si parlerà in seguito.

Ai fini del calcolo del periodo di residenza all'estero, deve essere preso a riferimento il concetto di anno secondo il calendario comune<sup>28</sup> e non il periodo di residenza valido ai fini fiscali. L'attività di docenza, in particolare, potrà essere soggetta alla verifica della sussistenza del requisito temporale, sulla base degli anni accademici consecutivi e ininterrotti di insegnamento all'estero.

Pertanto, per fruire del beneficio fiscale, il contribuente, per almeno i due periodi d'imposta antecedenti a quello in cui si rende applicabile l'agevolazione, non deve essere stato iscritto nelle liste anagrafiche della popolazione residente<sup>29</sup> e non deve avere avuto nel territorio dello Stato il centro principale dei propri affari e interessi, né la dimora abituale (per le nozioni di centro vitale degli interessi e dimora abituale, si rimanda al capitolo 1).

#### **c. Documentata attività di docenza e ricerca all'estero**

I docenti e ricercatori che intendono usufruire dell'agevolazione fiscale legata al trasferimento in Italia devono necessariamente comprovare l'attività svolta all'estero attraverso la richiesta di idonea attestazione, rilasciata dalle Università o dai centri di ricerca presso i quali l'attività è stata svolta, in cui siano identificati i seguenti elementi:

- natura dell'ente: rientrano nell'agevolazione tutti gli organismi di ricerca, così come disciplinati dal Reg. UE 651/2014<sup>30</sup>;

<sup>25</sup> [www.miur.gov.it](http://www.miur.gov.it)

<sup>26</sup> Cfr. art. 44 comma 1 del D.L. 78/2010.

<sup>27</sup> Guida Agenzia delle Entrate “Gli incentivi fiscali per l'attrazione del capitale umano in Italia” e Circolare Agenzia delle Entrate n. 17/E del 2017.

<sup>28</sup> Inteso come “periodo decorrente da un qualsiasi giorno dell'anno, fino al giorno antecedente dell'anno successivo”. Cfr. Circolare 17/E del 2017.

<sup>29</sup> Si veda a tale proposito la risposta all'interpello n. 220 del 28 giugno 2019.

- tipologia di attività svolta: ricerca e docenza.

Per attività di ricerca, si intende ogni attività destinata alla ricerca di base, alla ricerca industriale, di sviluppo sperimentale e studi di fattibilità, svolta presso un organismo di ricerca, di diritto pubblico o privato e qualunque sia la sua fonte di finanziamento. È invece comprovata come docenza ogni attività di insegnamento svolta presso strutture universitarie, di istituzione pubblica o privata<sup>31</sup>;

- durata dell'attività prestata all'estero: almeno due anni consecutivi.

Il requisito dello svolgimento dell'attività di docenza o ricerca all'estero in modo continuativo per ventiquattro mesi, non deve fare necessariamente riferimento all'attività svolta nei due anni di calendario immediatamente precedenti il trasferimento, essendo sufficiente che l'interessato, prima di rientrare in Italia, abbia svolto tali attività all'estero per un periodo minimo ed ininterrotto di almeno ventiquattro mesi.

Può quindi trascorrere un lasso di tempo tra il raggiungimento del requisito di durata dell'attività estera e il momento del trasferimento in Italia. Inoltre, per i docenti, il periodo di riferimento può essere misurato in anni accademici, tale per cui la maturazione del requisito avviene dopo due anni accademici continuativi.

I documenti rilasciati in lingua straniera devono essere tradotti in italiano. La traduzione può essere effettuata dal contribuente stesso, se la documentazione originale è redatta in lingua inglese, francese, tedesca o spagnola. In tutti gli altri casi è necessaria una traduzione giurata, ovvero la vidimazione da parte dell'autorità consolare.

#### **d. Svolgere attività di docenza e ricerca in Italia**

Dal punto di vista dei ricercatori, il D.L. 78/2010 non specifica i requisiti che debbano sussistere in capo ai datori di lavoro e ai committenti dei ricercatori per conto dei quali è prestata l'attività di lavoro dipendente o autonomo in Italia. Tuttavia, in considerazione della tipologia di prestazioni svolte all'estero dai ricercatori, si ritiene che i datori o committenti debbano essere università o altri centri di ricerca pubblici o privati, nonché imprese o enti che, in ragione della peculiarità del settore economico in cui operano, dispongano di strutture organizzative finalizzate alla ricerca<sup>32</sup>.

In merito all'attività di docenza, invece, possono ritenersi agevolabili tutte le prestazioni finalizzate all'insegnamento e alla formazione, svolte presso università, scuole, uffici o aziende, pubblici o privati<sup>33</sup>.

Sulla base delle posizioni assunte dall'Amministrazione Finanziaria, si segnala che i servizi di docenza e ricerca svolti in Italia, per i quali si intende fruire dell'agevolazione fiscale, devono essere intesi nel loro senso letterale e restrittivo, non potendosi ritenere agevolabili anche tutte le attività

<sup>30</sup> Il riferimento per la definizione di organismo di ricerca è il paragrafo 83 del Reg. UE 651/2014, che lo definisce come “un'entità (ad esempio, università o istituti di ricerca, agenzie incaricate del trasferimento di tecnologia, intermediari dell'innovazione, entità collaborative reali o virtuali orientate alla ricerca), indipendentemente dal suo status giuridico (costituito secondo il diritto privato o pubblico) o fonte di finanziamento, la cui finalità principale consiste nello svolgere in maniera indipendente attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale o di sviluppo sperimentale o nel garantire un'ampia diffusione dei risultati di tali attività mediante l'insegnamento, la pubblicazione o il trasferimento di conoscenze. Qualora tale entità svolga anche attività economiche, il finanziamento, i costi e i ricavi di tali attività economiche devono formare oggetto di contabilità separata”.

<sup>31</sup> Così la Circolare n. 17/E del 2017.

<sup>32</sup> Così la Circolare n. 22/E del 08/06/2004.

<sup>33</sup> Guida Agenzia delle Entrate “*Gli incentivi fiscali per l'attrazione del capitale umano in Italia*” – Febbraio 2018.

accessorie - normalmente svolte dai docenti e ricercatori – che godono di un trattamento economico separato<sup>34</sup>. Pertanto, in presenza di una pluralità di prestazioni, diverse dalla ricerca e sviluppo in senso stretto, anche se affini, è consigliabile la presentazione di un'istanza di interpello ai sensi dell'art. 11 della l. 212/2000.

#### **e. Acquisire la residenza fiscale nel territorio dello Stato**

Il trasferimento della residenza fiscale, ai fini dello sfruttamento delle agevolazioni destinate per docenti e ricercatori, deve avvenire ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R., ovvero mantenendo per la maggior parte del periodo d'imposta il domicilio fiscale o la residenza in Italia, o iscrivendosi alle liste anagrafiche della popolazione residente. Inoltre, il D.L. 78/2010, al comma 1 dell'art. 44, richiede che tra lo svolgimento dell'attività lavorativa in Italia e il trasferimento della residenza, vi sia un collegamento consequenziale<sup>35</sup>, tale per cui, come chiarito dalla Circolare 17/E del 23 maggio 2017 (di seguito anche la "Circolare"), il nesso possa sussistere sia nel caso in cui il ricercatore o docente abbia iniziato la propria attività in Italia prima di avervi trasferito la residenza, sia nel caso in cui abbia intrapreso l'attività lavorativa nel territorio dello Stato successivamente al trasferimento della residenza.

La norma non indica il lasso di tempo massimo che deve intercorrere tra il trasferimento in Italia e l'inizio dell'attività lavorativa, ma l'Agenzia delle Entrate ha preso più volte posizione negando il beneficio nei casi in cui non fosse ravvisabile il collegamento tra i due eventi<sup>36</sup>.

#### CAPITOLO 2.1.2 Misura dell'agevolazione

La disposizione prevede che, ai fini delle imposte sui redditi, sia escluso dalla formazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo prodotto in Italia il 90% degli emolumenti percepiti da docenti e ricercatori in possesso dei requisiti e che, ai fini dell'IRAP, i medesimi redditi siano totalmente esclusi dalla formazione del valore della produzione netta.

Il beneficio si riferisce selettivamente ai redditi di lavoro dipendente o autonomo prodotti in Italia mediante lo svolgimento delle attività di docenza o ricerca, per cui i redditi derivanti da qualsiasi altra tipologia di attività o appartenenti ad altre categorie reddituali, così come definite dal T.U.I.R., sono

<sup>34</sup> L'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un interpello presentato da un docente universitario, titolare anche di incarichi assistenziali presso l'Azienda Ospedaliero-Universitaria, ha negato l'agevolazione di cui al D.L. 78/2010 a questa seconda tipologia di prestazioni svolta dal docente, di cui al D.L. 517/1999, remunerata aggiuntivamente rispetto all'attività di insegnamento, poiché non annoverabile tra i "redditi derivanti da rapporti aventi ad oggetto attività di docenza e ricerca". Cit. Ris. 146/E del 29/11/2017. Sempre in tema di prestazioni diverse, è di interesse la Ris. 92/E del 14/07/2017, rilasciata dall'Agenzia delle Entrate in seguito alla presentazione di un'istanza di interpello da parte di un docente universitario residente e operativo nel Regno Unito dal 2014, collocato in aspettativa senza assegni dall'Università italiana fino al 30 settembre del 2017 e intenzionato a trasferire la residenza in Italia nel corso del 2017 usufruendo delle agevolazioni fiscali del D.L. 78/2010. L'Agenzia delle Entrate ha risposto positivamente alla richiesta del contribuente citando l'art. 7, comma 1, della l. 30 dicembre 2010, n. 240, secondo la quale "i professori e i ricercatori universitari possono, a domanda, essere collocati per un periodo massimo di cinque anni, anche consecutivi, in aspettativa senza assegni per lo svolgimento di attività presso soggetti e organismi, pubblici o privati, anche operanti in sede internazionale, i quali provvedono anche al relativo trattamento economico e previdenziale". L'aspettativa, in quanto causa di sospensione del rapporto di lavoro dipendente, provoca la sospensione del sinallagma legato al rapporto di lavoro, non inficiando la determinazione dei requisiti legati all'impatrio.

<sup>35</sup> Così recita il comma 1 dell'art. 44 del D.L. 78/2010: "[...] docenti e ricercatori [...] che [...] vengono a svolgere la loro attività in Italia, acquisendo conseguentemente la residenza fiscale nel territorio dello Stato [...]"

<sup>36</sup> Si veda a titolo esemplificativo la risposta n. 33 del 2018 all'istanza di Interpello presentata da un contribuente che durante il periodo di permanenza all'estero, ha stipulato con la società ALFA (IT) un contratto di lavoro a tempo determinato, nell'ottobre del 2015. Dal momento che il trasferimento della residenza in Italia è avvenuto solo nel settembre del 2017, l'Agenzia delle Entrate ha negato il riconoscimento del beneficio, poiché nel caso specifico non è ravvisabile un nesso tra i due eventi.

esclusi dall'agevolazione.

Qualora il docente o ricercatore trasferisca la residenza in Italia per svolgere la propria attività, ma continui a svolgere prestazioni di docenza o ricerca anche all'estero, il beneficio in esame spetterà per i soli redditi di lavoro dipendente o autonomo prodotti in Italia. Tutti gli altri redditi, compresi quelli di lavoro dipendente o autonomo prodotti all'estero, pur in qualità di docente o ricercatore, dovranno essere ordinariamente assoggettati a tassazione in Italia, nel rispetto del *world wide principle*<sup>37</sup> tenendo conto dell'esistenza di eventuali Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate tra l'Italia e i paesi esteri nei quali il docente o ricercatore ha prodotto il reddito e fruendo del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero, ai sensi dell'art. 165 del T.U.I.R., laddove spettante.

Come già chiarito con la circolare dell'Agenzia delle Entrate 22/E del 2004<sup>38</sup>, sono agevolabili i redditi di lavoro dipendente e autonomo così come disciplinati dagli artt. 49 e 53 del T.U.I.R., ma anche i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui all'art. 50 del T.U.I.R., per i quali valgono le medesime modalità di determinazione, con particolare riferimento ai redditi di collaborazione coordinata e continuativa, di cui alla lett. c-bis) del richiamato art. 50.

I redditi agevolabili sono determinati secondo l'art. 51 del T.U.I.R., se derivanti da rapporti di lavoro dipendente e dall'art. 54 del T.U.I.R. se derivanti dallo svolgimento di attività di lavoro autonomo. Il reddito così valorizzato concorrerà alla formazione del reddito complessivo solamente per il 10% del suo ammontare e su questa base imponibile si applicheranno i criteri ordinari di tassazione ai fini IRPEF, deducendo dal reddito complessivo gli oneri di cui all'art. 10 del T.U.I.R. e determinando l'imposta sulla base del principio di progressività, garantito dall'art. 11 del T.U.I.R..

Dal punto di vista dell'IRAP, l'esenzione totale assicurata dalla norma agevolativa dovrà essere amministrata diversamente a seconda della tipologia di reddito prodotto dal ricercatore o docente. Infatti, i liberi professionisti, che produrranno redditi di lavoro autonomo, potranno escludere totalmente i proventi derivanti dall'attività di docenza o ricerca dalla determinazione della base imponibile IRAP. Per quanto riguarda il reddito di lavoro dipendente e assimilato, invece, poiché l'IRAP non è dovuta dal percettore, il beneficio fiscale spetta al sostituto d'imposta, che escluderà dal calcolo della base imponibile IRAP i redditi oggetto di beneficio.

Per maggiori dettagli sulle modalità applicative dell'agevolazione, si rimanda al paragrafo 5, dedicato ai profili operativi.

### CAPITOLO 2.1.3 Durata dell'agevolazione

La detassazione del 90% del reddito complessivo prodotto in Italia spetta per il periodo d'imposta nel quale sono soddisfatti per la prima volta i requisiti e per i tre successivi<sup>39</sup>.

Resta inteso che l'eventuale trasferimento all'estero prima del decorso dei quattro anni di fruizione

<sup>37</sup> Il principio è sancito dal comma 1 dell'art. 3 del T.U.I.R.: "*L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato*".

<sup>38</sup> Nonostante la circolare citata sia stata di commento al D.L. 269/3003, non più in vigore, è comunque considerata un riferimento fondamentale per la qualificazione delle tipologie di redditi agevolabili e per la determinazione della modalità pratiche di fruizione dei benefici (ad es. lo sfruttamento del beneficio ai fini IRAP da parte del sostituto d'imposta in caso di redditi di lavoro dipendente) ed è stata richiamata anche nella più recente circommessa 17/E del 2017.

delle agevolazioni comporta la decadenza dal beneficio a decorrere dal periodo in cui la residenza è trasferita, ma non la restituzione delle minori imposte assolte negli anni precedenti<sup>40</sup>.

Nella tabella a seguire è riportata una esemplificazione del periodo di durata del beneficio fiscale prodotto dall'applicazione del D.L. 78/2010 in funzione del momento di acquisizione della residenza in Italia, prima delle modifiche introdotte dal Decreto Crescita.

**Tabella 1 – Esempificazione dei periodi di fruizione delle agevolazioni di cui al D.L. 78/2010, prima del Decreto Crescita**

<i>Data rientro in Italia</i>	<i>Anno acquisizione residenza</i>	<i>Periodi fruizione beneficio</i>
1° agosto 2018	2019	2019, 2020, 2021, 2022
1° marzo 2018	2018	2018, 2019, 2020, 2021

Il primo caso analizzato nella Tabella 1 è quello di un docente o ricercatore che rientra in Italia il 1° agosto 2018 e si iscrive nelle liste della popolazione residente (assumendo che sia stato precedentemente iscritto all'AIRE per il periodo minimo richiesto dalla norma agevolativa).

Poiché nel periodo d'imposta 2018 non ha maturato l'iscrizione all'anagrafe dei residenti per almeno 183 giorni, la residenza in Italia si considererà acquisita a decorrere dal periodo d'imposta successivo (ovvero dal 2019), a partire dal quale potrà beneficiare dell'agevolazione.

Nella situazione del contribuente trasferitosi il 1° marzo 2018, invece, il requisito della residenza sarà integrato già a partire dall'anno di rientro, che sarà anche il primo periodo di detassazione.

#### CAPITOLO 2.1.4 Incumulabilità con altri regimi

Gli incentivi per docenti e ricercatori non sono cumulabili con il regime speciale per lavoratori impatriati ex art. 16 del D.Lgs. 147 del 2015<sup>41</sup> e con il regime dei nuovi residenti, di cui all'art. 24-bis del T.U.I.R.<sup>42</sup>.

I soggetti che risultassero in possesso dei requisiti per godere di più di una delle agevolazioni previste possono scegliere liberamente a quale aderire.

<sup>39</sup> La Legge di Bilancio 2017, che rappresenta, per il regime previgente al Decreto Crescita, l'ultima norma di riferimento per la durata temporale del beneficio fiscale, entrata in vigore il 1° gennaio 2017, ha reso stabile l'agevolazione per docenti e ricercatori, eliminando definitivamente al comma 1 dell'art. 44 del D.L. 78/2010, il periodo limite entro il quale poter trasferire la residenza (precedentemente previsto in sette anni dall'entrata in vigore del decreto) e lasciando inalterati i periodi di fruizione delle agevolazioni rispetto alla norma precedente.

<sup>40</sup> A differenza di quanto stabilito dalla L. 238/2010 per i lavoratori contro-esodati e dall'art. 16 del D.Lgs. 147/2015 per i cosiddetti "lavoratori impatriati". Cfr. Circolare n. 17/E del 2017.

<sup>41</sup> Il decreto MEF del 26 maggio 2016, al comma 2 ha stabilito che "La fruizione dei benefici di cui all'art. 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, è incompatibile con la contemporanea fruizione degli incentivi fiscali previsti dall'art. 44, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122".

<sup>42</sup> Così l'art. 1, comma 154 l. 232 del 2016: "Gli effetti dell'opzione di cui all'articolo 24-bis del T.U.I.R., introdotto dal comma 152 del presente articolo, non sono cumulabili con quelli previsti dall'articolo 44 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147".

Pertanto, i docenti e ricercatori che trasferiscono la residenza in Italia, e ivi producono redditi di diversa natura, possono scegliere di aderire al regime di favore riservato a docenti e ricercatori, di cui al D.L. 78/2010 o, in alternativa, avvalersi dell'agevolazione di cui all'art. 16 del D.Lgs. 147 del 2015.

Possono concorrere a questo principio di alternatività e libera scelta le prestazioni di lavoro autonomo e quelle di lavoro dipendente.

Così, ad esempio, un soggetto che trasferisce la propria residenza in Italia nel 2019, per svolgere attività di ricerca, sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, e contemporaneamente altre prestazioni in regime di libera professione, non inerenti la ricerca, potrà assoggettare all'agevolazione per docenti e ricercatori, di cui all'art. 44 del D.L. 78 del 2010, solo l'attività svolta in qualità di ricercatore, mentre i redditi percepiti in regime libero-professionale saranno soggetti al tassazione ordinaria. Parimenti, il contribuente potrebbe decidere di avvalersi per tutte le prestazioni svolte, incluse quelle non inerenti all'attività di ricerca, del regime per i lavoratori impatriati di cui all'art. 16 del D.Lgs. 147 del 2015.

Il divieto di cumulo dei regimi agevolati legati al trasferimento in Italia è da considerarsi con riferimento a ciascun periodo d'imposta, non ostando, tuttavia, l'applicazione di regimi differenti, al sussistere dei requisiti, in periodi d'imposta diversi.

L'applicazione dei benefici fiscali connessi al trasferimento della residenza in Italia è infine incompatibile con altri regimi di favore assoggettati ad imposta sostitutiva, quale il regime forfettario di cui al comma 54 dell'art. 1 della l. 190 del 2014, riservato alle persone fisiche che esercitano attività d'impresa, arte o professione in forma individuale, i cui ricavi non siano superiori ad euro 65.000<sup>43</sup> e che non incorrano in una delle cause di esclusione previste dal comma 57 della medesima legge.

Il reddito imprenditoriale o professionale di tale categoria di contribuenti è assoggettato ad una imposta sostitutiva compresa, a seconda dei casi, tra il 5% e il 15%, da applicarsi su una percentuale dei compensi determinata forfettariamente mediante l'applicazione di coefficienti di redditività stabiliti dalla legge, suddivisi a seconda della tipologia di attività svolta.

Il reddito derivante dall'applicazione del regime forfettario di cui al n. 54 del comma 1 della L. 190 del 2014 è incompatibile con le agevolazioni previste per docenti e ricercatori che trasferiscono la residenza in Italia e lavoratori impatriati, poiché assoggettato ad imposta sostitutiva ed escluso dalla determinazione del reddito complessivo ai fini dell'IRPEF<sup>44</sup>.

<sup>43</sup> Il limite di euro 65.000 è stato introdotto con la Legge di Bilancio 2019, che ha provveduto all'aggiornamento della precedente soglia, pari a euro 30.000, ampliando la forbice di soggetti destinatari del regime di favore.

<sup>44</sup> Ai sensi del comma 3 art. 3 T.U.I.R.: *“Sono in ogni caso esclusi dalla base imponibile: I redditi esenti dall'imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva”*.

## CAPITOLO 2.2 Modifiche del Decreto Crescita

---

Il Decreto Crescita ha ampliato il panorama dei benefici fiscali connessi al trasferimento in Italia di soggetti residenti all'estero.

L'agevolazione in esame, in particolare, è stata potenziata mediante l'aumento del periodo di fruizione dei benefici da quattro periodi d'imposta, compreso quello di trasferimento della residenza in Italia, a sei periodi d'imposta.

Inoltre, il Decreto Crescita (i) ha introdotto un meccanismo di incremento temporale "a scaglioni" del beneficio di base, in funzione della situazione soggettiva del docente o ricercatore stesso e (ii) ha modificato i criteri di riferimento per la verifica della residenza fiscale estera, prima determinata secondo il dettato dell'art. 2 del T.U.I.R. e oggi individuata con riferimento alle Convenzioni contro le doppie imposizioni, con conseguente ampliamento della platea di soggetti che potranno fruire dell'agevolazione.

A seguire verranno esaminate nel dettaglio le modifiche introdotte dal citato decreto e i riflessi che queste avranno sul rientro in Italia di docenti e ricercatori.

### CAPITOLO 2.2.1 Estensione della durata dell'agevolazione

Con l'entrata in vigore del Decreto Crescita, i docenti e ricercatori che trasferiranno la residenza in Italia a decorrere dal 1° gennaio 2020, potranno disporre delle agevolazioni fiscali, già previste dal D.L. 78/2010, per un periodo minimo di sei anni (quattro nella versione precedente), a partire dal periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento e per i cinque successivi<sup>45</sup>.

Accanto a questa versione "base" dell'agevolazione, pari a sei anni, è stato introdotto un meccanismo di incremento progressivo delle annualità di godimento del beneficio, a seconda della situazione soggettiva del docente o ricercatore, tale per cui i periodi d'imposta agevolati possono arrivare complessivamente fino a tredici.

Vediamo nel dettaglio tutte le casistiche di riferimento.

- Beneficio della durata di 6 anni: applicabile a docenti e ricercatori che trasferiscono la residenza in Italia e integrano gli altri requisiti già previsti dal D.L. 78/2010.
- Beneficio della durata di 8 anni: riservato a docenti e ricercatori trasferiti in Italia, con un figlio minore o a carico, anche in affidato preadottivo e docenti e ricercatori che diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento della residenza ai sensi dell'articolo 2 del D.P.R. 917/1986 o nei dodici mesi precedenti al trasferimento. L'agevolazione spetta per il periodo d'imposta in cui la residenza è stata trasferita e per i sette periodi d'imposta successivi. Inoltre, l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal docente o ricercatore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.

<sup>45</sup> Art. 5, comma 4 lett. della L. 58 del 28 giugno 2019, a conversione del D.L. 34/2019: "All'articolo 44 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 3, le parole: «nei tre periodi d'imposta successivi» sono sostituite dalle seguenti: «nei cinque periodi d'imposta successivi»".

- Beneficio della durata di 11 anni: per docenti e ricercatori con almeno due figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo. Le agevolazioni sono a valere nel periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento della residenza in Italia, ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R., e nei dieci periodi d'imposta successivi.
- Beneficio della durata di 13 anni: assegnato a docenti e ricercatori con almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo. Si applica nel periodo d'imposta in cui il docente o ricercatore trasferisce la residenza in Italia, ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R., e nei dodici periodi d'imposta successivi.

Si ricorda che tutte le agevolazioni spettano solo in presenza dei requisiti richiesti dal D.L. 78/2018 e a condizione che la residenza fiscale sia mantenuta in Italia sino al termine del periodo di godimento del beneficio, a pena di decadenza a decorrere dal periodo d'imposta in cui la residenza sia trasferita all'estero.

Nella tabella a seguire è riportata una simulazione del reddito fiscalmente imponibile secondo l'applicazione del Decreto Crescita alle casistiche sopra esaminate.

**Tabella 2 – Simulazione dell'imponibile fiscale di docenti e ricercatori che rientrano in Italia dal 2020**

Docente o ricercatore con:	Percentuale di reddito imponibile in funzione dell'anno di trasferimento in Italia, a decorrere dal 2020													
	1°	2°	3°	4°	5°	6°	7°	8°	9°	10°	11°	12°	13°	Oltre
- nessun figlio - nessuna abitazione acquistata al trasferimento in Italia	10%	10%	10%	10%	10%	10%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
- 1 figlio minorenni o a carico - almeno 1 abitazione acquistata al trasferimento in Italia	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
- 2 figli minorenni o a carico	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	100%	100%	100%
- da 3 figli minorenni o a carico in poi	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	100%

Le agevolazioni “rinforzate” sono riservate ai soggetti che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 T.U.I.R. dal periodo d'imposta 2020; per coloro che hanno trasferito la propria residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 T.U.I.R. entro il 31 dicembre 2019, i periodi per i quali poter fruire delle agevolazioni fiscali restano i medesimi previsti dalla normativa previgente alle modifiche del Decreto Crescita, ovvero il primo periodo d'imposta in cui risulta soddisfatto il requisito del trasferimento della residenza in Italia e i tre successivi.

### CAPITOLO 2.2.2 Il ruolo dell'iscrizione all'AIRE nell'accesso alle agevolazioni

L'iscrizione all'Anagrafe della Popolazione Residente ha avuto per decenni un ruolo fondamentale nella determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche. Disciplinata dalla L. 1228/1954, rappresenta un requisito meramente formale, che tuttavia ha assunto per diversi anni la natura di presunzione assoluta per la Corte di Cassazione<sup>46</sup>.

Anche le norme agevolative per docenti e ricercatori, di cui si è parlato nei paragrafi precedenti, fondano il requisito del trasferimento della residenza sull'art. 2 del T.U.I.R., per cui i soggetti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno in Italia il domicilio o la residenza ovvero sono iscritti all'Anagrafe della Popolazione Residente sono considerati residenti in Italia.

Per tale ragione, prima dell'introduzione del D.L. 34/2019, coloro che avessero trasferito la propria residenza in Italia senza avere precedentemente formalizzato il requisito dell'iscrizione all'AIRE, non avrebbero potuto godere del beneficio di cui all'art. 44 del D.L. 78/2010<sup>47</sup>.

A seguito dell'introduzione del Decreto Crescita, i docenti e ricercatori italiani non iscritti all'AIRE, che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 T.U.I.R. a decorrere dal 2020, possono accedere ai benefici fiscali di cui all'art. 44 del D.L. 78/2010, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi, per un minimo di due periodi d'imposta<sup>48</sup>.

Ricordiamo difatti che il network convenzionale dell'Italia è conforme al modello OCSE, che, all'art. 4 si occupa di dirimere i casi di doppia residenza fiscale, anche al fine di ripartire la potestà impositiva tra gli stati contraenti, mediante l'utilizzo delle "tie-breaker rule", ovvero test da applicare in successione gerarchica, così come previsti dal Modello di Convenzione, che consentano di stabilire in quale Stato un soggetto debba essere considerato residente. Si tratta nell'ordine di:

- abitazione permanente;
- centro degli interessi vitali;
- soggiorno abituale;
- nazionalità;
- accordo tra le autorità competenti dei due paesi contraenti.

### CAPITOLO 2.2.3 Benefici per ricercatori e docenti non iscritti all'AIRE rientrati entro il 31.12.2019

Il Decreto Crescita ha esteso l'agevolazione anche ai docenti e ricercatori migrati all'estero senza essere mai stati iscritti all'AIRE, rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019, a condizione che, oltre al possesso di tutti gli altri requisiti soggettivi, abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi, per un minimo di 24 mesi.

Per questi soggetti il beneficio spetta alle condizioni previgenti rispetto al Decreto Crescita, ovvero per quattro periodi d'imposta complessivi, senza previsioni di incremento del periodo agevolabile rispetto alle singole situazioni soggettive dei docenti e ricercatori, poiché riservate dalla norma a coloro

<sup>46</sup> Si vedano, inter alia, le sentenze n. 8049 del 1995, n. 8554 del 1996 e n. 4518 del 1998.

<sup>47</sup> Nella guida "Incentivi fiscali per l'attrazione del capitale umano in Italia" del Febbraio 2018, l'Agenzia delle Entrate esplicita questo concetto, sostenendo che "la persona che, pur essendo residente o domiciliata all'estero, non si è mai cancellata dal registro anagrafico della popolazione residente non può essere ammessa alle agevolazioni".

<sup>48</sup> Art. 5, comma 3-quater del D.L. 34/2019, convertito dalla l. 58/2019.

che trasferiscono la residenza in Italia a decorrere dal 2020.

L'apertura anche ai soggetti non iscritti all'AIRE è riferita ai periodi d'imposta per i quali siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili ovvero già oggetto di controversie ancora pendenti e ai periodi d'imposta per i quali siano ancora aperti i termini di accertamento<sup>49</sup>.

Pertanto, la nuova previsione opera anche nei confronti di coloro che, usufruendo al lo-ro rientro in Italia delle agevolazioni per docenti e ricercatori, siano stati destinatari di atti impositivi ancora impugnabili o di contenziosi aventi ad oggetto il disconoscimento delle agevolazioni per mancanza del requisito dell'iscrizione all'AIRE, che si ritiene siano destinati ad essere abbandonati da parte dell'Amministrazione Finanziaria. È tuttavia escluso esplicitamente il rimborso delle imposte versate in adempimento spontaneo<sup>50</sup>.

In assenza di indicazioni nel Decreto Crescita e nella relativa relazione illustrativa, sembra ragionevole ritenere che l'agevolazione in esame spetti anche a coloro che, ancorché già rientrati, non l'avessero adottata per via della mancata iscrizione all'AIRE, provvedendo in via prudenziale a tassare ordinariamente il reddito prodotto in Italia con la propria attività di docenza e ricerca. Per questi soggetti la strada percorribile potrebbe consistere nella pre-sentazione di una dichiarazione integrativa "a favore", di cui all'art. 2, comma 8 del D.P.R. 322/1998.

<sup>49</sup> Ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. 600/1793, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi in caso di dichiarazioni regolarmente presentate, ovvero, in caso di dichiarazione omessa o nulla, entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

<sup>50</sup> Art. 5, comma 4, n. 3-quater del Decreto Crescita.

### REGIMI AGEVOLATIVI DEGLI IMPATRIATI

#### CAPITOLO 3.1 Regimi previgenti

---

##### CAPITOLO 3.1.1 Premessa

Nell'ambito delle misure agevolative che favoriscono la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, introdotte dall'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (cd. "*Decreto Internazionalizzazione*"), si inserisce anche una specifica norma avente carattere temporaneo rivolta ai lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato, cd. "*impatriati*", a condizione che la propria attività lavorativa venga prestata prevalentemente nel territorio italiano.

La norma in commento consente ai soggetti beneficiari di fruire di un'agevolazione fiscale, che si sostanzia in una parziale imponibilità ai fini IRPEF del reddito così prodotto.

L'inserimento di tale disposizione all'interno del Decreto Internazionalizzazione dimostra come, grazie alla leva fiscale, è possibile attrarre dall'estero individui di talento e con un elevato grado di esperienza lavorativa e di studio che costituisce un fattore fondamentale per una crescita del tessuto socio-economico.

Tale previsione normativa si pone l'obiettivo di attirare capitale umano al fine di incentivare lo sviluppo economico, scientifico e culturale del Paese e i inserisce nel solco di analoghe politiche attuate in altri Paesi dell'Unione Europea, quali Francia, Regno Unito, Portogallo e Spagna.

Nel corso degli anni la citata norma è stata oggetto di numerose modifiche, che hanno di fatto reso maggiormente appetibile tale agevolazione.

##### Formulazione originaria

Secondo l'originaria formulazione della norma (in vigore dal 7 ottobre 2015 e fino al 31 dicembre 2015), potevano usufruire del beneficio i lavoratori che trasferivano la residenza nel territorio dello Stato:

- in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione o che rivestano ruoli direttivi individuati con apposito decreto attuativo;
- che non erano stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti, e si impegnavano a rimanervi per almeno due anni;
- la cui attività lavorativa era prestata prevalentemente nel territorio italiano, presso un'impresa residente in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa società o altre società del gruppo.

Per tali soggetti il reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia concorrevà alla formazione del reddito complessivo limitatamente al settanta per cento del suo ammontare; esso veniva dunque detassato del trenta per cento ai fini IRPEF, a partire dal periodo d'imposta in cui avveniva il trasferimento e per i quattro periodo successivi.

Inoltre, con lo scopo di uniformare la disciplina vigente in materia di rientro di lavoratori dall'estero, la misura agevolativa è stata altresì estesa ai lavoratori rientranti in Italia, ai sensi dell'apposita disciplina (contenuta nella L. 238/2010), affidando alle norme secondarie di attuazione il compito di

coordinare le disposizioni agevolative di favore.

#### Modifiche apportate dalla Legge di Stabilità 2016

Successivamente (con effetto a partire dal 1° gennaio 2016) l'art. 1, comma 259, della Legge 208/2015 ("Legge di Stabilità 2016"), aggiungeva un ultimo periodo al comma 4, consentendo anche ai soggetti individuati nell'articolo 2, comma 1, della L. 238/2010, trasferitisi in Italia entro il 31 dicembre 2015, di optare per l'applicazione del beneficio fiscale previsto dalla norma in esame (in luogo dell'agevolazione disposta dalla L. 238/2010) per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016 e per quello successivo, secondo le modalità definite dal successivo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 64188 del 31 marzo 2017.

#### Modifiche apportate dalla Legge di Stabilità 2017

In ultimo, con l'art. 1, comma 150 e 151, della Legge 232/2016 (la "*Legge di Stabilità 2017*"), in vigore dal 1° gennaio 2017 fino al 30 aprile 2019, è stata: (i) modificata la misura dell'agevolazione, stabilendo che i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo (altra novità) concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare (in luogo del precedente 70%); (ii) ampliata la platea dei soggetti beneficiari dell'agevolazione anche ai cittadini di Stati diversi da quelli appartenenti all'Unione europea, con i quali sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, in possesso di un diploma di laurea, che hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente o di lavoro autonomo fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi ovvero che hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione *post lauream*.

Come anticipato, in base a quest'ultima formulazione dell'impianto normativo, possono accedere al regime di favore i soggetti individuati nel comma 1 e nel comma 2 del citato articolo 16<sup>51</sup>.

### CAPITOLO 3.1.2 I soggetti beneficiari della norma sugli "impatriati" ante-Decreto Crescita

#### CAPITOLO 3.1.2.1 Manager e lavoratori

L'art. 16, comma 1, del Decreto Internazionalizzazione individua i soggetti che possono beneficiare del regime di favore in esame nei lavoratori "impatriati" che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R., al ricorrere di tutte le seguenti condizioni:

- (a) non essere stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento e impegnarsi a permanere nel territorio dello Stato per almeno due anni<sup>52</sup> T.U.I.R.;
- (b) svolgere l'attività lavorativa presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un

<sup>51</sup> Si segnala inoltre che, con l'Interpello n. 59 del 13 febbraio 2020, l'Agenzia ha fornito un importante chiarimento prevedendo che, nel caso di soggetto rientrato in Italia (2017) e in possesso di tutti i requisiti, la mancata fruizione del regime nei primi anni del quinquennio (2017 e 2018) non fa comunque decadere il diritto al beneficio per le annualità rimanenti (2019, 2020 e 2021).

<sup>52</sup> Si ricorda che per qualificarsi come soggetto non fiscalmente residente occorre che non sia realizzata nessuna delle condizioni previste dall'art. 2 del T.U.I.R., il quale prevede che "*Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile. 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*".

rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. Tale requisito richiede che, per fruire del regime speciale, i lavoratori "impatriati" svolgano l'attività lavorativa presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato direttamente con questa o con una società anche estera controllata, controllante o "sorella" di tale società. In base alla formulazione della disposizione in esame il beneficio è ammesso, sia al lavoratore che si trasferisce in Italia per essere assunto da un'impresa italiana, che al lavoratore che si trasferisce in Italia per prestare la propria attività presso una stabile organizzazione di una impresa estera della quale è già dipendente, nonché al lavoratore distaccato in Italia in forza di un rapporto di lavoro instaurato all'estero con una società collegata alla società italiana;

- (c) prestare l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano. Secondo quanto previsto dal decreto attuativo<sup>53</sup>, tale requisito deve essere verificato in relazione a ciascun periodo d'imposta e risulta soddisfatto se l'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno. Come chiarito nella Circolare "In caso di successivi rapporti di lavoro, il requisito della prevalenza deve essere verificato tenendo conto della attività lavorativa svolta nell'intero periodo di imposta. Nel computo dei 183 giorni rientrano non solo i giorni lavorativi ma anche le ferie, le festività, i riposi settimanali e altri giorni non lavorativi. Non possono essere, invece, computati i giorni di trasferta di durata superiore a 183 giorni, o il distacco all'estero, essendo l'attività lavorativa prestata fuori dal territorio dello Stato." Se il requisito sussiste solo per alcuni dei periodi di imposta compresi nel quinquennio, il lavoratore potrà fruire del beneficio per i soli anni in cui il requisito sarà soddisfatto, fermo restando che gli altri anni concorreranno comunque al computo del quinquennio;
- (d) rivestire ruoli direttivi ovvero essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 3.

A tal riguardo, la richiamata circolare specifica che:

- lo svolgimento delle funzioni direttive è soddisfatto sia dai lavoratori collocati nelle aree dirigenziali che dai quadri e dagli impiegati con funzioni direttive, che abbia poteri di supremazia gerarchica, di determinazione e di autonomia esecutiva, delle direttive generali dell'imprenditore o del dirigente di una parte autonoma dell'impresa;
- facendo riferimento a quanto previsto dal D.Lgs. del 28 giugno 2012, n. 108, che ha recepito la Direttiva europea n. 2009/50/CE, il requisito dell'elevata qualificazione o specializzazione ricorre nelle ipotesi di:

(i) conseguimento di un titolo di istruzione superiore rilasciato da autorità competenti nel Paese dove è stato conseguito che attesti il completamento di un percorso di istruzione superiore di durata almeno triennale e della relativa qualifica professionale superiore, rientrante nei livelli 1 (legislatori, imprenditori e alta dirigenza), 2 (professioni intellettuali, scientifiche e di elevata specializzazione) e 3 (professioni tecniche) della classificazione ISTAT delle professioni CP 2011, attestata dal paese di provenienza e riconosciuta in Italia;

(ii) possesso dei requisiti previsti dal decreto legislativo 6 novembre 2007, n. 206, limitatamente all'esercizio delle professioni ivi regolamentate.

Inoltre, i lavoratori con elevata qualificazione o specializzazione, a differenza dei manager, non

<sup>53</sup> Decreto del 26/05/2016 - Min. Economia e Finanze, art. 1, lettera c).

necessariamente devono ricoprire ruoli direttivi o svolgere mansioni attinenti alla alta specializzazione o qualificazione di cui sono in possesso.

### CAPITOLO 3.1.2.2 Lavoratori impatriati in possesso di laurea

La versione originaria prevedeva l'estensione dell'applicazione dei criteri di determinazione del reddito dei manager e lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione, di cui al comma 1, anche ai soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, della L. 238/2010, ovvero:

- (a) i cittadini dell'Unione europea, in possesso di un titolo di laurea che hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più;
- (b) i cittadini dell'Unione europea che hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream<sup>54</sup>.

In seguito alla modifica operata dall'art. 1, comma 150, lett. c), della Legge di Stabilità 2017<sup>55</sup>, (con effetti dal 1° gennaio 2017 fino al 30 aprile 2019), l'agevolazione viene estesa anche ai cittadini di Stati extra europei con i quali sia in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi o sia in vigore un accordo sullo scambio di informazione in materia fiscale.

Le categorie dei soggetti, comunitari ed extracomunitari, beneficiari dell'agevolazione coincidono anche se, per esigenze di tecnica normativa, l'individuazione dei soggetti comunitari (di cui al comma 2, primo periodo) è stata demandata ad un decreto attuativo, mentre l'individuazione dei soggetti extracomunitari è stata inserita direttamente all'interno dell'articolo 16, comma 2, secondo periodo, del Decreto Internazionalizzazione.

#### Requisiti

I soggetti che intendono accedere a tale regime di favore devono qualificarsi fiscalmente residenti in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2 del T.U.I.R. e soddisfare contemporaneamente i seguenti requisiti:

- (a) essere in possesso di un titolo di laurea. Il titolo acquisito in Italia può essere costituito anche da una laurea triennale e non solo da laurea magistrale. Per quanto concerne i titoli acquisiti all'estero, occorre richiedere la "dichiarazione di valore" alle autorità consolari;
- (b) aver svolto continuativamente un'attività di lavoro o studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più. A tal riguardo sono applicabili i chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate con la circolare del 4 maggio 2012 n. 14/E, secondo la quale, per individuare il periodo minimo necessario di permanenza all'estero, rileva il concetto di anno secondo il calendario comune. Il requisito dello svolgimento dell'attività di lavoro o studio all'estero in modo continuativo negli ultimi 24 mesi non deve necessariamente far riferimento all'attività svolta nei 2 anni immediatamente precedenti

<sup>54</sup> *Categorie individuate dal citato DM 26/05/2016.*

<sup>55</sup> *"Il criterio di determinazione del reddito di cui al comma 1 si applica anche ai cittadini di Stati diversi da quelli appartenenti all'Unione europea, con i quali sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, in possesso di un diploma di laurea, che hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi ovvero che hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione post lauream."*

il rientro;

- (c) essere cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extraeuropeo con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale. Tale requisito differenzia i soggetti di cui all'art. 16 comma 2 del Decreto Internazionalizzazione dai soggetti beneficiari della L. 238/2010 (riservata ai soli cittadini europei) e dai soggetti beneficiari individuato nel comma 1, che non pone limitazioni collegate alla cittadinanza. Nella fattispecie in esame sono esclusi dal beneficio i soli cittadini di Paesi con i quali non siano state stipulate dall'Italia Convenzioni contro le doppie imposizioni ai fini delle imposte sui redditi o accordi sullo scambio di informazioni in materia fiscale.
- (d) svolgere attività di lavoro autonomo o dipendente in Italia. Tale attività non deve essere necessariamente coerente con il titolo di studio e può essere svolta indifferentemente presso Pubbliche Amministrazioni o imprese o enti pubblici o privati e non necessariamente presso enti che esercitano attività commerciale;
- (e) impegnarsi a risiedere in Italia per almeno 2 anni d'imposta, pena decadenza dell'agevolazione.

#### Misura e durata dell'agevolazione

Nella sua previsione originaria la norma prevedeva che il reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia da lavoratori che trasferivano la residenza nel territorio dello Stato concorresse alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 70 per cento del suo ammontare.

L'agevolazione consisteva in buona sostanza in un abbattimento del reddito imponibile pari al 30% del reddito di lavoro dipendente.

Con la Legge di Stabilità 2017 - art. 1, comma 150 e 151 della Legge 232/2016 (in vigore dal 1° gennaio 2017 fino al 30 aprile 2019), è stata innalzata la percentuale di abbattimento del reddito imponibile al 50%.

L'agevolazione spetta per cinque periodi d'imposta, a decorrere da quello in cui il soggetto trasferisce la residenza fiscale in Italia e per i quattro anni successivi<sup>56</sup>. Pertanto, qualora un soggetto avesse trasferito la propria residenza nel corso dell'anno 2016 avrebbe potuto fruire del beneficio fino all'anno d'imposta 2020.

Il soggetto beneficiario decadeva dal diritto all'agevolazione laddove la residenza in Italia non fosse stata mantenuta per almeno due anni<sup>57</sup> e, in tal caso, il beneficio fruito dovrà essere restituito con l'applicazione delle relative sanzioni e interessi.

A tal proposito l'Agenzia dell'Entrate ha chiarito che il biennio di permanenza nel territorio dello Stato decorre dall'anno d'imposta in cui il soggetto beneficiario diviene fiscalmente residente, ciò in coerenza con il presupposto dell'agevolazione in esame, basato sulla acquisizione della residenza ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R.. Ad esempio, nel caso in cui un soggetto si sia trasferito in Italia nel mese di marzo 2018, acquisendo la residenza fiscale per l'intero anno, il biennio potrà ritenersi compiuto entro il 3 luglio del 2019, vale a dire decorsi 183 giorni previsti dal citato articolo 2. Viceversa, nel caso in cui un soggetto si sia trasferito nel mese di novembre 2018, il biennio comincerà a decorrere dal periodo d'imposta successivo (2019) e potrà ritenersi compiuto il 3 luglio 2020<sup>58</sup>.

<sup>56</sup> Cfr. art. 16, comma 3, D.Lgs. 147/2015 e art. 1, comma 1 del D.M. 26 maggio 2016.

<sup>57</sup> Cfr. art. 16, comma 1, let. B), D.Lgs. 147/2015 e art. 3, del D.M. 26 maggio 2016.

<sup>58</sup> Cfr. Circolare Ministeriale del 23 maggio 2017, n. 17/E, Parte II, par. 3.6

### CAPITOLO 3.1.2.3 Soggetti destinatari della L. 238/2010

Come anticipato, l'art. 1, comma 259, della Legge di Stabilità 2016 ha previsto che, a decorrere dall'anno 2016, anche i soggetti individuati dalla L. 238/2010, che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015, avrebbero potuto esercitare l'opzione per il regime agevolativo in oggetto<sup>59</sup>, in alternativa alla fruizione per il 2016 e 2017 dell'agevolazione prevista dalla L. 238/2010 (base imponibile del 20% per le lavoratrici o del 30% per i lavoratori).

In particolare, tali soggetti possono beneficiare della detassazione del reddito di lavoro del 70% (80% se lavoratrici) per il 2016 e del 50% per gli anni 2017-2019 e del 70% per il 2020<sup>60</sup>.

In forza del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 85330 del 20 aprile 2018, i soggetti che per l'anno 2016, prima delle modifiche apportate dall'art. 8-bis del DL 148/2017, hanno versato maggiori imposte (detassando il reddito nella misura del 30%, come prevedeva la norma sugli impatriati, anziché del 70% - 80% se lavoratrici) possono recuperare le stesse mediante:

- (i) presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 322/98, qualora abbiano validamente presentato la dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2016;
- (ii) presentazione di un'istanza di rimborso in carta libera, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 602/73, all'ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate competente in base al proprio domicilio fiscale alla data in cui la dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2016 è stata presentata o avrebbe dovuto essere presentata.

Per poter accedere all'opzione in parola era necessario:

- esercitare il diritto all'opzione, tramite apposita comunicazione, per il passaggio al nuovo regime impatriati entro il 2 maggio 2017;
- aver risieduto per 24 mesi in Italia prima dell'espatrio;
- essere laureati e aver svolto attività di lavoro dipendente, autonomo o di impresa all'estero per 24 mesi; o
- aver studiato all'estero per 24 mesi e aver conseguito un relativo titolo accademico;
- trasferire la residenza anagrafica in Italia entro 3 mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività.

<sup>59</sup> Cfr. art. 16, comma 4, D.Lgs. 147/2015.

<sup>60</sup> Cfr. art. 8-bis del D.L. 148/2017 e Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 85330, del 20 aprile 2018: "...in deroga alle disposizioni di cui al secondo periodo del comma 4 dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, l'opzione esercitata ai sensi del medesimo comma 4 produce effetti per il quadriennio 2017-2020. Per il periodo d'imposta 2016 restano applicabili le disposizioni di cui alla legge 30 dicembre 2010, n. 238.... In virtù di tale disposizione, l'opzione esercitata ai sensi del comma 4 dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 produce effetti per il quadriennio 2017-2020, anziché per il quinquennio 2016-2020. Ne consegue che i soggetti che hanno esercitato detta opzione possono avvalersi, per l'anno d'imposta 2016, delle disposizioni di cui alla legge n. 238 del 2010, assoggettando a tassazione i redditi di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa nella misura del 20 per cento, se donne, o del 30 per cento, se uomini, anziché nella misura del 70 per cento".

## **CAPITOLO 3.2 Il nuovo regime fiscale degli impatriati: le novità del Decreto Crescita e del Decreto fiscale collegato alla Legge di Bilancio 2020 sul rientro dei lavoratori dall'estero**

---

### CAPITOLO 3.2.1 Premessa

L'articolo 5 del Decreto Crescita è intervenuto con una nuova revisione del regime agevolativo riservato ai lavoratori cd. "impatriati" di cui all'art. 16 del Decreto Internazionalizzazione. Le modifiche introdotte, rispetto al previgente regime<sup>61</sup>, hanno ampliato la platea dei soggetti beneficiari e ne hanno semplificato i requisiti di accesso con il precipuo scopo di attrarre il più possibile capitale umano nel nostro paese.

In particolare, le modifiche introdotte, rispetto alla disciplina previgente, hanno riguardato:

- l'incremento dal 50% al 70% della percentuale del reddito detassato nel quinquennio;
- la semplificazione delle condizioni per accedere al regime fiscale di favore e l'ampliamento dei soggetti destinatari dell'agevolazione;
- l'estensione dell'agevolazione anche ai soggetti che avviano un'attività di impresa;
- la possibilità, al ricorrere di specifiche condizioni (figli minorenni o a carico, acquisto di un'abitazione, trasferimento della residenza in regioni del Mezzogiorno), di estendere l'agevolazione per un ulteriore quinquennio e incrementare la misura dell'agevolazione.

Inoltre, in sede di conversione del Decreto Crescita sono state aggiunte delle misure destinate ai soli sportivi professionisti<sup>62</sup> per contenere la fruizione del beneficio nei confronti di questa categoria di contribuenti, "potenziali" beneficiari di compensi estremamente elevati.

Infine, l'art. 13-ter del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 (convertito dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157), modificando l'art. 5, comma 2, del Decreto Crescita, ha stabilito che il regime fiscale degli impatriati risultante dal Decreto Crescita stesso si applica ai soggetti che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 T.U.I.R. a decorrere dal 30 aprile 2019.

### CAPITOLO 3.2.2 Ambito soggettivo: destinatari dell'agevolazione e requisiti di accesso

L'ambito applicativo della norma è individuato dai commi 1 e 2 dell'articolo 16 del Decreto Internazionalizzazione<sup>63</sup>. In termini generali, l'articolo 16, comma 1, interamente sostituito dall'articolo 5 del Decreto Crescita, stabilisce che il regime trova applicazione con riferimento ai "lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917" e che rispettano determinate condizioni, ovvero:

- (i) che i lavoratori non siano stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento e che si impegnino a risiedere in Italia per almeno due anni;
- (ii) che l'attività lavorativa sia prestata prevalentemente nel territorio italiano.

<sup>61</sup> Trattato in dettaglio nel capitolo 2 ed in vigore con riferimento ai soggetti che trasferiscono la residenza entro il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019.

<sup>62</sup> Di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91.

<sup>63</sup> Seppur, come si vedrà, a seguito delle modifiche introdotte, la sussistenza del comma 2 sembra, di fatto, ora superflua.

La norma trova, quindi applicazione con riferimento ai “lavoratori”, con ciò intendendosi le persone fisiche che siano titolari di redditi di lavoro dipendente o assimilati, di redditi di lavoro autonomo<sup>64</sup> e, a seguito delle modifiche introdotte dal Decreto Crescita, anche con riferimento ai soggetti imprenditori<sup>65</sup> i quali, al fine di fruire del beneficio devono rispettare le seguenti condizioni:

- trasferire la residenza ai sensi dell’articolo 2 del T.U.I.R. in Italia<sup>66</sup>;
- non essere stati residenti in Italia nei due periodi d’imposta precedenti il predetto trasferimento;
- che si impegnino a risiedere in Italia per almeno due anni; e
- che svolgano l’attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano<sup>67</sup>.

A differenza della previgente formulazione<sup>68</sup>, il periodo di permanenza all’estero minimo per fruire del beneficio è ridotto da cinque a soli due anni e la nuova disposizione non subordina più la spettanza del beneficio alle condizioni che:

- (i) l’attività lavorativa venga svolta presso un’impresa residente in Italia in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa, né
- (ii) che i lavoratori rivestano ruoli direttivi ovvero siano in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

I requisiti soggettivi di cui all’articolo 16, comma 1, risultano pertanto notevolmente ampliati rispetto alla precedente formulazione. È, infatti, unicamente previsto che i lavoratori interessati non siano stati residenti nei due periodi di imposta precedenti il trasferimento in Italia e che si impegnino a risiedere nel territorio dello Stato per almeno due anni dopo detto trasferimento nonché che l’attività lavorativa da cui derivano i redditi detassati sia “*prestata prevalentemente nel territorio italiano*”.

Relativamente al concetto della prevalenza si ritiene possibile mutuare lo stesso dal disposto dell’articolo 1 comma 1, lett. c) del Decreto Ministeriale 26 maggio 2016 secondo cui si presume prevalente l’attività prestata nel territorio dello stato per un periodo superiore a 183 giorni nell’arco di ciascun periodo di imposta<sup>69</sup>. Laddove così non fosse, pertanto, il beneficio non dovrebbe spettare. Ad esempio, se un soggetto destinatario dell’agevolazione per un determinato periodo

<sup>64</sup> I redditi di lavoro autonomo sono stati ricompresi a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge 11 dicembre 2016, n. 232.

<sup>65</sup> È stato, infatti, sostituito il comma 1-bis, a mente del quale il regime in analisi “*si applica anche ai redditi di impresa prodotti dai soggetti identificati dal comma 1 o 2 che avviano un’attività di impresa in Italia, a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019*”.

<sup>66</sup> Sul concetto di trasferimento di residenza in Italia, si rimanda al capitolo 1.

<sup>67</sup> Vedi decreto ministeriale 26 maggio 2016.

<sup>68</sup> Per memoria, la versione in vigore fino al 29 giugno 2019 disponeva che: “*1. I redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell’articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al cin-quanta per cento del suo ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:*

- a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a permanere in Italia per almeno due anni;*
- b) l’attività lavorativa viene svolta presso un’impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa;*
- c) l’attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano;*
- d) i lavoratori rivestono ruoli direttivi ovvero sono in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti con il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze di cui al comma 3”.*

di imposta venisse mandato in trasferta per un più di 183 giorni in un determinato anno, per il medesimo anno detto soggetto, pur essendo residente in Italia, non dovrebbe poter beneficiare dell'agevolazione nonostante gli anni concorrano nel computo del quinquennio agevolabile.

Il comma 2, che non è stato oggetto di modifica da parte del Decreto Crescita, continua a trovare applicazione con riferimento *“ai soggetti di cui all’articolo 2, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238, le cui categorie vengono individuate tenendo conto delle specifiche esperienze e qualificazioni scientifiche e professionali con il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze di cui al comma 3” e “ai cittadini di Stati diversi da quelli appartenenti all’Unione europea, con i quali sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, in possesso di un diploma di laurea, che hanno svolto continuativamente un’attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall’Italia negli ultimi ventiquattro mesi ovvero che hanno svolto continuativamente un’attività di studio fuori dall’Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione post lauream”*.

Appare evidente come la sussistenza del secondo comma sia ormai superflua posto l’ampia portata applicativa del primo comma per cui non v’è dubbio che ricomprenda nel proprio ambito di applicazione anche i soggetti di cui all’articolo 16, comma 2<sup>70</sup>.

#### CAPITOLO 3.2.2.1 Trasferimento della residenza

In base al comma 1, dell’articolo 16, per accedere al regime speciale in esame, è necessario, che il lavoratore trasferisca la residenza in Italia ai sensi dell’articolo 2 del T.U.I.R.<sup>71</sup>. Le disposizioni in esame trovano applicazione con riferimento ai soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a partire dal 30 aprile 2019<sup>72</sup>.

#### CAPITOLO 3.2.2.2 Cittadini non iscritti all’AIRE

Con la Circolare, l’Agenzia delle Entrate, per quanto concerneva il previgente regime, con una lettura formalistica, aveva stabilito che, *“[t]enuto conto della rilevanza del solo dato dell’iscrizione all’anagrafe della popolazione residente, il soggetto che non si è mai cancellato da tale registro non può essere ammesso alle agevolazioni in esame”*<sup>73</sup>.

Sulla base della disposizione dettata dall’articolo 16, pertanto, nella formulazione previgente al Decreto Crescita, i soggetti che non si erano cancellati dall’anagrafe della popolazione residente per un

<sup>69</sup> Si confronti in tal senso anche la Circolare n. 17 del 2017, Parte II, par. 3.3.

<sup>70</sup> Si veda anche L. Rossi - M. Ampollina, “Le novità del Decreto Crescita sul rientro dei lavoratori dall’estero: entrata in vigore e possibili discriminazioni” disponibile al seguente indirizzo web: <http://www.dirittobancario.it/news/fiscalita-generale/le-novita-del-decreto-crescita-sul-rientro-dei-lavoratori-dall-estero-entrata-vigore-e-possibili>; in senso conforme anche G. Marianetti, “Rafforzati gli incentivi per i lavoratori impatriati”, Il fisco, 2019, p. 2135.

<sup>71</sup> A norma del citato articolo 2 sono residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo di imposta (i.e. 183 giorni o 184 in caso di anno bisestile), sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza fiscale ai sensi del codice civile. Le tre condizioni sopra citate sono tra di loro alternative, essendo sufficiente che si sia verificato, per la maggior parte del periodo di imposta, uno solo dei predetti requisiti affinché una persona fisica venga considerata fiscalmente residente in Italia (cfr. *ex multis* Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 351/2008 e Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 304/1997).

<sup>72</sup> Si confronti il comma 2 dell’articolo 5 del Decreto Crescita.

<sup>73</sup> Cfr. in tal senso anche Risposta dell’Agenzia delle Entrate n. 216 del 28 giugno 2019.

periodo inferiore a quello richiesto dalla norma, non potevano essere ammessi all'agevolazione in argomento.

Al fine di evitare l'esclusione dall'agevolazione di detti soggetti (in linea con quanto già evidenziato per il regime dei docenti e ricercatori, si veda al par. 2.2.2), è stato aggiunto il comma 5-ter all'articolo 16 ai sensi del quale è disposto che possono accedere all'agevolazione anche i soggetti che non si sono mai iscritti all'AIRE (rimanendo, pertanto, iscritti nell'anagrafe della popolazione residente e, quindi, residenti in Italia ai fini fiscali per norma interna) *“purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi”* per il periodo minimo (due anni) richiesto dalla norma.

### CAPITOLO 3.2.3 Ambito oggettivo: redditi agevolabili e modalità di determinazione dell'agevolazione

L'agevolazione trova applicazione con riferimento ai redditi di lavoro dipendente e assimilati<sup>74</sup>, i redditi di lavoro autonomo (comma 1) e i redditi di impresa (comma 1-bis) prodotti in Italia.

Per quanto riguarda la determinazione dell'agevolazione, come già sopra anticipato, il comma 1 dell'articolo 16 stabilisce che i redditi agevolabili *“concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30 per cento del loro ammontare”*. Con la citata disposizione viene, dunque, incrementata dal 50 al 70 per cento l'esenzione dei redditi del beneficiario rispetto alla precedente formulazione.

Il comma 3-bis dell'articolo 16 prevede l'estensione del regime di parziale detassazione per ulteriori 5 periodi di imposta con riferimento:

- *“ai lavoratori con almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo”*, ovvero
- *“nel caso in cui i lavoratori diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento”*<sup>75</sup>.

Al verificarsi delle condizioni di cui sopra, il beneficio spetta per ulteriori 5 periodi di imposta però solo con riferimento al 50% del reddito.

Per i lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo, i redditi di cui al comma 1, invece, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10 per cento del loro ammontare con un ulteriore ribasso. Il successivo comma 5-bis stabilisce, inoltre, che *“[l]a percentuale di cui al comma 1 è ridotta al 10 per cento per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia”*.

Come rilevato in dottrina, non risulta chiaro quando debbano sussistere tali condizioni e se le stesse debbano ricorrere o meno per tutto l'ulteriore periodo di fruizione del beneficio. Inoltre, con particolare riferimento all'agevolazione connessa all'acquisto di un immobile, non essendo richiesto, né l'acquisto nel Comune ove il lavoratore andrà a risiedere, né il mantenimento della proprietà per un certo arco temporale è stato sollevato il dubbio che la disposizione possa prestarsi ad abusi.

<sup>74</sup> Seppur fosse già chiarito in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate, la precisazione dei redditi “assimilati” è stata inserita nell'ultima versione della norma ad opera del Decreto Crescita.

<sup>75</sup> È precisato altresì che: *l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in proprietà.*

### CAPITOLO 3.2.4 Agevolazioni “light” per gli sportivi professionisti

Come già largamente descritto, il Decreto Crescita ha ampliato in modo piuttosto significativo sia la rilevanza dell’agevolazione sia la platea dei soggetti beneficiari.

Le modifiche normative intervenute per mano del citato Decreto, consentendo di fatto il trasferimento in Italia e l’accesso alle agevolazioni anche ai soggetti non laureati e/o che non svolgono incarichi dirigenziali, sarebbero state salutate con grande favore dal mondo dello sport professionistico, che avrebbe potuto beneficiare di forti incentivi per attrarre in Italia “talenti” residenti al di fuori del territorio dello Stato. Tuttavia, in sede di conversione del cd. Decreto Crescita, il regime agevolativo è stato rimodulato *in pejus* con riferimento ad alcuni soggetti del settore sportivo.

L’inserimento dei commi *5-quater* e *5-quinquies* nel disposto di cui all’articolo 16 del Decreto Internazionalizzazione avrebbe difatti previsto delle misure “calmierate”. Più in particolare:

- i redditi degli sportivi professionisti impatriati concorrono alla formazione del reddito nella misura del 50% del loro ammontare in luogo del 70% ordinariamente previsto dalla norma; ed inoltre
- con riferimento a detti rapporti non si applica la riduzione al 10 per cento dell’imponibile prevista, in linea generale, in caso di trasferimento della residenza nel Mezzogiorno o di lavoratori con almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo.

Il comma *5-quinquies* prevede, tra gli altri, il versamento, da parte di coloro che usu-fruiranno del regime, di un contributo pari allo 0,5 per cento della base imponibile, da destinarsi, in ultima istanza, ad un fondo gestito dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri per potenziare i settori sportivi giovanili.

Posto quanto appena sopra delineato, si ritiene indispensabile precisare quale sia il perimetro applicativo di tale disposizione e quali soggetti possano considerarsi inclusi.

Le previsioni in commento fanno difatti espresso riferimento ai “*rapporti di cui alla Legge 23 marzo 1981, n. 91*”<sup>76</sup>, ovvero, come precisato dall’art. 2 della sopra citata Legge agli atleti, agli allenatori, ai direttori tecnico-sportivi ed ai preparatori atletici, “*che esercitano l’attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell’ambito delle discipline regolamentate dal CONI e che conseguono la qualificazione dalle federazioni sportive nazionali, secondo le norme emanate dalle federazioni stesse, con l’osservanza delle direttive stabilite dal CONI per la distinzione dell’attività dilettantistica da quella professionistica*”.

Ed è proprio il dettato di cui sopra a creare i primi “corto-circuiti” con riferimento alla fruizione dei benefici oggetto del presente studio. Ad oggi difatti, solo quattro federazioni sportive affiliate al CONI. hanno riconosciuto il professionismo, vale a dire:

- la Federazione Italiana Giuoco Calcio (F.I.G.C.);
- la Federazione Italiana Pallacanestro (F.I.P);
- la Federazione Ciclistica Italiana (F.C.I.);
- la Federazione Italiana Golf (F.I.G.).

Sulla base di quanto appena delineato, la “penalizzazione” in commento dovrebbe pertanto riguardare le sole categorie di sportivi sopra citate e quindi, il calcio, la pallacanestro, il ciclismo ed il golf.

Altre categorie sportivi, quale ad esempio quella dei pallavolisti, potrebbe invece, seguendo tale assunto, poter godere incomprensibilmente delle agevolazioni del regime degli “impatriati” in misura

<sup>76</sup> Recante nello specifico “Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti”.

ordinaria.

Stesso ragionamento potrebbe essere compiuto inoltre con riferimento a taluni soggetti che, pur gravitando all'interno di tali settori, non rientrerebbero tra i soggetti destinatari di tali misure ridotte. È il caso ad esempio dei procuratori, ai quali, secondo quanto appena esposto, non dovrebbero tendenzialmente applicarsi le disposizioni sopra citate.

Sulla base di quanto esposto nei paragrafi precedenti, è piuttosto evidente che il regime de quo possa interessare i soli redditi di lavoro dipendente ed autonomo prodotti in Italia dagli sportivi impatriati, che trasferiscano la residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019, dopo essere stati all'estero per almeno il biennio antecedente<sup>77</sup>.

In tema di fattispecie reddituali che potrebbero rientrare nel regime agevolativo in esame, un approfondimento meriterebbero sicuramente quei redditi - tipici soprattutto dei *top player* - ritraibili dallo sfruttamento economico dell'immagine, nelle diverse forme oggi configurabili quali, ad esempio, le sponsorizzazioni, il *merchandising*, l'*endorsement*<sup>78</sup>.

Nel caso di cessione diretta al club di appartenenza del diritto di sfruttamento economico dell'immagine, i relativi compensi percepiti dall'atleta dovrebbero essere riconducibili al rapporto di lavoro instaurato con il club medesimo e, quindi, risultare potenzialmente agevolabili ai sensi del nuovo regime degli impatriati qui in commento<sup>79</sup>. Negli altri casi, invece, potrebbero porsi alcuni dubbi in merito alla qualificazione del reddito (e, quindi, alla spettanza o meno del regime agevolativo), in quanto i compensi potrebbero, in linea di principio, essere attratti:

- nell'alveo dei redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 1 del T.U.I.R., con applicazione del regime fiscale di favore al ricorrere delle altre condizioni previste dalla norma (tra cui la necessità che *“l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano”*); ovvero,
- dei redditi diversi ed in particolar modo tra *“i redditi derivanti ... dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere”*, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. l) del T.U.I.R., per i quali, invece, il regime agevolativo risulterebbe precluso.

<sup>77</sup> Cfr. in tal senso G. Formica, M. de Nicola, *Regime degli “impatriati” ampliato e potenziato, ma meno conveniente per gli sportivi professionisti*, in *Il Fisco*, n. 31 del 2019, pag. 3029 e ss.

<sup>78</sup> In ambito calcistico la regolamentazione degli interessi collegati allo sfruttamento del diritto all'immagine è demandata a specifici accordi che, in estrema sintesi, prevedono il riconoscimento al calciatore della *“facoltà di utilizzare in qualsiasi forma lecita e decorosa la propria immagine anche a scopo diretto o indiretto di lucro purché non associata a nomi, colori, maglie, simboli o contrassegni della società di appartenenza”* (cfr. art. 1 della *“Convenzione per la regolamentazione degli accordi concernenti attività promozionali e pubblicitarie che interessano le società calcistica professionistiche ed i loro tesserati”* sottoscritta in data 23 luglio 1981).

<sup>79</sup> In tal senso si vedano gli artt. 8 e 9 della citata Convenzione del 23 luglio 1981 nonché le previsioni contenute nel *“Contratto tipo Lega serie A”* (disponibile al seguente link <https://www.assocalciatori.it/sites/default/files/attachment/pagina/Contratto%20Tipo%20Lega%20Serie%20> ove viene espressamente disciplinata la possibilità di una quota di corrispettivo *“quale partecipazione alle eventuali iniziative promo-pubblicitarie della società (da indicare specificamente in caso di accordo contestuale al contratto)”* e, inoltre, *“[i]n caso di mancato accordo contestuale l'importo sarà previsto da separato accordo ai sensi della Convenzione per la Pubblicità, che la società è tenuta a depositare nei modi e nei termini previsti dalle relative fonti”*. In tal senso depone, tra l'altro, l'art. 4.3 dell'Accordo collettivo tra F.I.G.COMMA, L.N.P. A. e A.I.COMMA (disponibile al link <https://www.assocalciatori.it/sites/default/files/attachment/pagina/Accordo%20collettivo%20AIC%20%20Lega%20Serie%20A.pdf>), secondo cui *“la quota lorda spettante quale partecipazione alle eventuali iniziative promo-pubblicitarie della società può essere o meno conglobata nella parte fissa della retribuzione. La relativa pattuizione deve essere indicata nel contratto e/o nelle altre scritture”*.

Passando invece ad analizzare la tipologia di redditi inquadrabili nella fattispecie dei redditi di lavoro autonomo si rammenta quanto evidenziato dall'articolo 15 della sopra citata Legge n. 91/1981 secondo cui i relativi redditi sono assoggettati ad imposizione in base alle disposizioni sui rapporti di collaborazione coordinata e continuativa ex articolo 50, comma 1, lett. *c-bis* del T.U.I.R., ovvero come redditi assimilati ai redditi di lavoro dipendente.

Con riferimento invece all'individuazione del luogo di svolgimento dell'attività, sebbene la norma richieda la prestazione di quest'ultima "(...) *prevalentemente nel territorio italiano*", in base a quanto chiarito dalla Circolare in tema di trasferte, parrebbero non esservi criticità nella ricomprensione, tra i redditi agevolabili, anche dei compensi corrisposti dal *club* di appartenenza per le prestazioni sportive svolte al di fuori dai confini nazionali e, dunque, di fatto rese in trasferta, all'estero<sup>80</sup>.

### CAPITOLO 3.2.5 Divieto di cumulo

Le misure previste dall'articolo 16 del Decreto Internazionalizzazione sono esclusive ovvero non cumulabili in capo allo stesso soggetto, relativamente al medesimo periodo di imposta, con altre agevolazioni facenti parte di un pacchetto normativo destinato alle persone che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia<sup>81</sup>.

### CAPITOLO 3.2.6 Decorrenza

Come anticipato, il regime fiscale introdotto dal Decreto Crescita trova applicazione in relazione ai soggetti che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 T.U.I.R. a decorrere dal 30 aprile 2019.

## **CAPITOLO 3.3 Distacchi di personale, “trasferimenti” infragruppo e “rientro” da branch estere**

---

### CAPITOLO 3.3.1 Prassi dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia si è espressa in più occasioni circa la spettanza del regime degli impatriati con riferimento sia al rientro da un distacco presso una società estera sia ai trasferimenti infragruppo<sup>82</sup>.

In relazione ai distacchi di personale, in un primo momento l'Agenzia ha negato l'applicabilità dell'art. 16 del Decreto Internazionalizzazione ai soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero “*in quanto il loro rientro, avvenendo in esecuzione delle clausole del preesistente contratto di lavoro, si pone in sostanziale continuità con la precedente posizione di lavoratori residenti in Italia e, pertanto, non soddisfa la finalità attrattiva della norma*” (v. Circolare).

<sup>80</sup> Si veda in tal senso S. Massarotto - M. Altomare, “*Il nuovo regime fiscale degli impatriati: il caso dei top players del calcio*”, in il fisco, n. 22/2019, pag. 2141. Cfr. anche A. Della Carità – E. Palmitessa, “*Lavoratori impatriati: nuovo impulso al trasferimento in Italia di sportivi e artisti*”, in Ipsoa Quotidiano del 10 maggio 2019.

<sup>81</sup> Cfr. art. 2 del Decreto del 26 maggio 2016 secondo cui: “[l]a fruizione dei benefici di cui all'art. 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, è incompatibile con la contemporanea fruizione degli incentivi fiscali previsti dall'art. 44, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122”. Cfr. altresì Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17 del 23 maggio 2017.

<sup>82</sup> Per una rassegna dei principali documenti di prassi, cfr. B. Izzo, “*Il Regime degli Impatriati: rassegna della prassi amministrativa*”, in Rivista di diritto tributario – suppl. on-line del 23 gennaio 2019 e G. Marianetti e G. Barbieri, “*Il regime degli impatriati per i lavoratori rientrati in Italia dopo un distacco all'estero*”, in il fisco, 6 / 2019, p. 527.

Successivamente, l’Agenzia ha chiarito che il distacco all’estero non preclude di per sé l’accesso al regime agevolativo quando, ad esempio, *“il distacco sia più volte prorogato e, la sua durata nel tempo, determini un affievolimento dei legami con il territorio italiano e un effettivo radicamento del dipendente nel territorio estero e il rientro in Italia non si ponga in continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia; il dipendente, pertanto, al rientro assume un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all’estero”* (cfr. Risoluzione 76/E del 5 ottobre 2018, Risposta n. 45 del 23 ottobre 2018 e Risposta n. 492 del 25 novembre 2019).

Con riguardo ai casi di “trasferimento” del dipendente da una società ad un’altra dello stesso gruppo (intesa quale cessazione del rapporto lavorativo con la prima e nuova assunzione del dipendente da parte della seconda), l’Agenzia:

- (i) in una prima occasione, ha ritenuto irrilevante ai fini dell’agevolazione il fatto che l’attività lavorativa all’estero sia stata prestata presso società appartenenti allo stesso gruppo, *“in considerazione dell’autonomia dei rapporti contrattuali”* (cfr. Risoluzione n. 72 del 26 settembre 2018);
- (ii) in seguito, ha chiarito che non preclude l’accesso al regime agevolativo la circostanza che il dipendente – prima di essere assunto dalla società italiana – avesse svolto la propria attività lavorativa presso una controllata estera della società italiana, *“in quanto la società italiana ha instaurato con il dipendente un nuovo rapporto di lavoro, attribuendogli altresì un diverso ruolo”* (Interpello DRE Lombardia n. 904-1304/2019).

Si segnala infine che, nell’ambito di una risposta ad un’istanza interpello non pubblica, l’Agenzia ha negato la spettanza del beneficio ad un dipendente di una società italiana, in seguito assunto dalla relativa *branch* estera e, infine, riassunto dalla casa madre italiana (previa novazione oggettiva del rapporto di lavoro con la *branch* estera e stipula di un nuovo contratto di lavoro avente ad oggetto una posizione lavorativa diversa da quella precedentemente ricoperta). In particolare, la conclusione raggiunta dall’Agenzia risulta fondata sulle seguenti argomentazioni:

- (i) il nuovo contratto prevedeva l’esonero dal periodo di prova, in virtù del precedente impiego intercorso presso la *branch* estera;
- (ii) l’anzianità ai fini del trattamento di malattia veniva riconosciuta a far data dalla prima assunzione presso la casa madre italiana; e
- (ii) pertanto, ad avviso dell’Agenzia, il rientro in Italia si poneva in sostanziale continuità con la precedente posizione lavorativa assunta in Italia.

### CAPITOLO 3.3.2 Giurisprudenza

Con la sentenza n. 3395 del 25 luglio 2019, la Commissione tributaria provinciale di Milano si è espressa sull’applicabilità degli artt. 2 e 3, L. 238/2010, con riferimento al caso di un dipendente di una società italiana, in seguito assunto dalla controllata statunitense e, dopo due anni, riassunto dalla controllante italiana (*i.e.*, nuova assunzione con un ruolo diverso da quello assunto presso la controllata statunitense).

Secondo l’Agenzia, il “rientro” in Italia non costituiva una nuova assunzione a causa del rapporto di controllo esistente tra le due società.

I giudici hanno invece accolto il ricorso del contribuente, affermando che la norma di riferimento *“nulla dice al riguardo delle società presso le quali il contribuente abbia prestato il proprio lavoro, che siano unite o no, da un vincolo di controllo fra loro. (...) Perché trovi pieno soddisfacimento la legge, occorre che le stesse società siano autonome”*.

## CAPITOLO 3.4 Nesso di funzionalità tra trasferimento in Italia ed inizio dell'attività lavorativa

---

L'art. 16 del Decreto Internalizzazione (sia nella versione previgente sia in quella risultante dal Decreto Crescita) nulla prevede in relazione al rapporto esistente – sotto il profilo temporale – tra il “rientro” in Italia (ossia l'atto formale del trasferimento della residenza fiscale) e l'inizio dell'attività lavorativa in Italia.

A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare (Parte II, par. 3.1) ha precisato che *“la norma, a differenza di quanto previsto dalla legge n. 238 del 2010 – che richiede il trasferimento in Italia entro tre mesi dall'inizio dell'attività – non indica il tempo che deve intercorrere tra il trasferimento della residenza e l'inizio dell'attività lavorativa”*.

La medesima circolare ha inoltre precisato che *“possono accedere al beneficio coloro che trasferiscono la residenza in Italia prima ancora di iniziare lo svolgimento di detta attività, a condizione che sia ravvisabile un collegamento tra i due eventi”*.

Sul punto, l'Agenzia è tornata ad esprimersi più in dettaglio sul punto nell'ambito di una risposta a interpello (n. 919-114/2018 resa dalla Direzione regionale della Calabria), relativa al caso di un lavoratore dipendente che aveva trasferito la residenza in Italia prima di trovare lavoro.

In particolare, l'istante, in vista della scadenza del contratto in essere con il datore di lavoro dell'epoca (società estera di un gruppo multinazionale), avviava con quest'ultimo una negoziazione per essere trasferito presso la relativa filiale italiana. In attesa che il relativo iter aziendale si concludesse, il contribuente rientrava in Italia nel 2016 e si iscriveva nuovamente all'Anagrafe della popolazione residente il 22 dicembre 2016, anche al fine di vagliare nel frattempo eventuali alternative opportunità lavorative nel Paese. Il 30 ottobre 2017 veniva formalizzato il contratto di lavoro con la filiale italiana del gruppo estero.

Tanto premesso, il contribuente chiedeva chiarimenti proprio in relazione al “collegamento tra i due eventi” richiesto dalla citata circolare.

L'Agenzia ha escluso in questo caso l'esistenza di un nesso tra il rientro in Italia e l'inizio dell'attività lavorativa (ossia la data da cui decorrono l'obbligo della prestazione lavorativa e l'obbligo della remunerazione), ritenendo che:

- il rientro in Italia fosse motivato dalla naturale scadenza del contratto sottoscritto con la società estera e non, invece, da accordi con la filiale italiana “puntualmente finalizzati alla sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro”;
- la ricerca di impieghi lavorativi alternativi a quello inizialmente preventivato (e poi effettivamente concretizzatosi) sarebbe indicativa dell'assenza di un collegamento tra i due eventi.

In conclusione, secondo l'Agenzia, al fine di beneficiare del regime degli impatriati, il dipendente che rientra in Italia e vi trasferisce la propria residenza fiscale deve provare l'esistenza di un accordo con il futuro datore di lavoro finalizzato alla sottoscrizione di un nuovo contratto. Risulterebbe invece precluso l'accesso al regime per quei lavoratori che si trasferiscono in Italia (e vi pongono la propria residenza fiscale) per cercare attivamente un impiego lavorativo<sup>83</sup>.

<sup>83</sup> Per una lettura critica della risposta fornita dall'Agenzia, cfr. P. Ronca, “Regime degli impatriati, rientro in Italia agevolato solo con lavoro “certo””, su Eutekne.info del 10 dicembre 2018.

## CAPITOLO 3.5 Profili operativi

---

### CAPITOLO 3.5.1 Modalità di effettuazione della richiesta ai fini del riconoscimento dei benefici fiscali connessi al rientro in Italia

Per beneficiare dei regimi agevolati descritti nei paragrafi precedenti, i docenti e ricercatori, nonché i lavoratori “impatriati” titolari di reddito di lavoro dipendente devono presentare una richiesta scritta al datore di lavoro. Detta richiesta, resa ai sensi del D.P.R. del 28 dicembre 2000, n. 445, deve contenere, secondo quanto disposto dall’art. 1 del Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 29 marzo 2016<sup>84</sup>:

- a) le generalità (nome, cognome e data di nascita);
- b) il codice fiscale;
- c) l’indicazione della data di rientro in Italia e della prima assunzione in Italia (in caso di più assunzioni successive o più rapporti di lavoro dipendente);
- d) la dichiarazione di possedere i requisiti previsti dal regime agevolativo di cui si chiede l’applicazione;
- e) l’indicazione dell’attuale residenza in Italia;
- f) l’impegno a comunicare tempestivamente ogni variazione della residenza prima del decorso del periodo minimo previsto dalla norma della quale si richiede la fruizione;
- g) la dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi fiscali previsti dall’articolo 44 del D.L. n. 78/2010, dalla L. 238/2010, dall’articolo 16 del Decreto Internazionalizzazione e dall’articolo 24-*bis* del T.U.I.R..

Il datore di lavoro applica il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta e, in sede di conguaglio, dalla data di assunzione, mediante applicazione delle ritenute sull’imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile prevista dal regime agevolativo al quale saranno commisurate le relative detrazioni.

Se il datore di lavoro non ha potuto riconoscere l’agevolazione, il contribuente può fruirne, in presenza dei requisiti stabiliti dalla legge, direttamente nella dichiarazione dei redditi. In questo caso, il reddito di lavoro dipendente va indicato già nella misura ridotta.

I lavoratori autonomi possono accedere al regime fiscale agevolato direttamente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi o, in alternativa, possono fruire dell’agevolazione in sede di applicazione della ritenuta d’acconto operata dal committente sui compensi percepiti. In questo caso, devono presentare ai propri committenti una richiesta scritta. Nella richiesta, che va resa ai sensi del D.P.R. del 28 dicembre 2000, n. 445, vanno riportati:

- a) le generalità;
- b) il codice fiscale;
- c) la data di rientro in Italia;
- d) la dichiarazione di possedere i requisiti previsti dal regime agevolativo di cui si chiede l’applicazione;

<sup>84</sup> Pubblicato sul sito internet dell’Agenzia delle Entrate il 30 marzo 2016, ai sensi del comma 361, dell’articolo 1, Legge 24 dicembre 2007, n. 244. Si rinvia per completezza di trattazione anche al Decreto del 26 maggio 2016, G.U. n. 132 dell’8 giugno 2016 Serie Generale ed al Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 31 marzo 2017 Pubblicato sul sito internet dell’Agenzia delle Entrate il 31 marzo 2017, ai sensi del comma 361, dell’articolo 1, Legge 24 dicembre 2007, n. 244.

- e) l'indicazione dell'attuale residenza in Italia;
- f) la dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi fiscali pre-visti dall'articolo 44 del D.L. n. 78/2010, dalla L. 238/2010, dall'articolo 16 del Decreto Internazionalizzazione e dall'articolo 24-bis del T.U.I.R..

Il committente, all'atto del pagamento del corrispettivo, opera la ritenuta del 20 per cento sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile prevista dal regime agevolativo per il quale il lavoratore ha presentato la richiesta scritta.

### CAPITOLO 3.5.2 Presentazione dell'istanza di interpello

Nel caso in cui i soggetti che intendano beneficiare di uno dei regimi agevolativi descritti nei precedenti paragrafi ravvisino una o più condizioni di obiettiva incertezza interpretativa circa la spettanza del regime stesso, gli stessi soggetti e/o i relativi sostituti d'imposta possono presentare istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate competente ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a, della L. 27 luglio 2000, n. 212 (cd. "interpello ordinario").

L'Agenzia risponde alle istanze ordinariamente nel termine di novanta giorni. Quando non è possibile fornire risposta sulla base della documentazione allegata all'istanza, l'Agenzia può richiedere al contribuente di fornire ulteriore documentazione. In tale ipotesi, per effetto della richiesta i termini della risposta sono sospesi; tuttavia, la risposta deve essere resa dall'Agenzia entro sessanta giorni dalla ricezione della documentazione integrativa.

La risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo dell'Amministrazione finanziaria con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al contribuente istante. Quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'Agenzia, della soluzione prospettata dal contribuente.

### CAPITOLO 3.5.3 Responsabilità (e tutela) del sostituto d'imposta

Stante l'attuale quadro normativo e in assenza di chiarimenti specifici dell'Amministrazione finanziaria, non è chiaro quale sia il regime di responsabilità ascrivibile al sostituto d'imposta (es. datore di lavoro del dipendente "impatriato") con riferimento ai regimi qui in esame e, in particolare, se il sostituto:

- (a) sia dispensato da qualsiasi verifica di ordine "sostanziale" circa l'effettività delle condizioni documentate e, in particolare, circa la veridicità dell'autodichiarazione resa dal sostituto (di cui quest'ultimo si assume la responsabilità); oppure
- (b) sia tenuto ad effettuare una indagine documentale per verificare se ricorrono le condizioni cui l'agevolazione è subordinata, almeno utilizzando la diligenza "del buon padre di famiglia".

In concreto, la questione attiene alla possibilità per l'Amministrazione finanziaria, in caso di disconoscimento del beneficio in capo al sostituto ovvero di decadenza di quest'ultimo dall'agevolazione, di accertare la maggiore imposta dovuta (*i.e.*, ritenute a titolo di acconto non operate) e irrogare le sanzioni amministrative (anche) nei confronti del sostituto, nonostante quest'ultimo abbia regolarmente acquisito l'autodichiarazione da parte del dipendente<sup>85</sup>.

In tale quadro di incertezza, nella prassi professionale non è infrequente la circostanza nella quale il datore di lavoro, pur avendo ricevuto l'autodichiarazione del sostituto, non sia comunque disposto

ad operare le ritenute in misura ridotta.

In talune ipotesi, la disponibilità del sostituto risulta invece condizionata (i) alle risultanze dell'analisi sostanziale svolta dal sostituto stesso in merito ai requisiti applicativi dei regimi in esame ovvero, laddove possibile, (ii) alla risposta positiva ad una istanza di interpello presentata all'Agenzia delle Entrate.

In proposito, ci si limita a rilevare che un'eventuale verifica "sostanziale" da parte del sostituto potrebbe rivelarsi piuttosto complessa, posto che quest'ultimo avrebbe bisogno di una serie di informazioni non già in suo possesso (né agevolmente verificabili), specie nei casi in cui il dipendente "provenga" da società terze non appartenenti al medesimo gruppo.

È dunque ragionevole ritenere che spetti unicamente agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate l'accertamento in merito alla sussistenza dei presupposti applicativi dei regimi in esame. In tale ottica, fatte salve ipotesi del tutto patologiche (in cui sia possibile dimostrare che il datore di lavoro fosse a conoscenza della non veridicità del contenuto della richiesta scritta del dipendente), l'acquisizione dell'autodichiarazione da parte del sostituto dovrebbe ragionevolmente essere sufficiente ad escluderne almeno la responsabilità sul piano amministrativo.

<sup>85</sup> Per un approfondimento sulla questione, cfr. P. Ronca e M. Barcellona, "Il regime degli "impatriati" nella prospettiva del datore di lavoro: responsabilità e strumenti di tutela", il fisco n. 14/2020, p. 1316 e ss..

---

## CAPITOLO 4

---

### IL REGIME DEI “NEO-RESIDENTI” EX ART. 24-BIS T.U.I.R.

#### CAPITOLO 4.1 Premessa

---

Come ampiamente già delineato nei precedenti capitoli, *“il sistema fiscale italiano, al fine di favorire lo sviluppo economico, scientifico e culturale del Paese, prevede una serie di misure agevolative, alcune vigenti da diversi anni ed altre di recente emanazione, dirette ad attirare risorse umane in Italia”*.

Tra le misure agevolative volte ad attrarre il capitale umano all’interno del territorio italiano riveste un ruolo significativo il regime dei cd. “neo-residenti”. Quest’ultimo è frutto dell’intervento del Legislatore che, per mezzo dell’art. 1, comma 152 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (cd. *“Legge di bilancio 2017”*), ha inserito all’interno del complesso normativo domestico il nuovo art. 24-bis del T.U.I.R., novellato, per l’appunto, *“Opzione per l’imposta sostitutiva sui redditi prodotti all’estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia”*.

Come si vedrà in dettaglio nel prosieguo, tale misura è rivolta principalmente ai cd. *high-net worth individuals* (“HNWIs”) e mira ad agevolare le persone fisiche che trasferiscono la loro residenza in Italia a prescindere dallo svolgimento di una particolare attività lavorativa o, meglio, dall’esercizio di una qualche attività lavorativa.

In particolare, in luogo dell’ordinaria imposizione domestica, le persone fisiche neo-residenti possono optare per l’assoggettamento ad un’imposta sostitutiva di euro 100.000<sup>87</sup> per ciascun periodo d’imposta con riferimento ai redditi prodotti all’estero, per un periodo massimo di 15 anni, derogando, quindi, al principio del *worldwide income taxation*.

#### CAPITOLO 4.2 Ambito soggettivo

---

##### CAPITOLO 4.2.1 Introduzione

Il regime in questione è stato fin dalla sua nascita definito in modo accattivante dagli addetti ai lavori come il regime dei *“res-non-dom”*, mutuando tale definizione dal regime di matrice britannica dei *resident not-domiciled*. Invero, il regime d’oltremarina si contraddistingueva per delle peculiarità che rendevano la sua applicazione certamente più allettante, nonché più agevole<sup>88</sup>, tanto da costringere il Legislatore in terra d’Albione a rivedere e ri-dimensionare notevolmente nel corso degli ultimi anni tale regime di favore<sup>89</sup>.

<sup>86</sup> Si veda *supra*, Circolare n. 17/E del 2017 e fascicolo “L’Agenzia informa – Gli incentivi fiscali per l’attrazione del capitale umano in Italia”, Febbraio 2018.

<sup>87</sup> La Risoluzione n. 44/E dell’11 giugno 2018 dell’Agenzia delle entrate ha istituito il codice tributo e le modalità operative per il versamento dell’imposta sostitutiva.

<sup>88</sup> Si veda, sul punto, P. Mastellone – “L’appeal della flat tax per attrarre gli HNWIs in Italia e la sua compatibilità con le regole dell’UE” in Rivista Novità fiscali SUPSI, maggio 2019. In particolare, l’Autore sottolinea, *“L’asse attorno al quale tale regime fiscale ha riscosso il suo successo globale è la cd. “remittance basis taxation”, secondo cui per tutti i redditi di fonte estera non “rimessi” nel Regno Unito, le autorità fiscali inglesi non solo non pretendevano alcun pagamento, ma addirittura non effettuavano alcun controllo circa la qualità e la quantità di detti redditi”*.

A prescindere dalle effettive differenze e peculiarità dei due regimi che esulano dall'analisi in oggetto, ciò che giova sottolineare in questa sede è rappresentato dal fatto che lo Stato italiano, allineandosi ad altre giurisdizioni<sup>90</sup> più avanzate da questo punto di vista (*inter alia*, il Regno Unito) ha voluto rendere il nostro ordinamento fiscale competitivo ed attrattivo per una platea contributiva che diversamente non sarebbe stata attirata a tal punto dall'*appeal* (fiscale) del nostro Paese, pur riconoscendone tutti i pregi extra-tributari.

#### CAPITOLO 4.2.2 I soggetti destinatari del regime

Elemento fondamentale del regime opzionale dei neo-residenti è quello che a poterne beneficiare possano essere solamente le persone fisiche che abbiano trasferito<sup>91</sup> la loro residenza fiscale in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del T.U.I.R.. Quest'ultimo prevede che debba essere considerata residente in Italia la persona fisica che per la maggior parte del periodo d'imposta, alternativamente, sia iscritta nelle anagrafi della popolazione residente, abbia nel territorio dello Stato il suo domicilio o la sua residenza. Le nozioni di residenza e domicilio sono mutuare dalla disciplina civilistica, che definisce la "residenza" come il luogo di dimora abituale e il "domicilio" come la sede principale dei propri affari e interessi. Si rimanda al capitolo 2 per una disamina approfondita sul concetto di residenza fiscale e di trasferimento all'interno dei confini nazionali in ambito tributario.

Il secondo elemento indispensabile per beneficiare del regime in questione è che le persone fisiche "neo-trasferite" in Italia siano state non residenti fiscalmente in Italia per almeno nove periodi di imposta negli ultimi dieci.

Appare fin da subito evidente la necessità che il "candidato" neo-residente effettui, dunque, un'analisi approfondita preliminare e un vero e proprio *self-assessment* per verificare la "tenuta" della residenza estera nei precedenti periodi di imposta al fine del buon esito della procedura di trasferimento e, di conseguenza, dello sfruttamento dei connessi benefici<sup>92</sup>. In particolare, con riferimento ai concetti di domicilio e residenza, sarà necessario procedere con una verifica fattuale "a specchio" rispetto a quella che di solito l'Amministrazione finanziaria effettua per localizzare forzatamente il contribuente in Italia.

A tal fine, uno strumento utile come punto di partenza per la verifica della sussistenza dei citati elementi è rappresentato dalla *check-list* allegata al Provvedimento dell'8 marzo 2017 (di seguito, il "Provvedimento") per la cui analisi più dettagliata si rimanda al successivo paragrafo 5.4.2. Sono infatti proprio le istruzioni della stessa a evidenziare che "la *check list* è d'ausilio al riscontro della sussistenza degli elementi necessari per l'accesso al regime e può essere anche utilizzata per l'autovalutazione da parte del contribuente che vuole accedere al regime".

<sup>89</sup> Si faccia riferimento, *inter alia*, a L. Cerioni – "New Rules for Resident/Non-Domiciled Taxpayers in the United Kingdom: Reflections in Light of Tax Treaties and EC Tax Law, in *Bulletin For International Taxation*, dicembre 2008.

<sup>90</sup> A titolo esemplificativo, si citano i regimi speciali domestici previsti dalla normativa portoghese, maltese, cipriota e svizzera.

<sup>91</sup> Per un'analisi approfondita sul concetto di trasferimento di residenza si faccia riferimento a G. Melis, "Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi", Giuffrè Editore, *Ordinamento tributario italiano* collana diretta da G. Falsitta e A. Fantozzi, 2009.

<sup>92</sup> Sul punto si veda S. Massarotto – G. Sorci, "Il regime speciale per gli high net worth individuals che si trasferiscono in Italia,, in *Corriere Tributario*, n. 17/2017, p. 1330, che evidenzia come "L'accesso al regime impone quindi una attenta valutazione ex ante della residenza estera del singolo individuo e della sua famiglia nel periodo di osservazione: poiché, infatti, la procedura è avviata direttamente dal contribuente (così invertendo i ruoli rispetto alla classica dinamica degli accertamenti), lo stesso rischia, non solo di vedersi negata l'applicazione del regime speciale, ma altresì, di procurarsi motu proprio una contestazione fiscale di "esterovestizione"."

Analizzando il dettato letterale della norma e i documenti di prassi, è facile verificare l'assenza di un requisito riferibile alla nazionalità della persona fisica che potrà essere, di conseguenza, anche italiana. La cittadinanza italiana può, però, rivestire un ruolo particolare nel caso in cui la persona fisica ricada nella presunzione di cui al comma 2-*bis* dell'art. 2 del T.U.I.R. di cui si dirà nel successivo paragrafo 5.2.4.

#### CAPITOLO 4.2.3 Persone fisiche che non hanno mai risieduto in Italia

Alla luce di quanto sopra, la casistica gestibile in modo più fluido e agevole per lo sfruttamento del regime in oggetto è quella che vede il trasferimento di un soggetto che non ha mai risieduto in Italia.

Ci si riferisce, in particolare, ai soggetti definiti dalla *check-list* come “TIPO A - Persona fisica che non è mai stata residente in Italia, non ha legami personali stretti in Italia e ha limitati legami di carattere patrimoniale o reddituale in Italia”.

Con riferimento a tali soggetti il *self-assessment* necessario per verificare il requisito della non residenza in Italia per almeno nove periodi di imposta sui dieci precedenti sarà sicuramente accertabile con maggiore facilità e minori rischi, salvo la presenza di casi patologici che possano far ritenere il soggetto potenzialmente residente in Italia per determinati periodi di imposta anche alla luce degli elementi citati dalla *check list*<sup>93</sup>.

In tal caso, l'istanza di interpello del contribuente può limitarsi a contenere una descrizione sommaria degli elementi di carattere familiare e degli elementi di collegamento con gli Stati o territori nei quali ha radicato la residenza fiscale nei nove periodi di imposta dei dieci anni precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione, con facoltà di allegare la relativa documentazione. La suddetta descrizione sommaria è corredata dalla documentazione comprovante gli elementi patrimoniali e reddituali sopracitati per i quali è emerso un collegamento con l'Italia e non altrimenti risultanti all'amministrazione finanziaria.

#### CAPITOLO 4.2.4 Persone fisiche che hanno già risieduto in Italia

Come esplicitamente affermato nel Provvedimento e nella Circolare, l'ambito soggettivo di applicazione del regime è esteso anche ai cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato di cui al decreto ministeriale 4 maggio 1999, che si presumono, salvo prova contraria, fiscalmente residenti in Italia ai sensi del comma 2-*bis* dell'articolo 2 del T.U.I.R.

La *check-list* definisce tali soggetti come “TIPO B”, e prevede che in tal caso, l'istanza di interpello debba essere corredata dalla documentazione comprovante le relazioni personali e lavorative, gli elementi patrimoniali e reddituali per i quali dalla compilazione della *check-list* emerga un collegamento con l'Italia e non altrimenti risultanti all'amministrazione finanziaria (si tratta tipicamente di relazioni personali e lavorative e delle disponibilità patrimoniali e del possesso effettivo di redditi di qualsiasi tipo per interposta persona).

<sup>93</sup> Come si vedrà più dettagliatamente nel prosieguo, ai fini dell'accertamento dell'assenza di un eventuale collegamento con l'Italia del candidato neo-residente, il soggetto dovrà verificare, per esempio, che non vi sia stato l'utilizzo effettivo di un immobile ad uso abitativo per più di 90 giorni in ciascun periodo di imposta nei nove dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione (punto 13 della *check list*).

La persona fisica che si trasferisce in Italia provenendo da uno dei Paesi elencati nel d.m. 4 maggio 1999 può, quindi, optare per il nuovo regime, purché non sia stata effettivamente residente in Italia nel periodo stabilito dalla norma. Nel caso in cui il contribuente presenti istanza di interpello, può in tale sede vincere la presunzione di cui al comma 2-bis dell'articolo 2 del T.U.I.R..

Come osservato da attenta dottrina<sup>94</sup>, la Circolare ha confermato la validità di quanto già chiarito nella circolare del Ministero delle Finanze del 24 giugno 1999, n. 140, secondo cui la presunzione opera anche quando l'emigrazione verso o dal Paese a fiscalità privilegiata sia avvenuta transitando anagraficamente per un altro Stato, al fine di scongiurare comportamenti elusivi di quanti siano emigrati direttamente in una giurisdizione inclusa nel d.m. 4 maggio 1999 e, prima di trasferire la residenza in Italia per beneficiare delle misure agevolative in esame, si trasferiscono in un Paese a fiscalità ordinaria per evitare di incorrere nella presunzione.

La Circolare ha dunque puntualizzato che, il contribuente cittadino italiano che ha trasferito la sua residenza in uno Stato incluso nell'elenco di cui al d.m. 4 maggio 1999, anche solo per una frazione del periodo di osservazione, è tenuto a compilare il punto 4 della Sezione 2 della *check-list*, indipendentemente dalla circostanza che il Paese di ultima residenza non sia incluso in tale elenco.

#### CAPITOLO 4.2.5 Requisito dei nove periodi di imposta di non residenza

Come già scritto, ulteriore elemento indispensabile per poter beneficiare del regime dei neo-residenti è rappresentato dal requisito temporale attinente al periodo di residenza all'estero. La norma richiede infatti che, su un arco complessivo di dieci periodi d'imposta, il contribuente sia stato fiscalmente residente all'estero per almeno nove di questi.

È la stessa Circolare che evidenzia come il Legislatore abbia voluto tenere conto delle vicissitudini che possono riguardare la vita di una persona fisica, "*mediamente capace di muoversi agevolmente nel contesto internazionale e che, pertanto, potrebbe aver avuto la residenza in Italia per una frazione del periodo di osservazione*". A questo riguardo, si pre-cisa che l'opzione può essere validamente esercitata anche da coloro che sono già residenti in Italia per un periodo d'imposta; naturalmente in tale ipotesi, ai fini della verifica del presupposto di residenza all'estero nel periodo di osservazione stabilito dalla norma, è computato anche il periodo d'imposta nel quale si è avuta la residenza fiscale in Italia

L'Agenzia delle entrate cita a tal proposito l'esempio di un soggetto che è stato residente all'estero dal 2006 al 2015 e si trasferisce in Italia a marzo 2016: in tal modo, il soggetto acquisendo la residenza fiscale nel nostro Paese nel 2016, potrà legittimamente accedere al nuovo regime a partire dal periodo d'imposta 2017, versando l'imposta sostitutiva entro il 30 giugno 2018.

Tale chiarimento, invero, ha sciolto dei dubbi che parte della dottrina<sup>95</sup> aveva sollevato con riferimento alla possibile esclusione dal regime in analisi di siffatta casistica stante il tenore letterale della norma interpretabile anche diversamente da come sopra espresso.

<sup>94</sup> V. Ariemme – S. Massai, "Imposta sostitutiva sui soggetti che trasferiscono la residenza in Italia: presupposti, opzione ed effetti", in *Il Fisco*, n. 25/2017.

<sup>95</sup> E. Abruzzese, "La nuova tassazione sostitutiva per i ricchi immigrati", in *Bollettin Tributario* n. 5/2017.

## CAPITOLO 4.2.6 Estensione ai familiari

Si segnala, da ultimo, che il comma 6 dell'art. 24-*bis* consente, nel corso del periodo di validità dell'opzione, di estenderne l'efficacia dell'opzione anche a favore di uno o più dei suoi familiari. In tale frangente, l'importo dell'imposta sostitutiva annuale è ridotto a euro 25.000 per ciascuno dei familiari a cui il soggetto passivo può chiedere di estendere l'applicazione dell'imposta sostitutiva.

Ai fini della corretta qualificazione dei familiari si deve far riferimento alle persone tenute all'obbligo degli alimenti elencate nell'articolo 433 del cod. civ.<sup>96</sup>, ossia il coniuge (nonché la persona con cui è stata stipulata un'unione civile, ai sensi della legge 20 maggio 2016, n. 76), i figli o, in mancanza, i discendenti più prossimi, i genitori o, in mancanza, gli ascendenti più prossimi, i generi e le nuore, il suocero e la suocera, i fratelli e le sorelle.

La Circolare ha evidenziato che in questo modo il Legislatore ha voluto facilitare il trasferimento di interi nuclei familiari, per consentire una più diffusa e agevole fruizione del regime, potenziando la portata attrattiva della norma.

*Ça va sans dire*, la possibile estensione "allargata" del regime sarà subordinata alla verifica delle condizioni di cui al comma 1 dell'articolo 24-*bis* del T.U.I.R. e, quindi, che anche i familiari trasferiscano la loro residenza fiscale in Italia e che non siano stati residenti fiscalmente nel territorio dello Stato per almeno nove periodi di imposta negli ultimi dieci.

## **CAPITOLO 4.3 Ambito oggettivo**

---

### CAPITOLO 4.3.1 Redditi di fonte estera

Il regime in analisi prevede un trattamento fiscale di favore limitatamente ai redditi prodotti all'estero. Tale aspetto è, sostanzialmente, un'esplicita deroga dell'applicazione del principio del *worldwide income taxation* prevista dal nostro Legislatore per una particolare categoria di soggetti.

È inevitabilmente cruciale, dunque, la corretta identificazione e la qualificazione dei redditi prodotti al fine di poterne verificare l'effettiva fonte estera e gli effetti potenziali del regime dei neo-residente in caso di trasferimento in Italia.

Per poter identificare quali siano i redditi prodotti all'estero, il dettato normativo richiama espressamente i criteri di cui all'articolo 165, comma 2 che, a sua volta, cita l'articolo 23 del T.U.I.R.. Il Legislatore ha dunque voluto utilizzare la cd. "lettura a specchio" già impiegata per il calcolo del credito delle imposte estere, che prevede un criterio speculare a quello dell'articolo 23 per identificare i redditi prodotti in Italia da soggetti non residenti. In particolare, il criterio di collegamento in quel frangente è la produzione di un reddito che abbia un qualche tipo di connessione con l'Italia; così, *inter alia*, un reddito fondiario è tassato in Italia se l'immobile che genera quel reddito è ivi localizzato e un reddito di lavoro dipendente è imponibile in Italia qualora il soggetto non residente svolga all'interno del territorio italiano le sue prestazioni (per ulteriori approfondimenti sulla territorialità dei redditi si rimanda al paragrafo 5.7).

<sup>96</sup> E. Abruzzese, "La nuova tassazione sostitutiva per i ricchi immigrati", in Bollettin Tributario n. 5/2017.

Una precisazione degna di nota è stata fornita dalla Circolare che ha chiarito, richiamando la Circolare n. 9 del 5 marzo 2015, come eventuali deroghe previste per il criterio di territorialità, non facciano venir meno la qualifica di “redditi prodotti all’estero” in una situazione rovesciata, “*non modificando il collegamento oggettivo tra la fonte produttiva del reddito ed il territorio dello Stato*”. Ci si riferisce, in particolare, (i) agli “*interessi e gli altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali*”, che, ai sensi dell’ultimo periodo del comma 1, lettera b), dell’articolo 23, T.U.I.R., non costituiscono redditi prodotti nel territorio nazionale se percepiti da non residenti, nonostante siano corrisposti da soggetti residenti o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti e (ii) ai redditi diversi di cui ai numeri da 1 a 3 della lettera f), comma 1, dell’articolo 23 T.U.I.R., che non sono da considerarsi “prodotti” nel territorio dello Stato se percepiti da non residenti.

La lettura a specchio di tale norma avrebbe potuto ingenerare qualche dubbio sulla corretta applicazione di tale approccio relativamente al regime dei neo-residenti. La Circolare, di tal guisa, ha specificato che “*gli interessi derivanti da conti correnti bancari corrisposti al neo residente da soggetti esteri o la plusvalenza che lo stesso realizza a seguito della cessione di partecipazioni non qualificate in società estere, negoziate in mercati regolamentati, siano da considerare redditi prodotti all’estero e, come tali, suscettibili di rientrare nel pe-rimetro applicativo dell’articolo 24-bis del T.U.I.R.*”.

Per una disamina sull’eccezione riguardante le plusvalenze realizzate su partecipazioni qualificate realizzate nel primo quinquennio di funzionamento del regime e al criterio di territorialità per specifiche tipologie di redditi si rimanda al paragrafo 5.9.4. e 5.7.

#### CAPITOLO 4.3.2 Redditi di fonte domestica

Appare evidente che, alla luce di quanto esposto sopra, resteranno esclusi dall’assoggettamento a imposta sostitutiva tutti i redditi prodotti in Italia dai soggetti neo-residenti che verranno tassati in base alle ordinarie disposizioni vigenti per i soggetti residenti. I redditi di fonte domestica, dunque, concorreranno alla formazione del reddito complessivo e sottoposti all’ordinaria imposizione applicando le aliquote progressive IRPEF.

La Circolare evidenzia, quindi, che la base imponibile del contribuente si comporrà esclusivamente: 1) dei redditi prodotti in Italia; 2) dei redditi esteri non inclusi nell’opzione; 3) di eventuali plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni qualificate realizzate nei primi cinque periodi d’imposta di validità dell’opzione<sup>97</sup>.

Inoltre, il contribuente che fruisce del regime in analisi potrà godere delle deduzioni e delle detrazioni concesse dall’articolo 10 e dagli articoli 12, 13, 15, 16 e 16-bis del T.U.I.R. “*purché funzionalmente collegate ai redditi, italiani o esteri, assoggettati a ordinaria imposizione in Italia*”.

Su esplicita indicazione della Circolare, rimarranno, invece, escluse le deduzioni e le detrazioni concesse ai redditi esteri assoggettati a imposizione sostitutiva.

#### CAPITOLO 4.3.3 La cd. cherry picking clause

Ai sensi del comma 5 dell’articolo 24-bis, T.U.I.R., le persone fisiche che intendono esercitare il regime favorevole, “*possono manifestare la facoltà di non avvalersi dell’applicazione dell’imposta*

<sup>97</sup> Si veda il successivo paragrafo 5.9.4.

*sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri, dandone specifica indicazione in sede di esercizio dell'opzione ovvero con successiva modifica della stessa”.*

Lasciando da parte le modalità operative di esercizio di tale opzione, che si affronteranno nel successivo paragrafo 5.4.2, tale facoltà permette di espungere specifiche giurisdizioni appositamente selezionate dal contribuente (da qui l'utilizzo dell'espressione anglofona, “*cherry picking*”) dall'opzione dell'imposizione sostitutiva.

Di tal guisa, il contribuente, con riferimento ai redditi prodotti in quei Paesi o territori per i quali non abbia ritenuto di esercitare l'opzione, a fronte della tassazione ordinaria applicabile, avrà la possibilità di beneficiare dell'eventuale credito d'imposta per le imposte pagate all'estero, ove spettante.

Come evidenziato da attenta dottrina<sup>98</sup>, non si è ancora compreso quale possa essere l'effettivo beneficio che potrebbe sorgere da tale scelta per il contribuente. Qualora un *HNWI* possedesse redditi ingenti provenienti da diverse giurisdizioni e, quindi, l'imposta di euro 100.000 fosse decisamente conveniente per il neo-residente, si fatica a comprendere come l'esclusione di una determinata giurisdizione potrebbe risultare indicata, stante l'imposta sostitutiva in grado di “coprire” tutte le giurisdizioni con il medesimo importo. A diversa conclusione, ovviamente, si giungerebbe se per ogni giurisdizione fosse prevista un'imposta sostitutiva *ad hoc*.

Infatti, a fronte del massimo beneficio derivante dall'esclusione dei redditi di un determinato Paese (i.e., azzeramento dell'imposta a fronte dello sfruttamento massimo del credito di imposta), il contribuente si troverebbe a dover adempiere a determinati oneri documentali e amministrativi sicuramente più dispendiosi e rischiosi. Si pensi, ad esempio, agli oneri relativi all'IVIE e all'IVAFE (per cui si rimanda al successivo paragrafo 5.5.3.1) e alle difficoltà di calcolo che sovente si verificano per il corretto calcolo e sfruttamento del credito relativo alle imposte pagate all'estero.

Uno degli effetti positivi che la dottrina sopra citata ipotizza è quello “*che potrebbe forse derivare dal particolare regime di tassazione di favore previsto nell'altro Stato - o nella Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore con lo stesso - nell'ipotesi in cui questo dovesse risultare applicabile esclusivamente nel caso di tassazione ordinaria di tale reddito in Italia*”.

<sup>98</sup> E. Della Valle – E. Innocenzi, “Chiarimenti sull'imposta sostitutiva per le persone fisiche neo-residenti, ma i dubbi di costituzionalità restano”, in *Il Fisco*, n. 29/2017, p.1-2822. Gli autori evidenziano come “*non si comprende la ratio della facoltà in questione: il credito per le imposte estere permette di ridurre, fino ad azzerare, l'importo dell'imposta dovuta in Italia sui redditi di fonte estera. Non è chiaro, pertanto, quale vantaggio potrebbe avere il contribuente rinunciando allo “scudo” rappresentato dal versamento dell'imposta sostitutiva di euro 100.000 ed applicando, invece, sui redditi derivanti da un determinato Stato, la tassazione ordinaria, allorché quest'ultima può, nella migliore delle ipotesi, essere azzerata mediante l'applicazione del predetto credito. Oltretutto tale scelta costringerebbe il contribuente ad adempiere agli obblighi di monitoraggio fiscale ed al versamento dell'IVIE e dell'IVAFE, con un aggravio di non poco conto in termini di adempimenti,*”.

## CAPITOLO 4.4 Istanza di interpello e *check-list*

---

### CAPITOLO 4.4.1 L'istanza di interpello

#### CAPITOLO 4.4.1.1 Premesse e facoltatività dell'interpello

Il terzo comma dell'art. 24-bis, T.U.I.R., recita *“L'opzione di cui al comma 1 deve essere esercitata dopo aver ottenuto risposta favorevole a specifica istanza di interpello presentata all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212”*.

Come sottolineato in dottrina, dal tenore letterale della norma in questione appariva evidente che la presentazione dell'istanza di interpello fosse necessaria per poter beneficiare del regime di favore. Tuttavia, contrariamente a quanto ipotizzato in origine, successivamente alla stesura della norma in oggetto, l'Agenzia delle entrate, per mezzo della Circolare, ha avuto modo di chiarire che i neo-residenti non hanno l'obbligo bensì la facoltà di presentare tale interpello preventivo, come già confermato dal Provvedimento della stessa Agenzia.

Il contrasto tra la fonte primaria e i documenti di prassi, dovrebbero normalmente risolversi a favore della prima; tuttavia, come segnalato da attenta dottrina<sup>99</sup> (a cui si rimanda per un'attenta disamina), *“un'esegesi diversa della norma, e del contesto in cui si inserisce, può condurre l'interprete al risultato di assorbire il contrasto tra legge e provvedimento attuativo”*.

Secondo la citata dottrina, a tale conclusione si giungerebbe anche sulla base dell'art. 2, primo comma, del d.l. 2 marzo 2012 n. 16, per il quale la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, laddove il contribuente: a) abbia i requisiti richiesti dalle norme; b) effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile; c) versi contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471<sup>100</sup>.

Ad ogni modo, in conclusione, la Circolare ha esplicitamente confermato che chi non intende presentare l'istanza, nel presupposto di rispettare tutte le condizioni richieste dall'articolo 24-bis, T.U.I.R., può comunque esercitare la relativa opzione mediante indicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al primo periodo d'imposta di validità del regime, avendo cura di conservare la documentazione che andrebbe allegata all'istanza di interpello.

Inoltre, si evidenzia che l'Agenzia delle entrate ha puntualizzato che, in applicazione dei criteri generali in materia di preventività dell'istanza di interpello, la presentazione della stessa successivamente all'esercizio dell'opzione, si risolverà in una pronuncia di inammissibilità poiché il contribuente avrà già ritenuto sussistenti i presupposti applicativi del regime ponendo in essere il comportamento che dà attuazione alla norma.

<sup>99</sup> G. Salanito – “Profili sistematici dell'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia (cd. flat tax per neo – residenti)”, in RDT, vol. 28, n. 1/2018, Parte I, p. 84.

<sup>100</sup> G. Salanito, op. cit., *“In altri termini, il contribuente che voglia essere sicuro di non ricevere contestazioni dall'amministrazione finanziaria, si avvarrà dell'istituto dell'interpello; ma nulla impedisce al contribuente, almeno sul piano teorico di non fare l'interpello”*.

Da ultimo, la già citata dottrina<sup>101</sup>, sottolinea come alla luce dell'art. 6, comma 1, del d. lgs. 24 settembre 2015 n. 156, la risposta dell'Agenzia delle entrate non sia impugnabile ma è stato sollevato il dubbio se il richiamo dell'art.11, operato dalla disciplina in esame, comprenda anche il citato art. 6 e quindi determini la non impugnabilità della risposta negativa<sup>102</sup>.

Tuttavia, trattandosi la risposta dell'Amministrazione di atto non vincolante per il con-tribuyente, allo stesso modo si tratterà di un atto non impugnabile dallo stesso.

Giova comunque sottolineare che altra dottrina<sup>103</sup>, ritiene comunque più corretto ritenere la presentazione dell'interpello una fase necessaria per l'accesso al regime in analisi, tenuto conto che la presentazione dell'istanza *“risponderebbe all'esigenza di instaurazione preventiva di un contraddittorio endoprocedimentale relativamente ad aspetti dirimenti come l'accesso al regime agevolativo, la corretta tassazione dei redditi prodotti all'estero (inclusi o esclusi dal regime agevolativo) e il monitoraggio delle attività all'estero. L'esplicitazione di tutte queste informazioni in una mera opzione esercitata sinteticamente all'interno della dichiarazione fiscale non sarebbe di per sé sufficiente”*.

#### CAPITOLO 4.4.1.2 Modalità di presentazione e tempistiche

Il contribuente che voglia beneficiare del regime di favore, prima dell'esercizio dell'opzione, dovrà (rectius, potrà) presentare apposita istanza di interpello presentata all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia.

Di conseguenza, ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000 n. 212, il contribuente potrà interpellare l'amministrazione *“per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente [...] alla sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti”*. L'amministrazione dovrà, dunque, rispondere alle istanze nel termine di centoventi giorni e, la risposta, scritta e motivata, vincolerà ogni organo della amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente.

Nel caso in cui la risposta non sia comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente (cd. “silenzio assenso”).

La conseguenza di tale previsione comporta che gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difforni dalla risposta, espressa o tacita, saranno nulli e, tale efficacia, si estenderà ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, “salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante”.

Inoltre, come sancito dall'art. 4 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n.156, l'Agenzia delle

<sup>101</sup> G. Salanitro, op. cit..

<sup>102</sup> G. Glendi, “Nonostante l'intervento del legislatore permangono le divergenze dei giudici di merito sull'autonoma impugnabilità del diniego di interpello” in Dir. prat. trib., 2016, n. 6, II, 2596 ss.

<sup>103</sup> M. Bernardo – G. Sbaraglia, “Nuovo regime dei neo-residenti: necessario il coordinamento con le norme convenzionali” in Il Fisco, n. 30/2018, p.1-2940.

entrate, qualora non sia in grado di fornire una risposta sulla base dei documenti allegati, potrà richiedere, una sola volta, all'istante di integrare la documentazione presentata. Tale richiesta di documentazione integrativa interromperà i termini per la risposta.

La documentazione integrativa dovrà essere fornita con le stesse modalità previste per la presentazione dell'istanza entro un anno dalla richiesta, in mancanza l'ufficio prenderà atto della rinuncia implicita all'interpello ed effettuerà tempestivamente la relativa notificazione o comunicazione. Dal momento della ricezione dei documenti richiesti, l'Agenzia delle entrate avrà sessanta giorni di tempo per fornire il proprio parere.

Inoltre, come già scritto *supra*, l'istanza può essere presentata anche se non sono ancora decorsi i termini per radicare la residenza ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del T.U.I.R. sul territorio dello Stato.

Dal punto di vista operativo, l'istanza di interpello può essere presentata dal contribuente mediante: (i) consegna a mano alla Divisione Contribuenti<sup>104</sup>, Via Cristoforo Colombo n.426 c/d<sup>105</sup>, Settore contribuenti di maggiori dimensioni – Ufficio Persone fisiche ad alta capacità contributiva; (ii) spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento ovvero (iii) presentazione per via telematica attraverso l'impiego della casella di posta elettronica certificata di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68. In tale ultimo caso l'istanza è inviata alla casella di posta elettronica certificata [interpello@pecommaagenziaentrate.it](mailto:interpello@pecommaagenziaentrate.it)<sup>106</sup>.

Per i soggetti non residenti senza domiciliatario nel territorio dello Stato, l'istanza di interpello può essere trasmessa alla casella di posta elettronica ordinaria [div.contr.interpello@agenziaentrate.it](mailto:div.contr.interpello@agenziaentrate.it)<sup>107</sup>. L'istanza deve essere sottoscritta con firma autografa, ovvero, nei casi in cui il documento è trasmesso via posta elettronica certificata, con firma digitale o con le modalità di cui all'art. 38, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

#### CAPITOLO 4.4.1.3 Contenuto

Giova evidenziare fin da ora che la Circolare ha dettagliatamente delineato che all'interpello in oggetto si applicano le disposizioni generali previste dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n.156, le regole procedurali stabilite nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 gennaio 2016 e i chiarimenti forniti con la circolare del 1° aprile 2016, n. 9/E. Quest'ultima, *inter alia*, ha espressamente escluso che possa rappresentare oggetto di interpello l'accertamento della presenza dei requisiti per la qualificazione di un soggetto come residente nel territorio dello Stato (articolo 2, comma 2, del T.U.I.R.) o il disinnescamento della presunzione di residenza prevista dall'articolo 2, comma 2-bis del T.U.I.R..

Tuttavia, in deroga ai suddetti dettami, proprio la Circolare ha ammesso che “*gli elementi fattuali determinanti la residenza fiscale, normalmente riscontrabili in sede di accertamento, assumono necessariamente rilievo ai fini dell'ammissibilità del neo residente al regime in commento tanto da caratterizzare la fase istruttoria con la previsione di particolari modalità normalmente non utilizzabili in sede di interpello*”.

<sup>104</sup> Così come previsto dalle modifiche stabilite dal Provvedimento n. 47688/2018 dell'1 marzo 2018.

<sup>105</sup> Con Provvedimento n. 179742/2019 del 6 giugno 2019 la stessa Agenzie delle entrate ha disposto che a decorrere dal 15 giugno 2019, la sede legale dell'Agenzia delle entrate è trasferita da via Cristoforo Colombo n. 426 c/d a Via Giorgione n. 106, Roma.

<sup>106</sup> Così come previsto dalle modifiche stabilite dal Provvedimento n. 47688/2018 del 1° marzo 2018.

<sup>107</sup> Si veda nota precedente.

Il dato normativo non specifica i dati che il contribuente deve indicare nell'istanza di interpello. È, quindi, fondamentale analizzare la Circolare e il Provvedimento, che identificano i seguenti elementi essenziali che devono essere riportati, a pena di inammissibilità, nell'istanza di interpello: (i) i dati anagrafici e, se già attribuito, il codice fiscale del "candidato" neo-residente, (ii) se già residente, il relativo indirizzo di residenza in Italia; (iii) lo *status* di non residente in Italia per un tempo almeno pari a nove periodi di imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio di validità dell'opzione; (iv) la giurisdizione o le giurisdizioni in cui ha avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione; (v) gli Stati o territori esteri per i quali intende esercitare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva ai sensi del comma 5 dell'articolo 24-*bis* del T.U.I.R. (cd. "*cherry picking*").

Stante la possibilità da parte dell'Amministrazione di richiedere informazioni e documentazione integrative a seguito della presentazione dell'istanza, sarà consigliabile che il candidato neo-residente fornisca fin da subito un set documentale chiaro, esaustivo ed esplicativo in modo da rendere più improbabile la richiesta di integrazione che interromperebbe per almeno sessanta giorni il decorrere dei centoventi giorni previsti in via ordinaria.

#### CAPITOLO 4.4.1.4 Estensione ai familiari

Qualora il soggetto neo-residente intenda estendere l'opzione per il regime in parola anche a uno o più dei suoi familiari (definiti *supra*), nell'istanza devono essere indicati, con riferimento a ciascun familiare a cui si intende estendere l'opzione, gli stessi elementi richiesti al soggetto che intende esercitarla. Di conseguenza, ciascun familiare dovrà compilare e presentare un'autonoma *check-list*, da allegare all'istanza e produrre la relativa documentazione di supporto.

L'interpello dovrà in tal caso essere sottoscritto, oltre che dal contribuente principale, anche da tutti i familiari a cui viene estesa l'opzione.

Inoltre, la presentazione dell'interpello riferito ai familiari potrà avvenire anche in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello in cui il contribuente principale ha esercitato l'opzione. Da ultimo, qualora il contribuente principale non avesse ritenuto necessario presentare l'istanza di interpello per poter beneficiare del regime, è consentito al familiare presentare un'autonoma istanza di interpello.

#### CAPITOLO 4.4.2 La check-list

La *check-list*, che rappresenta un ulteriore elemento essenziale dell'istanza di interpello, deve essere debitamente compilata in ogni sua parte e allegata all'istanza con i documenti di supporto rilevanti.

Tale documento è stato previsto al fine di agevolare il contribuente nell'esposizione delle condizioni necessarie per fruire del regime in analisi, anche in funzione di una preventiva autovalutazione circa la propria legittimazione a beneficiare del regime in questione.

La *check list* è suddivisa in quattro sezioni: la Sezione 1 è dedicata ai dati anagrafici, la Sezione 2 contiene i dati generali relativi alla cittadinanza e alla residenza attuale e pregressa, la Sezione 3 è dedicata all'attestazione del presupposto dell'assenza di residenza fiscale nel territorio dello Stato italiano per almeno nove periodi di imposta dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione e la Sezione 4 riguarda l'ipotesi in cui il contribuente estenda l'opzione ai propri familiari.

La Sezione 1 è, come scritto, destinata ad accogliere le informazioni anagrafiche di base del

neo-residente. Le istruzioni alla check-list specificano che dovrà in ogni caso essere allegato un documento di identità del richiedente.

La Sezione 2, invece, prevede l'indicazione di una serie di elementi in grado di comprendere lo status del richiedente, quali la sua cittadinanza, l'eventuale periodo di iscrizione all'AIRE, l'eventuale provenienza di cittadini italiani da Stati contenuti nel decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, l'ultima giurisdizione di residenza fiscale e le giurisdizioni espressamente escluse dall'opzione (cd. *cherry picking*), come anticipato nel pre-cedente paragrafo 5.3.3.

La Sezione 3 rappresenta il fulcro della *check-list*, essendo destinata alla 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.

Tale Sezione sarà utile per l'accertamento dell'assenza di un eventuale collegamento con l'Italia del candidato neo-residente che dovrà appurare che non si siano verificate le condizioni richiamate dal modello per più di 90 giorni in ciascun periodo di imposta dei nove dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione. In particolare, il contribuente dovrà barrare per ciascuna domanda della *check-list* (dal punto 8 al 27) alternativamente le caselle "SI" o "NO", a seconda che con riferimento ad almeno due periodi di imposta nei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione per 90 o più giorni si sia verificata o meno la condizione citata.

Gli elementi che sono stati riportati nel documento da parte dell'Amministrazione saranno, qualora verificati (dunque in caso di barratura della casella "SI"), possibili indici sintomatici di un "rischio" di residenza fiscale nel territorio italiano del candidato residente.

Gli elementi prescelti dall'Agenzia delle entrate per la verifica dei rapporti con il territorio italiano nelle annualità pregresse sono variegati e connessi ad aspetti:

- a) reddituali: percezione in Italia di redditi fondiari, di lavoro dipendente o assimilati, autonomo, di impresa, diversi, redditi derivanti dallo sfruttamento di opere dell'ingegno;
- b) patrimoniali: disponibilità in Italia di beni immobili, beni mobili iscritti in pubblici registri, rapporti finanziari, quote societarie, cariche sociali;
- c) extra-reddituali e personali: coniuge e/o figli e/o familiari diversi aventi dimora abituale in Italia, stabili legami personali, sociali, culturali, ricreativi e politici in Italia, frequentazione di istituti scolastici in Italia da parte dei figli minori.

Il possesso dei redditi e degli elementi patrimoniali succitati dovrà essere anche considerato qualora vi siano entità interposte tra il soggetto neo-residente e gli asset e i redditi considerati (sul punto si rimanda al successivo paragrafo 5.9.1).

La Sezione 4 dovrà essere compilata solo in caso di estensione dell'opzione a un familiare e dovrà contenere i dati anagrafici di quest'ultimo con il relativo grado di parentela.

Ciascuno familiare, poi, dovrà a sua volta redigere un'autonoma *check-list*, limitandosi a compilare le sole Sezioni 1, 2 e 3 in modo analogo al contribuente principale.

Da ultimo, si segnala che all'atto pratico, non è assolutamente necessaria la presentazione della documentazione inerente a tutti gli investimenti esteri esistenti. Infatti, al contrario di quanto previsto relativamente alla procedura di *voluntary disclosure*<sup>108</sup>, in cui era ovviamente richiesta l'emersione di tutti gli investimenti non dichiarati al fisco detenuti fuori dai confini nazionali, mediante l'opzione di

cui all'art. 24-*bis*, sarà sufficiente presentare la documentazione riferibile a investimenti aventi una connessione con l'Italia ed, eventualmente, particolari investimenti esteri per i quali il candidato neo-residente abbia dubbi circa la loro corretta qualificazione (*i.e.*, redditi derivanti da trust non residenti) ai fini della fruizione del regime in analisi.

## **CAPITOLO 4.5 Esercizio, durata ed effetti dell'opzione**

---

### CAPITOLO 4.5.1 Esercizio dell'opzione

Come anticipato nei precedenti paragrafi, affinché il neo-residente possa beneficiare del regime in parola, dovrà versare con cadenza annuale un'imposta sostitutiva forfettaria pari a euro 100.000, a prescindere dalla tipologia e dalla quantificazione dei redditi prodotti all'estero.

Il versamento dell'imposta dovrà essere effettuato obbligatoriamente in un'unica soluzione, entro il perentorio termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi: come chiarito dall'Amministrazione finanziaria, non sarà infatti possibile versare l'imposta sostitutiva oltre il termine ordinariamente previsto per il saldo delle imposte sui redditi, attualmente fissato al 30 giugno di ciascun anno.

La Risoluzione n. 44/E dell'11 giugno 2018 dell'Agenzia delle entrate ha istituito il codice tributo e le modalità operative per il versamento dell'imposta sostitutiva, prevedendo che il contribuente dovrà effettuare il pagamento dell'imposta tramite modello F24, indicando il codice tributo "NRPP" nella sezione "Erario e altro".

Ulteriore precisazione degna di nota fornita dalla prassi è stata quella del divieto assoluto di compensazione dell'imposta sostitutiva con altre tipologie di imposte.

Da ultimo, al fine di scongiurare che il contribuente neo-residente incorra in fenomeni di doppia imposizione, una volta esercitata l'opzione, il soggetto che si avvale dell'imposta sostitutiva potrà rilasciare un'apposita dichiarazione agli intermediari finanziari che possono eventualmente intervenire nella riscossione di redditi esteri i quali potranno non applicare alcuna imposta. Rimane ferma, in ogni caso, la possibilità di utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 ovvero di richiedere a rimborso nei termini previsti dall'articolo 38 del d.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, le imposte eventualmente già ritenute nell'annualità di trasferimento della residenza.

Per quanto concerne i familiari ex art. 433 del cod. civ. che optano per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, questi dovranno in maniera analoga al contribuente principale procedere autonomamente al versamento dell'imposta, che sarà però quantificata forfettariamente in euro 25.000.

### CAPITOLO 4.5.2 Durata, decadenza e revoca dell'opzione

#### CAPITOLO 4.5.2.1 Durata

Il regime previsto dall'art. 24-*bis*, T.U.I.R., si contraddistingue per la sua durata temporale limitata nel tempo. Infatti, l'opzione in oggetto ha una durata massima di quindici anni: trascorso tale periodo

<sup>108</sup> Legge del 15 dicembre 2014 n. 18 e art. 7, d.l. n. 193 del 22 ottobre 2016.

il soggetto residente dovrà iniziare a corrispondere l'IRPEF anche per i redditi prodotti all'estero alla stregua di un ordinario soggetto residente. Va da sé, dunque, l'impossibilità di rinnovo del regime in parola.

Come sottolineato da attenta dottrina<sup>109</sup>, la scelta operata dal Legislatore, è stata quella di “*trattene-re nel nostro territorio il soggetto tanto da far sì che qui, si passi l'espressione, “metta radici”. Al termine dei quindici anni si spera che non abbandoni più l'Italia, ed inizi a pagare anche l'Irpef sui suoi, potenzialmente anche molto elevati, redditi prodotti all'estero”*”.

Il compimento del quindicennio ha ripercussioni sui familiari, facendo venir meno l'efficacia dell'eventuale estensione dell'opzione (ciò indipendentemente dal periodo per il quale gli stessi hanno fruito del regime).

Inoltre, il regime in parola permette di poter beneficiare delle previsioni in esse contenute anche per un solo periodo di imposta, senza alcun effetto negativo sul contribuente che potrebbe, quindi, decidere di non beneficiarne più dopo una singola o più annualità ed (eventualmente) trasferire la sua residenza altrove.

#### CAPITOLO 4.5.2.2 Decadenza

La decadenza del regime in questione potrà verificarsi, principalmente, a seguito (i) dell'omesso o incompleto versamento dell'imposta sostitutiva entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi o (ii) del trasferimento della residenza fiscale all'estero.

La casistica (i) comporterà la decadenza del regime con effetto dal periodo d'imposta rispetto al quale doveva essere eseguito il versamento dell'imposta; mentre la (ii) con effetto dal periodo d'imposta in cui il soggetto perde la residenza in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, T.U.I.R..

La Circolare, come auspicato dagli operatori del settore, ha evidenziato che se tali cause riguardano uno o più familiari cui è stato esteso il beneficio, la decadenza coinvolgerà solamente la posizione di questi soggetti e non inciderà sulla validità dell'opzione del beneficiario principale.

Viceversa, nel caso in cui la decadenza riguardi il beneficiario principale dell'opzione, il venir meno del regime agevolativo coinvolgerà anche i familiari cui era stata estesa la scelta.

#### CAPITOLO 4.5.2.3 Revoca

Il contribuente neo-residente, una volta beneficiato del regime di cui all'art. 24-bis, avrà la possibilità di revocare tale opzione.

L'effetto di tale decisione avrà efficacia a partire dall'anno d'imposta in relazione al quale è stata effettuata in dichiarazione.

Nel caso di revoca del contribuente principale vi sarà un effetto di trascinamento nei confronti dei familiari a cui era stata estesa l'opzione, a prescindere dal fatto che essi abbiano esercitato autonomamente la loro facoltà di revoca.

<sup>109</sup> L. Peverini – “Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24 bis T.U.I.R. e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio”, in Rivista di Diritto Tributario, 2018.

La revoca, come specificato dal Provvedimento, si intende esercitata se, il soggetto che aveva esercitato l'opzione, indichi espressamente nella dichiarazione dei redditi che non intende più avvalersi del regime in questione.

Qualora il soggetto non sia tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi, lo stesso dovrà inviare apposita comunicazione alla Divisione Contribuenti entro la data di scadenza della presentazione della dichiarazione e con le modalità previste per l'invio dell'istanza di interpello<sup>110</sup>. La revoca potrà essere esercitata anche se il contribuente abbia già versato l'imposta sostitutiva relativa al medesimo periodo d'imposta. In tale frangente è esplicitamente concesso al contribuente la possibilità di richiedere a rimborso o compensare l'imposta già versata ma non dovuta.

Il contribuente principale che ha esteso ai propri familiari l'opzione per il regime in oggetto può decidere di revocare tale estensione, pur volendo continuare per sé stesso a fruirne, con riferimento a uno o più familiari e anche in periodi di imposta differenti.

Anche in tale scenario, la revoca dell'estensione dell'opzione deve essere esercitata dal contribuente principale nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta a partire dal quale ha effetto la revoca per il familiare coinvolto ovvero, se il contribuente principale non è tenuto a presentare la dichiarazione, attraverso apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate, secondo le modalità sopra ricordate.

Il familiare "revocato" sarà tenuto ad indicare nella propria dichiarazione dei redditi la revoca operata nei suoi confronti dal contribuente principale ma avrà la possibilità di optare contestualmente per l'applicazione dell'imposta sostitutiva in qualità di contribuente principale, versando l'importo di euro 100.000, beneficiando del regime per il solo periodo residuo non ancora sfruttato rispetto al periodo massimo di quindici anni.

#### CAPITOLO 4.5.2.4 Decesso

La Circolare si sofferma attentamente sull'ipotesi del decesso del soggetto neo-residente che abbia optato per il regime dei neo-residenti.

Nel caso di decesso di quest'ultimo, qualora l'evento avvenga dopo il versamento dell'imposta sostitutiva, l'erede avrà la possibilità di confermare l'opzione per il *de cuius* versando l'imposta sostitutiva nella misura di euro 100.000 anche per il periodo di imposta in corso al momento del decesso. Qualora, invece, il decesso sia avvenuto prima del versamento dell'imposta sostitutiva, gli eredi dovranno provvedere al versamento per conto del *de cuius* (salvo rinuncia al regime) e avranno comunque la possibilità di confermare l'opzione anche per quanto concerne i redditi realizzati nel periodo in corso alla data del decesso.

Qualora il regime fosse stato esteso anche ai familiari del *de cuius*, questi potranno continuare a godere del regime in qualità di familiari per il periodo di imposta in cui è avvenuto il decesso del contribuente principale (a prescindere dalla data della morte dello stesso) mentre, per l'anno successivo, potranno beneficiare del regime "novando" la loro opzione in qualità di contribuenti principali, fino all'esaurimento dei residui periodi di imposta sul quindicennio totale.

Da ultimo, è stato confermato che, alla stregua dei contribuenti ordinari, in caso di decesso del

<sup>110</sup> Sul punto, si rimanda al paragrafo 5.4.1.2.

neo-residente in una data successiva al 16 febbraio, rimangono ferme le previsioni normative<sup>111</sup> che permettono di posticipare di sei mesi i versamenti delle imposte (*i.e.*, 30 dicembre).

### CAPITOLO 4.5.3 Effetti dell'opzione

#### CAPITOLO 4.5.3.1 Monitoraggio, IVIE e IVAFE

La forza attrattiva del regime in analisi è rappresentata non solo dalla possibilità di beneficiare di un regime altamente conveniente per gli *high net worth individuals* trasferiti in Italia con ingenti redditi di fonte estera, ma anche dall'esclusione di una serie di adempimenti dichiarativi esplicitamente previsti dalla normativa.

In particolare, ci si riferisce all'art. 1, comma 153, della Legge di Bilancio 2017, che, con riferimento agli investimenti esteri oggetto di opzione, prevede espressamente che il neo-residente sia esentato dagli obblighi del cd. monitoraggio fiscale ex art. 4, d.l. n. 167 del 28 giugno 1990. In forza di ciò, il neo-residente sarà sgravato dal dover compilare il quadro RW del modello REDDITI PF, evitandosi così un adempimento non particolarmente apprezzato dagli addetti del settore e certamente ostico in presenza di determinati investimenti (*inter alia*, trust e fondazioni esteri<sup>112</sup>).

Un ulteriore beneficio rientrante nella norma succitata è rappresentato, poi, dalla non applicazione al soggetto neo-residente (i) dell'IVAFA (Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero) e (ii) dell'IVIE (Imposta sul valore degli immobili detenuti all'estero), introdotte con l'art. 19, d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011.

La Circolare ha puntualizzato, ragionevolmente, che tali benefici saranno applicabili al neo-residente solo con riferimento ai Paesi esteri che lo stesso non abbia specificatamente provveduto ad espungere dal regime.

Per i Paesi esclusi, infatti, non solo saranno applicabili le regole ordinarie di tassazione secondo il principio del *worldwide income taxation*, ma anche quelle relative agli adempimenti dichiarativi e di versamento delle imposte per gli investimenti detenuti all'estero.

Per completezza si segnala che, in tema di intestazione fiduciaria di un investimento estero, Assofiduciaria<sup>113</sup> ha evidenziato come l'Agenzia delle entrate non abbia offerto chiarimenti circa la necessità di pagamento o meno dell'imposta di bollo (da versare in luogo dell'IVAFA da parte della società fiduciaria in tale scenario). In mancanza di tali chiarimenti, Assofiduciaria ritiene “*che cautelativamente, le società fiduciarie dovranno proseguire nell'applicazione di tale prelievo*”.

#### CAPITOLO 4.5.3.2 Successioni e donazioni

Elemento chiave del regime in questione, a parere di chi scrive, è anche la previsione contenuta nel comma 158 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2017, che recita “*Per le successioni aperte e le donazioni effettuate nei periodi d'imposta di validità dell'opzione esercitata dal dante causa [...] l'impo-*

<sup>111</sup> Art. 65, comma 3, d.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 “*tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro quattro mesi da essa, compresi il termine per la presentazione della dichiarazione e il termine per ricorrere contro l'accertamento, sono prorogati di sei mesi in favore degli eredi*”.

<sup>112</sup> Sul punto si faccia riferimento al successivo paragrafo 5.9.5

<sup>113</sup> Documento FLAT TAX\_COM\_2017\_111 del 7 giugno 2017.

*sta sulle successioni e donazioni di cui al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti esistenti nello Stato al momento della successione o della donazione”.*

La portata di tale norma non è di poco conto, soprattutto in dinamiche afferenti passaggi generazionali che coinvolgono il neo-residente, tenendo in considerazione che, così come previsto per le imposte dirette, anche per le imposte di successione e donazione il regime in analisi comporta una deroga al principio worldwide taxation senza nemmeno, in questo caso, la necessità di versamento di un'imposta forfettaria.

Come correttamente precisato dal Consiglio Nazionale del Notariato<sup>114</sup>, per quanto concerne l'ambito oggettivo, non solo sarà necessario che, al momento in cui la successione si apre ovvero la donazione è effettuata, gli effetti dell'opzione risultino operanti, ma il contribuente dovrà accertarsi che, successivamente a tale momento, non sia intervenuta una delle cause di decadenza sopra citate che, *“seppur materialmente verificatesi dopo la fattispecie imponibile ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, travolgono il regime con efficacia ex tunc. Operando, quindi, rispetto all'agevolazione che qui occupa, quale causa di decadenza”.*

Sempre con riferimento all'ambito applicativo della norma, la Circolare ha puntualizzato che gli atti rientranti nell'esenzione in analisi non si limitano alle successioni e alle donazioni in senso stretto, ma anche a tutti gli atti a titolo gratuito, compresi gli atti di costituzione di vincoli di destinazione e i conferimenti in *trust*<sup>115</sup>.

Se già quest'ultimo chiarimento è certamente da accogliere con favore, ancor più convincente (e forse inaspettata) è stata l'interpretazione fornita dall'Amministrazione per quanto concerne il coordinamento tra questa norma e l'estensione del regime ai familiari. Infatti, anche in tale scenario, nel caso di trasferimento per successione o donazione da parte del familiare interessato dall'opzione, l'imposta sulle successioni e donazioni dovrà essere corrisposta dal beneficiario principale limitatamente ai beni e diritti esistenti in Italia, ancorché il dante causa abbia trasferito la propria residenza nel territorio dello Stato.

È quindi evidente il ruolo fondamentale ricoperto da tale inciso normativo che rende ancor più attrattivo il regime in analisi. Il nostro Paese, infatti, già gode di un regime di tassazione successorio<sup>116</sup> particolarmente vantaggioso<sup>117</sup> rispetto ad altri Paesi e tale previsione potrebbe spingere ancora di più soggetti non residenti a trasferirsi in Italia al fine di beneficiare, oltre che del regime in analisi, anche di questa norma di favore per eventuali tra-sferimenti di ricchezza agli eredi.

<sup>114</sup> Studio n. 100-2017/T, “Profili di interesse notarile del regime tributario di favore per i cd. “neo-residenti”.

<sup>115</sup> Sul punto, si veda A. Tomassini – A. Martinelli, *“Il regime dei neo-residenti in dichiarazione dei redditi” in Corriere Tributario, n. 14/2018, p.1091. Gli Autori evidenziano come “In tal modo, “innovativo”, verrebbero superate le annose questioni sull'eventuale tassazione di liberalità poste in essere a favore di soggetti residenti e, non meno importante, potrebbe divenire uno strumento per una legittima pianificazione fiscale a fa-vore dei propri discendenti.”*

<sup>116</sup> Ordinariamente, l'imposta è determinata con un'aliquota del a) quattro per cento, nei confronti del coniuge e dei parenti in linea retta, con una franchigia di euro 1.000.000 per ciascun soggetto; b) sei per cento, nei confronti degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado, con una franchigia di euro 100.000 per ciascun soggetto; c) otto per cento, nei confronti degli altri soggetti. Per un'analisi approfondita si rimanda a G. Gaffuri, *“L'imposta sulle successioni e donazioni”*, CEDAM, 2008.

<sup>117</sup> *Ex multis*, G. Maisto, General report on “Death as a taxable event and its international ramifications”, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 95b.

#### CAPITOLO 4.5.4 L'indicazione nel Modello Redditi PF

A seguito dell'introduzione nel nostro ordinamento del regime in analisi, l'Agenzia delle entrate ha provveduto ad integrare la relativa modulistica dichiarativa, inserendo l'apposito quadro NR.

Come già delineato in precedenza, le istruzioni al modello evidenziano che, in alternativa alla presentazione dell'istanza di interpello e della relativa *check list*, il contribuente può esercitare l'opzione tramite la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta da cui si intendono far decorrere gli effetti, compilando il quadro NR. Il contribuente, a tal proposito, avrà cura di conservare la documentazione che andrebbe allegata all'istanza di interpello.

Per quanto riguarda il contenuto del quadro, nella sezione I dello stesso, sono richieste informazioni riguardanti l'opzione o la revoca del regime, la cittadinanza e la residenza del neo-residente. La presente sezione dovrà essere compilata anche dai familiari del contribuente principale, nella propria dichiarazione dei redditi, qualora abbiano optato per beneficiare del regime in analisi, indicando il codice fiscale del contribuente principale.

La sezione II del quadro NR si limita a riprodurre sostanzialmente il contenuto della Sezione 3 della *check-list* (si veda il paragrafo 5.4.2).

Nella sezione III del modulo NR, invece, sono richieste informazioni relative ai familiari che hanno optato per il regime e, quindi, dovrà essere compilato unicamente nel caso in cui il contribuente principale abbia esteso (o intenda revocare) il regime a uno o più familiari.

### **CAPITOLO 4.6 Rapporto con le convenzioni contro le doppie imposizioni**

---

L'art. 4 del Modello OCSE prevede che un soggetto, affinché possa beneficiare delle previsioni contenute in un Trattato stipulato conformemente ai principi OCSE, debba essere considerato residente<sup>118</sup> secondo le norme domestiche previste dallo Stato contraente. In particolare, tale requisito è soddisfatto se il soggetto è *liable to tax therein* e, dunque, in prima battuta qualche dubbio potrebbe sorgere con riferimento a un soggetto neo-residente che beneficia del regime, stante la sua particolare modalità di tassazione in Italia.

Tuttavia, è stata proprio l'Amministrazione a dirimere ogni dubbio, rilevando come i soggetti che esercitano l'opzione di cui all'articolo 24-*bis* del T.U.I.R. sono da considerare residenti anche ai fini convenzionali, in quanto la totalità dei loro redditi sconta imposte in Italia (vuoi con imposizione sostitutiva su quelli di fonte estera, vuoi con tassazione progressiva IRPEF su quelli di fonte domestica), salvo il caso in cui le singole Convenzioni di volta in volta applicabili dispongano diversamente. Tale affermazione è giustificata dal fatto che relativamente ai redditi prodotti in Italia, i neo-residenti saranno tassati alla stregua di un soggetto "ordinario" residente fiscalmente in Italia mentre, per quanto riguarda i redditi di fonte estera, scontreranno l'imposta sostitutiva, salvo che la giurisdizione di provenienza non sia stata esclusa dal perimetro dell'opzione.

Autorevole dottrina<sup>119</sup> ha, tuttavia, sollevato il tema dell'applicabilità delle previsioni convenzionali

<sup>118</sup> Per un'analisi approfondita sul concetto di residenza fiscale si rinvia al capitolo 2.

<sup>119</sup> S. Mayr, "L'imposta sostitutiva per i redditi esteri per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia ovvero un pugno di dollari (di tasse) per milioni (di redditi)", in Bollettino Tributario n. 1/2017.

(seppure antecedentemente alla pubblicazione della Circolare) relativamente a determinati Trattati firmati dall'Italia, tra i quali, per esempio, quello stipulato tra Italia e Svizzera. In particolare, *“una formulazione specifica come quella contenuta nella Convenzione italo-svizzera escluderebbe però l'applicazione del trattato ai “nuovi residenti”*. L'art. 4, quinto comma, lett. b), del Trattato precisa infatti che *«una persona fisica che non è as-soggettata alle imposte generalmente riscosse nello Stato contraente, di cui sarebbe residente secondo le disposizioni che precedono, per tutti i redditi generalmente imponibili secondo la legislazione fiscale di questo Stato e provenienti dall'altro Stato contraente» non è considerata residente di uno Stato contraente. In questo caso l'applicabilità del trattato italo-svizzero al “nuovo residente” per i redditi provenienti dalla Svizzera sarebbe possibile solo se il nuovo residente «manifesta la facoltà di non avvalersi dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti» in Svizzera”*.

Tuttavia, come altra parte della dottrina<sup>120</sup> ha segnalato, il rifiuto da parte dello Stato della fonte di applicare il regime convenzionale potrebbe avverarsi in casi piuttosto limitati, considerato che nelle convenzioni viene spesso inserita una clausola che consente di ricomprendere nell'oggetto della convenzione anche le imposte sostitutive di quelle sui redditi.

La stessa dottrina consiglia poi, correttamente, di effettuare una verifica preliminare per scongiurare il rischio del mancato riconoscimento del regime in oggetto al fine di valutare tutti i potenziali effetti derivanti dall'applicazione dello stesso.

## **CAPITOLO 4.7 La territorialità dei redditi prodotti all'estero**

---

Nell'ambito del regime in commento, particolare enfasi deve essere posta sull'analisi di territorialità dei redditi prodotti dalla persona neo-residente. Per gli effetti del primo comma dell'art. 24-bis del T.U.I.R., infatti, *“le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia (...) possono optare per l'assoggettamento all'imposta sostitutiva dei redditi prodotti all'estero individuati secondo i criteri di cui all'articolo 165, comma 2”*.

Come aspetto introduttivo, val bene ricordare che quest'ultima disposizione normativa - di riordino del sistema dei crediti per le imposte estere - chiarisce che i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23 del T.U.I.R. Viene così ripreso l'approccio comunemente definito “a specchio”, in quanto si giunge ad individuare i redditi di fonte estera (*rectius*, prodotti all'estero) sulla base di una lettura “rovesciata” dei metodi adottati per individuare i redditi prodotti sul territorio dello Stato e come tali assoggettati a tassazione in Italia se percepiti da soggetti non residenti.

Per il qual motivo, è generalmente possibile ricondurre in Italia - salvo eccezioni come nel proseguo descritto - la territorialità di un flusso reddituale qualora sia accertato il collegamento con una fonte produttiva situata sul territorio dello Stato.

Venendo all'analisi dell'art. 23 del T.U.I.R., la norma introduce nel primo comma un'elencazione dei redditi che vengono attratti a tassazione in Italia in ragione del luogo nel quale è posto il bene che produce il reddito ovvero del luogo di svolgimento dell'attività e, nel secondo comma, una presunzione assoluta di territorialità nello Stato qualora, nelle circostanze individuate, taluni redditi siano

<sup>120</sup> G. Ascoli – M. Pellecchia, “La flat tax nel nuovo quadro NR del Mod. REDDITI 2018” in Il Fisco n. 21/2018.

conseguiti con proventi corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni sul territorio italiano di soggetti non residenti.

Effettuando un'analisi con metodo "rovesciato" su quest'ultima disposizione, saremo in grado di individuare le fonti reddituali rilevanti ai fini dell'imposizione sostitutiva prevista dall'art. 24-bis del T.U.I.R.

#### CAPITOLO 4.7.1 I redditi fondiari

Da una lettura "a specchio" dell'art. 23, comma 1, lett. a) del T.U.I.R., si considerano prodotti all'estero i redditi fondiari inerenti a terreni e fabbricati situati al di fuori del territorio dello Stato. La regola segue il principio generale (cd. "*situs principle*") introdotto a livello OCSE con l'art. 6 del modello di convenzione contro le doppie imposizioni<sup>121</sup> ("*Im-movable property*"), per cui i redditi derivanti da beni immobiliari sono tassati, in via con-corrente, anche nello Stato della fonte dove tali beni sono localizzati.

#### CAPITOLO 4.7.2 I redditi di capitale

I redditi di capitale, sulla base di una lettura rovesciata dell'art. 23, comma 1, lett. b) del T.U.I.R., si considerano prodotti all'estero qualora non siano corrisposti dallo Stato ovvero siano corrisposti da soggetti residenti al di fuori del territorio italiano e/o da stabili organizzazioni situate al di fuori del territorio italiano di soggetti residenti in Stati terzi.

Dobbiamo aggiungere che il dettato normativo, nella sua formulazione all'ultimo periodo della citata lett. b), prevede una deroga al principio di territorialità disponendo per l'esclusione da tassazione - in quanto non si considerano prodotti nel territorio dello Stato - degli interessi e degli altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali percepiti da soggetti non residenti.

Specularmente, qualora gli interessi e proventi siano corrisposti al neo-residente da parte di soggetti esteri, questi costituiscono redditi prodotti all'estero suscettibili di essere qualificati ai fini della disciplina di cui all'art. 24-bis del T.U.I.R.<sup>122</sup>, tanto più che, in un'analoga situazione di soggetti residenti sul territorio italiano al di fuori del regime opzionale, si ritiene sussistente il diritto al credito ex art. 165 del T.U.I.R. per le imposte estere pagate nello Stato della fonte del reddito.

#### CAPITOLO 4.7.3 I redditi di lavoro dipendente e assimilati a quelli di lavoro dipendente

Nel caso di redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, assume rilevanza il luogo di svolgimento della prestazione lavorativa, sulla base di una lettura speculare dell'art. 23, comma 1, lett. c) del T.U.I.R.

Un caso particolare affrontato dalla Circolare nell'ambito dei redditi di lavoro dipendente riguarda i piani di *stock options*, che danno diritto al possessore di ricevere, al termine di un periodo prefissato, un numero di azioni determinato quale strumento di incentivazione retributiva e di fidelizzazione all'azienda. Solitamente, infatti, nell'ambito di tali piani si distinguono tre momenti fondamentali:

- il *granting period*, ovvero il periodo di tempo lungo il quale matura il diritto del beneficiario a

<sup>121</sup> Commentario al modello di convenzione OCSE, art. 6, par. 1: "*Paragraph 1 gives the right to tax income from immovable property to the State of source, that is, the State in which the property producing such income is situated. This is due to the fact that there is always a very close economic connection between the source of this income and the State of source*".

<sup>122</sup> Si veda anche la Circolare 5 marzo 2015, n. 9/E, par. 2.1.

ricevere un numero di azioni predeterminato (e senza il pagamento di alcun corrispettivo) della società datrice di lavoro o di altra società appartenente al medesimo gruppo;

- il *vesting period*, ovvero il periodo che intercorre dall'offerta della *stock option* all'inizio del periodo per l'esercizio del diritto di opzione;
- l'*exercing*, ovvero la data in cui l'opzione viene effettivamente esercitata e sorge il diritto di assegnazione delle azioni in capo al possessore alle condizioni specificate nel *granting period*.

Ebbene, la Circolare ha chiarito che nel caso in cui l'*exercing* avvenga nel periodo di residenza in Italia del neo-residente, una quota del reddito conseguente all'assegnazione del reddito può rientrare nella tassazione sostitutiva forfettaria, in ragione del rapporto tra i giorni lavorativi prestati all'estero durante il *vesting period* e il numero totale dei giorni necessari ad acquisire il diritto di ricevere le azioni.

Ricordiamo che all'interno della categoria dei redditi di lavoro dipendente rientrano, ai sensi dell'art. 49, comma 2, lett. a) del T.U.I.R., anche “*le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati*”.

#### CAPITOLO 4.7.4 I redditi d'impresa

Con riguardo ai redditi d'impresa, da una lettura speculare dell'art. 23, comma 1, lett. e) del T.U.I.R. emerge che si considerano prodotti all'estero i redditi derivanti da attività esercitate al di fuori del territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni ivi localizzate.

Da una lettura della norma, devono sussistere due requisiti affinché il reddito d'impresa sia considerato di fonte estera:

- requisito territoriale, ovvero lo svolgimento dell'attività al di fuori del territorio italiano;
- requisito organizzativo, ovvero svolgimento dell'attività per il tramite di una stabile organizzazione.

Infatti, seguendo lo schema previsto dal modello contro le doppie imposizioni OCSE (all'art. 7, comma 1), qualora l'attività d'impresa non sia svolta nell'altro Stato contraente (*rectius*: Stato della fonte) per il tramite di una stabile organizzazione ivi localizzata, i redditi conseguiti dall'impresa in detto Stato saranno attratti a tassazione esclusiva nel proprio Stato di residenza.

Quindi, il reddito d'impresa prodotto all'estero da una società avente una struttura in Italia è assoggettato a tassazione nel paese estero solamente in relazione all'attività qui svolta per mezzo della stabile organizzazione.

Nell'ambito del regime ex art. 24-*bis* del T.U.I.R., tale fattispecie risulta comunque essere marginale rispetto alle altre categorie di reddito prodotte dalla persona fisica neo-residente sul territorio dello Stato.

#### CAPITOLO 4.7.5 I redditi diversi

Qualora i redditi conseguiti dalla persona neo-residente non trovino collocazione in una delle categorie testé citate, ogni riferimento dovrà essere fatto con riguardo alla (più generale) categoria dei redditi diversi, che si qualificano di fonte estera se derivano da attività svolte al di fuori dello Stato

<sup>123</sup> La circolare 26 ottobre 1999, n. 207/E ha chiarito che all'interno del termine “beni” possono intendersi anche i titoli di natura azionaria ed obbligazionaria.

italiano oppure da beni<sup>123</sup> che si trovano nello Stato estero (lettura a specchio dell'art. 23, comma 1, lett. f) del T.U.I.R.).

In tale categoria possono confluire, pertanto, tutti i proventi conseguiti dalla persona fisica al di fuori dell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali, riconducibili all'art. 67 del T.U.I.R.; in ogni caso, la norma di cui all'art. 23, comma 1 del T.U.I.R. reca, ai nn. 1, 2 e 3 della lett. f), alcune eccezioni in deroga all'ordinario criterio di territorialità dei redditi diversi. Tali fattispecie dovranno essere coniugate con le disposizioni antielusive contenute nella disciplina *ex art. 24-bis* del T.U.I.R. (si rimanda a quanto riportato nel successivo paragrafo 5.8.4).

#### CAPITOLO 4.7.6 La residenza in Italia del soggetto pagatore

Come anticipato in precedenza, il secondo comma dell'art. 23 del T.U.I.R. introduce, in deroga al generale criterio di territorialità del reddito nel luogo in cui viene effettuata l'attività (*cf.* lett. c), d), e) e f) del comma 1), una presunzione assoluta di territorialità nello Stato italiano se taluni redditi, nelle circostanze di seguito elencate, sono conseguiti con proventi corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni sul territorio italiano di soggetti non residenti.

Nel merito, si fa riferimento a:

- pensioni, assegni ad esse assimilate e indennità di cui all'art. 17, comma 1, lett. a), c), d), e) e f) del T.U.I.R. (ovvero trattamento di fine rapporto e indennità equipollenti, cessione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, cessazione dei rapporti di agenzia delle persone fisiche e società di persone, cessazione da funzioni notarili e indennità percepite da sportivi professionisti al termine della carriera nell'ambito della legge 23 marzo 1981, n. 91);
- redditi assimilati a quello di lavoro dipendente di cui alle lett. c, *c-bis*), f), h), *h-bis*), i) e l) del comma 1 dell'art. 50 del T.U.I.R. Fra i redditi oggetto di norma derogatoria annoveriamo, in particolare, i proventi conseguiti dagli sportivi professionisti residenti in Italia nell'ambito di un rapporto di lavoro autonomo. La riconducibilità a tale categoria reddituale è stata disposta con l'art. 15 della legge 23 marzo 1981, n. 91<sup>124</sup>, che ha infatti previsto come “*ai redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo si applicano le disposizioni dell'articolo 49, terzo comma, lettera a) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597*” (NdA: vigente art. 53, comma 3 del T.U.I.R.) ai sensi del quale “*per i redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo, di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91, si applicano le disposizioni relative ai redditi indicati alla lettera a) del comma 2)*”. Successivamente, con l'art. 34, comma 3 della legge 21 novembre 2000, n. 342 è stata però abrogata ogni relazione con tale disposizione, prevedendo che “*tutti i riferimenti all'articolo 49, comma 2, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente redditi di lavoro autonomo (...) devono intendersi come effettuati all'articolo 47, comma 1, lettera c-bis), del medesimo testo unico, concernente redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente*” (NdA: vigente art. 50, comma 1, lett. *c-bis* del T.U.I.R.), quali “redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente” (pur mantenendo la qualifica di redditi di lavoro autonomo per fini giuslavoristici);
- 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 capo industriale, commerciale e scientifico
- compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato.

<sup>124</sup> La cd. legge sul professionismo sportivo.

In particolare, la disciplina posta dalla lett. d) dell'art. 23, comma 2 del T.U.I.R., nell'ambito di prestazioni effettuate da artisti e sportivi non residenti in Italia, ricalca la norma prevista dal comma 2 dell'art. 17 del modello di convenzione OCSE<sup>125</sup>, volta a salvaguardare l'imponibilità nello Stato della fonte anche quando i pagamenti delle prestazioni artistiche e sportive rese siano attribuiti a persone (enti, società, ecc.) diverse da quelle che hanno offerto la prestazione (artista o sportivo). È dunque una norma finalizzata a contrastare fenomeni di elusione d'imposta con l'interposizione di terzi soggetti, grazie ai quali sottrarsi al pagamento della ritenuta a titolo d'imposta del 30 per cento prevista dall'art. 24, comma 1-ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per trovare collocazione tra i redditi d'impresa non assoggettati a tassazione in Italia qualora conseguiti da imprese o enti non residenti senza stabile organizzazione sul territorio (si veda anche l'art. 23, comma 2, lett. e) del T.U.I.R., come esposto nel paragrafo 5.7.4).

## **CAPITOLO 4.8 I redditi derivanti dallo sfruttamento economico dei diritti di immagine per artisti e sportivi alla luce dell'art. 17 del modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni**

---

La tassazione internazionale dei redditi percepiti da artisti e sportivi nell'ambito dell'attività professionale è regolata dall'art. 17 del modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni, il quale prevede che:

1. *“Nonostante le disposizioni dell'Articolo 15, i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dalle sue prestazioni personali svolte nell'altro Stato contraente in qualità di artista dello spettacolo, quale artista di teatro, del cinema, della radio o della televisione, o in qualità di musicista, nonché di sportivo, sono imponibili in detto altro Stato.*
2. *Quando il reddito derivante da prestazioni personali esercitate da un artista di spettacolo o da uno sportivo, in tale qualità, è attribuito ad una persona diversa dall'artista o dallo sportivo medesimi, detto reddito può essere tassato nello Stato contraente dove dette prestazioni sono svolte nonostante le disposizioni dell'Articolo 15”.*

La disposizione attribuisce quindi potestà impositiva concorrente (e senza limitazioni) allo Stato in cui viene esercitata l'attività: il regime opzionale di cui dall'art. 24-bis del T.U.I.R. permettere, a tal fine, di rivalutare gli storici conflitti di qualificazione riguardanti la tassazione dei compensi derivanti da attività artistica o sportiva e da altre attività ad essa accessorie, permettendo in tal modo di superare la classica dicotomia tra tassazione nello Stato della fonte e della residenza.

### CAPITOLO 4.8.1 La tassazione di artisti e sportivi professionisti nel diritto tributario internazionale: brevi cenni sulla disciplina convenzionale

L'art. 17 si pone come norma derogatoria alle disposizioni contenute nel modello Ocse agli artt. 7 (“*Utili d'impresa*”) e 15 (“*Redditi da lavoro subordinato*”) prevalendo su queste ultime per espressa indicazione contenuta nel primo comma.

I compensi percepiti dagli artisti e sportivi sono pertanto tassati nello Stato in cui viene esercitata

<sup>125</sup> *“Quando il reddito derivante da prestazioni personali esercitate da un artista di spettacolo o da uno sportivo, in tale qualità, è attribuito ad una persona diversa dall'artista o dallo sportivo medesimi, detto reddito può essere tassato nello Stato contraente dove dette prestazioni sono svolte nonostante le disposizioni dell'Articolo 15”* (traduzione dall'inglese a cura degli Autori).

l'attività, anche quando ciò avvenga in mancanza di una stabile organizzazione localizzata sul territorio ovvero se, anche in vigore di un rapporto di lavoro subordinato, (i) il periodo di permanenza nello Stato in cui è avvenuta l'attività sportiva è inferiore a 183 giorni, (ii) il datore di lavoro non è residente nello Stato nel quale è avvenuta l'attività sportiva e (iii) la remunerazione non derivi da una stabile organizzazione che il datore di lavoro mantiene nello Stato in cui è avvenuta l'attività sportiva. Il secondo comma dell'art. 17 contiene invece una disposizione volta a salvaguardare l'imponibilità nello Stato della fonte anche quando i pagamenti delle prestazioni rese siano attribuiti a persone (enti, società, ecc.) diverse da quelle che hanno offerto la prestazione (artista o sportivo), vale a dire ad un soggetto che non sia lo sportivo "*incondizionatamente legittimato*" a percepire il reddito. Come osservato in dottrina<sup>126</sup>, siamo di fronte ad una disciplina volta a prevenire l'evasione delle regole generali (primo comma) e contrastare fenomeni di elusione di imposta con l'interposizione di altri soggetti (secondo comma)<sup>127</sup>.

Sulla base delle indicazioni contenute nel Commentario Ocse, soltanto i redditi caratterizzati da uno "stretto nesso causale" con l'attività artistica o sportiva possono essere ricondotti nell'ambito dell'art. 17, così come previsto dal primo comma 1. Diversamente, nel caso in cui i redditi percepiti non siano sufficientemente prossimi alla prestazione sportiva nello Stato della fonte, la norma convenzionale correttamente applicabile ad ogni forma di remunerazione non direttamente o indirettamente collegata all'attività sportiva dovrà essere ricercata in un'altra regola distributiva del modello Ocse.

Un breve cenno, infine, sul comma 2 dell'art. 17. Come anticipato, la disposizione è stata introdotta quale misura di contrasto a fenomeni elusivi volti ad aggirare, con l'utilizzo di strutture societarie (i.e. *star companies*<sup>128</sup>), la tassazione nello Stato in cui l'attività sportiva è stata esercitata. Si pensi a situazioni nelle quali lo sportivo è il socio unico di una società che riceve i compensi per l'attività sportiva: in assenza della disposizione antielusiva, il reddito percepito dalla società non sarebbe soggetto alle disposizioni dell'art. 17 cosicché la remunerazione dello sportivo si manifesterebbe sotto diversa forma reddituale che potrebbe attenuare la tassazione del reddito alla fonte (ad esempio, dividendi). In base al principio postulato dal comma 2, i redditi sono comunque tassabili nello Stato della fonte secondo il metodo cd. *look-through*<sup>129</sup> indipendentemente dal soggetto che percepisce tali redditi.

Diverso è il caso in cui lo sportivo percepisca pagamenti indiretti, per il tramite di intermediari, in relazione a prestazioni effettuate nello Stato della fonte: si pensi al caso in cui una società sportiva incassi compensi per la prestazione dei giocatori. In tale circostanza, i componenti della squadra dovrebbero essere soggetti a tassazione, sull'importo ricevuto indirettamente, nello Stato in cui la prestazione si è concretizzata.

#### CAPITOLO 4.8.2 Compensi connessi allo sfruttamento dei diritti di immagine e interazione con il regime ex art. 24-bis del T.U.I.R.

<sup>126</sup> G. Frasoni, *La tassazione degli sportivi e degli artisti nelle convenzioni internazionali*, Lo sport e il fisco, CEDAM, 2016, V. Uckmar (a cura di).

<sup>127</sup> Autorevole dottrina (P. Pistone, op.cit.) ha ritenuto anche come la funzione antielusiva sia oramai demandata in molti ordinamenti ad un'apposita normativa interna di contrasto, "*talché l'art. 17(2) svolge una funzione di carattere più generale*". In tal senso, si veda la lett. c) del comma 2 dell'art. 23 del T.U.I.R.

<sup>128</sup> Per una trattazione ampia sul tema, P. de Capitani di Vimercate, *Le Star Companies*; D. Cevasco, *Le fattispecie penali tributarie in ambito sportivo* e A. Carinci, *Profili fiscali dello sfruttamento del diritto all'immagine degli sportivi*, Lo sport e il fisco, CEDAM, 2016, V. Uckmar (a cura di).

<sup>129</sup> Commentario Ocse all'art. 9, paragrafo 11, lett. c).

Con riguardo alle attività di sfruttamento economico dei diritti all'immagine, la Legge 22 aprile 1941, n. 633 detta la regolamentazione sulla tutela del diritto d'autore, distinguendo fra "diritti d'autore" (in senso stretto) e "diritti connessi" al diritto d'autore. Il diritto all'immagine degli sportivi è riconducibile a quest'ultima categoria ma anche, più in generale, all'art. 10 del Codice Civile in quanto alla tutela dei diritti alla personalità dell'individuo.

Questa premessa anticipa alcune brevi considerazioni che riguardano la qualificazione tributaria ai fini Irpef dei redditi connessi allo sfruttamento economico dell'immagine dell'artista o dello sportivo neo-residente, e che potranno avere conseguenze sul regime in parola.

In linea di principio, detti compensi costituiscono redditi di lavoro dipendente, *ex* artt. 49 ss. del T.U.I.R.<sup>130</sup>, ogniqualvolta rientrano nell'ambito di uno schema negoziale di tipo "complesso" nel quale possa rientrare sia la prestazione professionale (artistica o sportiva) che lo sfruttamento dell'immagine ad essa correlata. Si pensi al caso di un calciatore professionista che stipula con la società sportiva di appartenenza un contratto per regolare sia la prestazione sportiva, sia l'uso della propria immagine ai fini promo-pubblicitari; o ancora, ad un attore alle dipendenze di una società di produzione alla quale concede il diritto di sfruttamento economico della propria immagine in relazione ai prodotti e ai brand che supportano l'opera cinematografica<sup>131</sup>.

In tali situazioni, i compensi percepiti sono infatti attratti ("*principio di onnicomprensività*") al regime dei redditi da lavoro dipendente.

Possono diversamente costituire redditi di lavoro autonomo qualora il titolare originario del diritto eserciti la propria attività con la professionalità e l'abitudine richiesta dall'art. 53 del T.U.I.R. e la sua notorietà sia in qualche modo riconducibile alla professione esercitata. Troveranno accoglienza in tale categoria, per esempio, i proventi conseguiti da un attore cinematografico dallo sfruttamento della propria immagine "*qualora questa, come nel caso dell'immagine di un artista, sia immediatamente riconducibile alla fama del personaggio, acquisita in relazione alle esibizioni pubbliche*"<sup>132</sup>. È bene sottolineare che la verifica di tali caratteristiche deve essere fatta con specifico riferimento alle attività promo-pubblicitarie e non all'attività sportiva in senso stretto<sup>133</sup>: in questa situazione, troverà applicazione l'art. 54, comma 1-quater del T.U.I.R.<sup>134</sup>, ai sensi del quale "*concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione (...) di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale*"<sup>135</sup>.

In ogni caso, qualora i compensi derivanti dallo sfruttamento economico dei diritti all'immagine non siano collegati ad alcun rapporto di lavoro subordinato ovvero il titolare originario operi al di fuori dell'esercizio della sua attività professionale, questi costituiranno "redditi diversi" in quanto derivanti dalla "*assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere*", ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. l)

<sup>130</sup> Circolare Ministeriale 23 dicembre 1997, n. 326/E, par. 2.1.

<sup>131</sup> Cfr. A. Della Carità e E. A. Palmitessa, *La territorialità dei compensi da sfruttamento economico del diritto all'immagine*, il Fisco, 21/2019, p. 2030 ss.

<sup>132</sup> Risoluzione 2 ottobre 2009, n. 255/E.

<sup>133</sup> A. Magliaro e S. Censi, *Dubbi sulla tassazione dei redditi da sfruttamento d'immagine dei calciatori professionisti*, Corriere Tributario, 48/2010, p. 3993.<sup>133</sup> A.

<sup>134</sup> Norma introdotta con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 29.

<sup>135</sup> Sul tema anche A. Carinci, *op. cit.*, par 2.2.

del T.U.I.R. Può essere questo il caso in cui l'artista o sportivo professionista ceda i propri diritti al di fuori di un rapporto di lavoro subordinato e conceda l'uso della propria immagine, per esempio, al fine di pubblicizzare una linea di abbigliamento.

Alla luce della categoria reddituale di appartenenza e del criterio di territorialità conseguente (si veda il capitolo 5.7), i proventi connessi allo sfruttamento economico dei diritti di immagine possono qualificarsi all'interno del regime di imposizione sostitutiva per neo-residenti qualora derivino da attività svolte al di fuori del territorio dello Stato ed in mancanza di uno stretto nesso causale tra attività e reddito. Infatti, laddove i redditi percepiti non si configurino come forma di remunerazione "strettamente connessa" ad un evento di natura artistica o sportiva, troveranno applicazione i criteri impositivi previsti dagli artt. 7 ("Utili d'impresa"), 12 ("Canoni") o 21 ("Altri redditi") del modello Ocse, che contengono una clausola di esclusività della tassazione nello Stato della residenza, pur con talune eccezioni<sup>136</sup>. In questi casi sarebbero ancora più evidenti i benefici del Regime, dal momento che i redditi connessi allo sfruttamento dei diritti di immagine di fonte estera sconterebbero esclusivamente imposizione (sostitutiva) in Italia.

## **CAPITOLO 4.9 Il possesso di redditi tramite realtà interposte, esteroinvestizione, interazione con CFC, norma antielusiva sulle plusvalenze nei primi 5 anni**

---

### *CAPITOLO 4.9.1 Entità interposte*

Gli addetti al settore, fin da subito, si sono chiesti come potessero coordinarsi le previsioni relative al regime dei neo-residenti con la presenza di eventuali entità interposte connesse a redditi di fonte estera.

Si ricorda che, in ambito tributario, la definizione di interposizione ha più volte diviso dottrina e giurisprudenza<sup>137</sup>. Gran parte della dottrina sembrerebbe assimilare il concetto fiscale di "interposizione" a quello civilistico<sup>138</sup>, solitamente suddiviso tra i concetti di interposizione "fittizia" e "reale". Con la prima l'interponente, l'interposto e il contraente dell'interposto, si accordano per costituire un negozio che non prevede, a differenza dell'interposizione reale, la retrocessione di alcun bene o servizio. Vi è dunque una sfasatura tra la situazione formale che i terzi percepiscono e la situazione reale.

Nell'interposizione reale, invece, è sufficiente che vi sia un accordo tra l'interposto e l'interponente, non rilevando la conoscenza dell'accordo da parte del diretto contraente dell'interposto<sup>139</sup>.

Si ricorda che l'Amministrazione finanziaria<sup>140</sup> aveva specificato che *"relativamente alla nozione di interposta persona", si fa presente che la questione non può essere risolta in modo generalizzato, essendo direttamente connessa alle caratteristiche e alle modalità organizzative del soggetto interposto. A titolo esemplificativo, si ritiene che debba essere considerato soggetto interposto una società localizzata in un Paese avente fiscalità privilegiata, non soggetta ad alcun obbligo di tenuta delle*

<sup>136</sup> Si tenga anche in considerazione che il network delle Convenzioni sottoscritte dall'Italia sull'art. 12 segua la regola generale (tassazione esclusiva nello Stato della residenza, con nel caso del trattato con l'Irlanda) solo in un numero limitato di situazioni. Nella maggior parte dei casi prevede infatti una tassazione concorrente con lo Stato della fonte, seppur limitata.

<sup>137</sup> S. Loconte – "Strumenti di pianificazione e protezione patrimoniale", IPSOA, 2018, p. 763.

<sup>138</sup> N. Fasano – G. Malinconico, "Il Trust ed i poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria" in *Trusts e attività fiduciarie*, gennaio 2009.

<sup>139</sup> S. Loconte, op.cit.

<sup>140</sup> Circolare 4 dicembre 2001, n. 99/E.

*scritture contabili, in relazione alla quale lo schermo societario appare meramente formale e ben si può sostenere che la titolarità dei beni intestati alla società spetti in realtà al socio che effettui il rimpatrio”.*

Sul punto, l’Agenzia delle entrate nella Circolare ha rimarcato che, con riferimento al possesso dei redditi, l’accezione del concetto di interposta persona trova il suo fondamento normativo nell’art. 37, comma 3, del d.p.R. n. 600 del 29 settembre 1973 e riguarda i casi in cui il contribuente non appare titolare di redditi di qualsiasi tipo, apprendone titolari altri soggetti, pur possedendo effettivamente gli stessi per interposta persona.

Se il neo-residente ha il possesso di redditi di fonte italiana per il tramite di un’entità interposta, gli stessi sconteranno il medesimo regime impositivo ordinariamente applicabile alle persone fisiche residenti in Italia. Di converso, se la persona fisica ha il possesso di redditi di fonte estera per il tramite di un’entità interposta estera, gli stessi sconteranno esclusivamente l’imposta sostitutiva di cui all’articolo 24-bis del T.U.I.R., disconoscendo, dunque, l’esistenza del soggetto estero interposto da un punto di vista meramente fiscale.

Pertanto, alle entità interposte estere che formalmente possiedono il reddito, sia esso di fonte italiana o di fonte estera, lo stesso non potrà essere più attribuito, in quanto è imputabile direttamente alla persona fisica interponente.

Da un punto di vista operativo, è la stessa *check-list* a prevedere che il candidato neo-residente debba indicare tra i redditi posseduti anche quelli detenuti per mezzo di interposta persona.

Da accogliere con favore in un’ottica di collaborazione tra contribuente e Amministrazione è anche la specificazione fornita nella Circolare che invita i contribuenti che accedono al nuovo regime a segnalare eventuali entità estere per le quali essi risultano interponenti, al fine di richiedere un parere circa la natura estera dei redditi posseduti dalle predette entità ma a loro imputabili. Ovviamente, tale condotta potrebbe comportare la minimizzazione di eventuali rischi fiscali connessi a una qualificazione non conforme all’interpretazione dell’Amministrazione finanziaria e, allo stesso tempo, una valutazione più completa circa l’effettiva attrazione del regime per il candidato neo-residente.

#### CAPITOLO 4.9.2 Esterovestizione

Apprezzabili chiarimenti sono stati inoltre forniti dalla Circolare con riferimento al concetto di esterovestizione<sup>141</sup>.

Il primo, in connessione con il concetto di interposizione, con il quale è stato espresso opportunamente che gli effetti dell’interposizione rendono irrilevante qualunque valutazione sull’esterovestizione ex art. 73, T.U.I.R., stante la tassazione dei redditi di fonte italiana o estera direttamente in capo al neo-residente, così come sopra descritto.

Il secondo chiarimento concerne la casistica nella quale il neo-residente effettui azioni direttive e gestorie in grado di attrarre la residenza fiscale dell’entità estera in Italia sulla base del concetto di

<sup>141</sup> Per il concetto di esterovestizione si rimanda, ex multis, a “Manuale di fiscalità internazionale”, a cura di A. Dragonetti, V. Piacentini, A. Sfondini, IPSOA, 2016 e P. Valente – D.M. Cardone, “Esterovestizione – Profili probatori e metodologie di difesa nelle verifiche”, IPSOA, 2015.

“sede dell’amministrazione”. In particolare, in tal caso, l’attrazione menzionata sarà inoperante qualora essa si fondi “sul solo rapporto con il contribuente che fruisce dell’imposizione sostitutiva. *Ciò in quanto il regime di cui all’articolo 24-bis del T.U.I.R. si disinteressa delle vicende che attengono all’entità operativa localizzata all’estero dove il reddito si intende prodotto, ivi incluse quelle attinenti alla gestione da parte del neo residente*”.

Tuttavia, qualora le entità estere siano gestite anche da altri soggetti residenti fiscalmente in Italia, diversi dal neo-residente, i redditi delle medesime entità estere continueranno ad essere assoggettati alla normativa di cui all’art. 73, con il relativo rischio di esterovestizione annesso.

#### CAPITOLO 4.9.3 Controlled foreign companies

Ai sensi dell’art. 167, T.U.I.R., così come di recente modificato<sup>142</sup> dall’art. 4 del d.Lgs. n. 142 del 29 novembre 2018 in recepimento della Direttiva UE 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016, cd. Anti Tax Avoidance Directive o ATAD, i redditi di un’entità estera saranno tassati per trasparenza in capo al soggetto italiano controllante qualora, congiuntamente, (i) sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia e (ii) oltre un terzo dei proventi da essi realizzati rientra nei cd. *passive income*<sup>143</sup>.

Nel caso in cui ricorrano i requisiti applicativi previsti dalla disciplina CFC, e la società controllata risieda fiscalmente in uno Stato non escluso dal perimetro applicativo dell’art. 24-bis, i redditi da questa prodotti non verranno tassati per trasparenza in capo al socio controllante, che non dovrà compilare il quadro FC della sua dichiarazione dei redditi e non sarà tenuto a segnalare in dichiarazione la partecipazione nella controllata estera.

Va da sé che, qualora il neo-residente controlli indirettamente la partecipata estera per il tramite di una società residente in Italia, troverà applicazione la disciplina CFC in capo a quest’ultima società<sup>144</sup>. La Circolare ha quindi opportunamente confermato un’opinione che era stata fin da subito ritenuta corretta in dottrina<sup>145</sup>.

#### CAPITOLO 4.9.4 Dividendi e plusvalenze esteri

Con la lettura a specchio dell’art. 23 di cui sopra si è scritto nel dettaglio, le distribuzioni di utili e le plusvalenze che derivano da uno Stato estero incluso nell’opzione di cui all’art. 24-bis si considerano

<sup>142</sup> *Ex multis*, si rinvia a, D. Avolio – P. Ruggiero, “Il recepimento della Direttiva ATAD e le nuove disposizioni in materia di CFC” in Il Fisco n. 3/2019.

<sup>143</sup> Trattasi, in particolare, di 1) interessi o qualsiasi altro reddito generato da attivi finanziari; 2) canoni o qualsiasi altro reddito generato da proprietà intellettuale; 3) dividendi e redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni; 4) redditi da leasing finanziario; 5) redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie; 6) proventi derivanti da operazioni di compravendita di beni con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente; 7) proventi derivanti da prestazioni di servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo, effettuate a favore di soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente.

<sup>144</sup> In linea con quanto previsto dall’art. 3, comma 1, D.M. 21 novembre 2001, n. 429.

<sup>145</sup> E. Abruzzese, op.cit.

<sup>146</sup> Sul punto si rimanda a A. Furlan – L. Sormani, “Interrelazioni tra disciplina CFC e dividendi da società estere alla luce delle modifiche introdotte dal Decreto ATAD: casi pratici” in *Fiscalità e Commercio internazionale* n. 4/2019, p. 15 e M. Piazza – A. Della Carità – E. Baggio, “CFC e tassazione integrale dei dividendi esteri: breve guida al self-assessment” in *Fiscalità e Commercio internazionale* n. 5/2019, p. 40.

incluse tra i redditi esteri rispetto ai quali l'imposta sostitutiva esaurisce il prelievo, indipendentemente dallo Stato estero di provenienza e a prescindere dalla tassazione ivi scontata e, quindi dallo status di Paese a fiscalità privilegiata<sup>146</sup>.

Inoltre, in ottica meramente operativa/dichiarativa, i neo-residenti non saranno gravati dell'obbligo di segnalazione in dichiarazione previsto dall'art. 47, comma 4 e dall'art. 68, comma 4, T.U.I.R., in relazione a plusvalenze e utili provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata.

Mentre per quanto concerne la distribuzione di dividendi il Legislatore non ha previsto alcuna limitazione o eccezione, relativamente alle plusvalenze<sup>147</sup> è stato espressamente previsto dal comma 1 dell'art. 24-bis che i redditi derivanti da partecipazioni qualificate<sup>148</sup> (*ex art. 67, comma 1, lett. c), T.U.I.R.*) realizzati nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione rimangono soggetti al regime ordinario di imposizione di cui all'articolo 68, comma 3.

In particolare, l'ordinamento domestico, ad oggi, prevede che il trattamento fiscale delle plusvalenze relative alle partecipazioni qualificate sia il medesimo di quello previsto per le partecipazioni non qualificate. Infatti, in entrambi i casi è applicabile un'imposta sostitutiva del 26% sui redditi diversi realizzati a partire dal 1° gennaio 2019, ai sensi delle modifiche statuite dall'art. 1, comma 999 della l. 27 dicembre 2017, n. 205<sup>149</sup>. Qualora la plusvalenza derivi da partecipazioni residenti in regimi a fiscalità privilegiata di cui all'art. 167, comma 4, T.U.I.R., invece, la plusvalenza concorre in misura integrale all'imponibile del soggetto residente.

Così come puntualizzato esplicitamente dall'Amministrazione finanziaria, tale previsione che distingue il trattamento delle plusvalenze derivanti da partecipazioni qualificate è stata introdotta in via puramente antielusiva, per impedire che un soggetto potesse beneficiare del regime in oggetto per una sola annualità con riferimento a tale tipologia di reddito per poi fuoriuscire nuovamente dal territorio italiano e alla relativa imposizione *“neutralizzando così la portata della misura attrattiva”*.

Di conseguenza, la cessione di una partecipazione qualificata entro il quinquennio di applicazione del regime sostitutivo comporterà l'ordinaria tassazione di tale reddito. Gli altri redditi di fonte estera, invece, continueranno ad essere coperti dall'imposta sostitutiva.

Tuttavia, parte della dottrina<sup>150</sup>, ritiene che tale trattamento differenziato non sia più pertinente, in quanto l'art. 24-bis *“non fa riferimento alla partecipazione qualificata in relazione alla sua definizione, bensì al suo regime fiscale al fine di escludere dall'opzione una categoria di redditi [...] per i quali è previsto il regime ordinario”*.

<sup>147</sup> Si segnala che, con riferimento a una partecipazione estera, potrebbe rivelarsi interessante la fattispecie in cui un soggetto abbia la possibilità di liquidare la società estera anziché di cederla, intestandosi gli *assets* sottostanti. In tal caso, il reddito generato sarebbe un reddito di capitale *ex art. 47, comma 7* coperto da imposta sostitutiva, salvo riqualificazione in ottica anti-abuso dell'operazione.

<sup>148</sup> Ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. c), T.U.I.R., *“Costituisce cessione di partecipazioni qualificate la cessione di azioni, diverse dalle azioni di risparmio, e di ogni altra partecipazione al capitale od al patrimonio delle società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonché la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni”*.

<sup>149</sup> Prima delle modifiche in commento, invece, le plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate concorrevano alla formazione del reddito complessivo imponibile nel limite: del 40%, se realizzate entro il 31/12/2008; del 49,72%, se realizzate dall'01/01/2009 al 31/12/2017; del 58,14%, se realizzate dall'01/01/2018.

<sup>150</sup> M. Bernardo – G. Sbaraglia, *op. cit.*

Giova evidenziare che, nello scenario in cui il contribuente abbia optato per il regime dell'imposta sostitutiva sui redditi esteri a partire dal secondo periodo d'imposta di residenza fiscale in Italia (e.g., trasferimento nel 2019, opzione dal 2020), ai fini della decorrenza del quinquennio stabilita dalla norma andrà computato anche il primo anno di residenza fiscale in Italia (e.g., copertura dell'imposta sostitutiva in ogni caso dal periodo di imposta 2024).

Rimangono inoltre validi, in caso di tassazione ordinaria della plusvalenza qualificata, i criteri utili per l'identificazione della rilevanza temporale e della quantificazione del corrispettivo, ai fini impositivi.

Per quanto concerne la prima, il criterio valido rimarrà sempre quello "di cassa", che prevede la tassazione dei redditi diversi in capo alle persone fisiche residenti al momento della percezione dei corrispettivi<sup>151</sup>.

La seconda, prevede che, ai sensi dell'art. 68, comma 6, T.U.I.R., la base imponibile sia costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo fiscale delle partecipazioni alienate. Proprio per quanto concerne il costo fiscale, la Circolare ha puntualizzato che rimangono fermi i principi esposti nella risoluzione 30 marzo 2007, n. 67/E, ossia quelli del costo d'acquisto, con la possibilità per il contribuente di riconoscere un maggior valore, rispetto al medesimo costo, se lo Stato estero di provenienza assoggetta ad una forma di tassazione in uscita (cd. *exit tax*), in via ordinaria, le persone fisiche che si trasferiscono nel nostro Paese, salvo l'impossibilità di indicazione di un valore superiore a quello normale ex art. 9, T.U.I.R.

#### CAPITOLO 4.9.5 Trust esteri

Il nostro ordinamento, da un punto di vista fiscale, considera quali soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società i trust (ex art. 73, comma 1, T.U.I.R.), siano essi di natura commerciale o non commerciale, residenti o non residenti<sup>152</sup>.

Relativamente ai trust non residenti se in un primo momento<sup>153</sup> l'Agenzia delle entrate aveva affermato che i trust esteri dovrebbero essere assoggettati a tassazione limitatamente ai redditi prodotti in Italia ai sensi dell'art. 23 del T.U.I.R., in un secondo momento<sup>154</sup> l'Ufficio ha prodotto una serie di indicazioni e principi che si discostano dal primo intervento.

Innanzitutto, è stato evidenziato che l'espressione "*anche se non residenti*" prevista dall'art. 44, comma 1, lett. g-sexies), non può che "*intendersi riferita ai trust, posto che la finalità della norma è quella di rendere il beneficiario residente individuato soggetto passivo con riferimento ai redditi ad esso imputati dal trust, a prescindere dalla residenza di quest'ultimo e fermo restando [...] l'ipotesi in cui il trust abbia già autonomamente sottoposto a tassazione in Italia i redditi imputati al beneficiario. [...] il reddito imputato dal trust a beneficiari residenti è imponibile in Italia in capo a questi ultimi quale reddito di capitale, a prescindere dalla circostanza che il trust sia o meno residente in*

<sup>151</sup> Per un'analisi approfondita sul tema si rinvia a M. Beghin, "La tassazione del capital gain tra realizzo della plusvalenza e incasso del corrispettivo" in *Corriere Tributario* n. 37/2018.

<sup>152</sup> Sul punto, sia consentito far riferimento a F. Molinari, "Trust esteri: incertezze applicative a tutto campo", in *Corriere Tributario* n. 4/2019.

<sup>153</sup> Circolare 6 agosto 2007, n. 48/E, paragrafo 4.1.

<sup>154</sup> Circolare 27 dicembre 2010, n. 61/E.

*Italia e che il reddito sia stato prodotto o meno nel territorio dello Stato”.*

La volontà dell’Amministrazione finanziaria sembra, dunque, quella di includere nel reddito del beneficiario del trust estero, non solo i redditi di fonte italiana, ma anche quelli di fonte estera. Tale approccio comporterebbe per i trust trasparenti esteri una tassazione analoga a quella prevista per i trust residenti; in forza di ciò l’interpretazione dell’Agenzia delle entrate non sarebbe peregrina.

Al contrario, con riferimento ai *trust* opachi non residenti, l’interpretazione fornita dall’Agenzia delle entrate sembra invece sostenere che, nel caso di un trust opaco non residente, dovrebbero essere tassati in capo al beneficiario residente anche i redditi di fonte estera prodotti dal trust e imputati al contribuente. Trattandosi di un trust opaco, tuttavia, tale imputazione non avviene in modo automatico, come nel caso dei trust trasparenti, e le eventuali distribuzioni (non imputazioni), invece, dovrebbero essere state già oggetto di tassazione all’estero in capo al trust non residente<sup>155</sup>. La giustificazione di questa “forzatura” sarebbe dovuta alla volontà di evitare “*indebiti risparmi di imposta che potrebbero essere conseguiti, ad esempio, nell’ipotesi di trust opachi costituiti in giurisdizioni straniere a regime fiscale agevolato*”.

Alla luce di quanto sopra, lasciando da parte la casistica dei trust interposti per cui si rimanda al paragrafo 4.9.1, qualora un neo-residente si qualifichi come beneficiario di un trust non residente, sarà interessante verificare l’effettiva copertura dei redditi generati dall’entità estera in vigore del regime di cui all’art. 24-*bis*. In presenza di trust trasparenti, in particolare, si ritiene che sia coerente non tassare alcun importo imputato per trasparenza qualora i redditi generati dal trust derivino da fonti estere, stante la qualificazione di tali redditi come redditi di capitale e, quindi, coperti da imposta sostitutiva.

Relativamente ai redditi derivanti da trust opachi, l’imputazione dei redditi esteri al trust non dovrebbe comportare alcuna tassazione in capo al contribuente neo-residente mentre, l’eventuale distribuzione da parte del veicolo estero avrà in ogni caso natura di reddito di capitale di fonte estera<sup>156</sup>, salvo che i redditi sottostanti non siano stati generati da fonti italiane.

Tuttavia, una conferma sul punto da parte dell’Ufficio sarebbe doverosa, anche considerando il fatto che *HNWIs* stranieri sovente sono coinvolti in dinamiche riguardanti trust non residenti.

<sup>155</sup> Sul punto si rimanda a D. Stevanato, “Stretta dell’Agenzia delle entrate sulla fiscalità dei trust: a rischio un sereno sviluppo dell’istituto?”, in *Corriere Tributario* n. 7/2011.

<sup>156</sup> E, dunque, rientrante nella copertura dell’imposta sostitutiva anche qualora fosse considerato, prudenzialmente, come un reddito imponibile in Italia in via ordinaria, stante l’incoerenza del *wording* della prassi citata.

### IL NUOVO REGIME DI FAVORE PER I PENSIONATI CHE TRASFERISCONO LA RESIDENZA NEL MEZZOGIORNO EX ART. 24-TER T.U.I.R.

#### CAPITOLO 5.1 Premessa

---

Con l'introduzione dell'art. 24-ter del T.U.I.R. l'Italia si è dotata di un nuovo strumento volto ad attrarre capitale umano sul territorio dello Stato, prevedendo un regime opzionale di imposizione sostitutiva per le persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera che trasferiscono la propria residenza in un Comune del Mezzogiorno a bassa densità abitativa. La proposta italiana<sup>158</sup> per attirare i pensionati residenti in Stati con i quali siano in vigore accordi di cooperazione amministrativa prevede, in estrema sintesi, le seguenti agevolazioni:

- imposizione sostitutiva del 7 per cento sui redditi prodotti all'estero;
- possibilità di beneficiare della tassazione ridotta per i 9 anni successivi al trasferimento di residenza;
- esonero dagli obblighi di monitoraggio fiscale riguardante le attività e gli investimenti esteri di cui all'articolo 4 del d.l. 28 giugno 1990, n. 167;
- esenzione dalle imposte sul possesso di investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria (IVIE e IVAFE);
- possibilità di escludere alcuni Stati esteri dal regime opzionale, anche in periodi d'imposta successivi a quello in cui diviene efficace l'opzione.

Con Provvedimento 167878 del 30 maggio 2019 (anche il "Provvedimento"), l'Ag. Entrate ha quindi chiarito le modalità applicative del regime di cui all'art. 24-ter del T.U.I.R..

Il regime introdotto con l'art. 24-ter del T.U.I.R. può essere attivato su base opzionale al ricorrere di specifiche condizioni soggettive e oggettive. La prima condizione richiede il trasferimento della residenza fiscale da un Paese estero con il quale siano in vigore accordi di cooperazione amministrativa. In merito ai presupposti di radicamento della residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, del T.U.I.R., si rinvia a quanto già precisato nel capitolo 2.

La seconda condizione necessaria per fruire del regime presuppone che la persona fisica non sia stata fiscalmente residente nel territorio dello Stato, ai sensi del citato art. 2, comma 2, del T.U.I.R., nei cinque periodi d'imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace. A questo proposito, come già analizzato nel corso dei precedenti regimi, ai fini dell'accesso al regime opzionale non assume alcuna rilevanza la nazionalità del soggetto intenzionato a effettuare il trasferimento in Italia, purché sia integrato il requisito della residenza fiscale all'estero secondo i termini richiamati dalla norma.

Per questo motivo, l'adesione al regime è estesa ai cittadini italiani che abbiano provveduto a trasferire la propria residenza all'estero prima del termine quinquennale di osservazione richiesto dalla norma; l'accesso al regime è pertanto ammesso anche quando la persona fisica abbia cancellato il proprio nominativo dall'anagrafe della popolazione residente e sia migrata verso uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata di cui al d.m. 4 maggio 1999. In tal caso, vale ricordare la presunzione legale

<sup>158</sup> Opportunamente modificata in sede di conversione del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, dalla legge 29 giugno 2019, n. 58.

relativa di residenza in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2-*bis* del T.U.I.R., salvo prova contraria fornita dal contribuente trasferito.

## CAPITOLO 5.2 Ambito oggettivo di applicazione

---

La terza e ultima condizione richiesta per fruire del regime opzionale, prevede che la persona fisica sia titolare di redditi da pensione “prodotti all'estero”<sup>159</sup>. Tenuto conto che, ai sensi dell'art. 49, comma 2, lett. a) del T.U.I.R., “*costituiscono redditi di lavoro dipendente le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati*”, ai fini di una corretta individuazione del reddito di fonte estera agevolabile si dovranno tenere in considerazione i criteri richiamati dall'art. 165, comma 2 del T.U.I.R. “*sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato*”. Da una lettura rovesciata dell'art. 23, comma 2, lett. a) del T.U.I.R., che introduce una presunzione assoluta di produzione di redditi nel territorio dello Stato indipendentemente dal verificarsi delle condizioni di cui alla lett. c) del comma 1 del medesimo testo unico<sup>160</sup>, si considerano “prodotti all'estero” i redditi derivanti da pensioni e assegni ad essi equiparati che non siano corrisposti dallo Stato ovvero da soggetti residenti nel territorio dello Stato o (ancora) da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti.

Per un'analisi sulla territorialità dei redditi prodotti dalla persona fisica nell'ambito del regime opzionale in parola, si rimanda a quanto riportato nel capitolo 5.7 con riguardo al regime dei “neo-residenti”.

Bisogna infine ricordare che i redditi di fonte domestica restano esclusi dall'assoggettamento a imposta sostitutiva e vengono tassati in base alle regole ordinarie vigenti per i soggetti residenti, secondo le regole ordinarie di cui all'art. 3, comma 1 del T.U.I.R.<sup>161</sup>.

Con riguardo al termine precipuo “*pensioni di ogni genere*” (previsto dall'art. 49, comma 2, lett. a) del T.U.I.R.), l'intento del Legislatore è stato quello di ricomprendere in tale termine ogni tipologia di emolumento percepito dopo la cessazione dell'attività lavorativa e al di fuori delle somme ricevute in dipendenza di un precedente rapporto di lavoro dipendente (come annotato da dottrina, si può fare riferimento alle pensioni erogate ai professionisti in quanto lavoratori autonomi, piuttosto che le pensioni di vecchiaia o invalidità).

In ogni caso, la convenienza per la persona fisica di un trasferimento della residenza in Italia trova anche ragione nel trattamento riservato ai redditi da pensione nell'ambito delle convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte dall'Italia (che, generalmente, seguono l'art. 18 del modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni), che allocano esclusiva facoltà impositiva allo stato di residenza della persona: “*Fatte salve le disposizioni di cui al paragrafo 2 dell'art. 19, le pensioni e le altre remunerazioni analoghe, pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in detto Stato*”<sup>162</sup>. Lo stato della fonte, ovvero lo stato che

<sup>159</sup> La L. 29 giugno 2019, n. 58, ha opportunamente modificato il comma 1 dell'art. 24-*ter* del T.U.I.R. che, nella formulazione originaria, parlava anche di redditi “*percepiti da fonte estera*”, il che poteva dare adito ad un'errata interpretazione della norma sotto il profilo della territorialità dei redditi.

<sup>160</sup> Ai sensi del quale “*Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato i 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'art. 50*”.

<sup>161</sup> A norma del quale “*L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'art. 10, e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato*”.

<sup>162</sup> Traduzione non ufficiale degli Autori dalla lingua inglese.

eroga i pagamenti, sarà dunque tenuto ad esentare i redditi da qualunque forma di prelievo.

Di contro, nel caso di pensione “*pagata da, proveniente da fondi costituiti da, uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o da un suo ente locale ad una persona fisica in corrispettivo di servizi resi a detto Stato o suddivisione o ente locale*”, l'imponibilità è ammessa solo in detto Stato<sup>163</sup>. Parliamo, infatti, delle pensioni da funzioni pubbliche che ricadono nell'art. 19 del modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni: in questo caso, la regola generale di tassazione attribuisce il diritto esclusivo di imposizione allo Stato che ha effettuato i pagamenti (Stato della fonte). In prossimità di tali redditi, il beneficio del regime art. 24-*ter* del T.U.I.R. per il pensionato neo-residente sarà tanto più ridotto quanto meno considerevole è l'ammontare di redditi di fonte estera beneficiabili con aliquota sostitutiva al 7 per cento: la linea di *break-even*, in un'ipotesi di convenienza del regime, è per lo meno fissata a quell'ammontare che permetta di assorbire le imposte estere versate nello Stato che eroga la pensione, tenuto conto che tale valore non sarà in alcun modo recuperabile in Italia sotto forma di credito d'imposta.

### **CAPITOLO 5.3 Ambito territoriale di applicazione**

---

L'opzione è esercitabile a condizione che la persona fisica trasferisca la residenza in un Comune appartenente al territorio delle Regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, con popolazione non superiore a 20.000 abitanti.

Il Provvedimento ha quindi chiarito che, con riguardo all'individuazione della popolazione residente nei Comuni sopra indicati, si considera il dato risultante dalla “*Rilevazione comunale annuale del movimento e calcolo della popolazione*” pubblicato sul sito ISTAT e riferito al 1° gennaio dell'anno antecedente al primo anno di validità dell'opzione. Il dato sarà quindi confermato per ciascuno dei periodi di imposta di validità dell'opzione, purché il contribuente non trasferisca la residenza dal Comune di primo ingresso sul territorio dello Stato.

Non è comunque precluso uno spostamento della residenza ai sensi dell'art. 2, comma 2 del T.U.I.R. in altro Comune appartenente alle Regioni elencate nell'art. 24-*ter* del T.U.I.R. con determinate caratteristiche demografiche: in questo caso, la rilevazione sul dato della popolazione verrà fatta con riferimento al 1° gennaio dell'anno antecedente a quello di trasferimento della residenza ad altro Comune.

Diversamente, il trasferimento di residenza costituirà causa precipua per la decadenza dal regime opzionale qualora la presenza demografica sul nuovo Comune sia superiore al limite dimensionale dei 20.000 abitanti.

### **CAPITOLO 5.4 Esercizio dell'opzione**

---

L'opzione per il regime di imposta sostitutiva si perfeziona con la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno nel quale è avvenuto il trasferimento della residenza sul territorio dello Stato ed è efficace da tale periodo d'imposta (a titolo di esempio, in caso di trasferimento della residenza con decorrenza dal 1° gennaio 2019, l'opzione sarà esercitata con l'invio della dichiarazione dei redditi entro il 30 novembre 2020<sup>164</sup>).

<sup>163</sup> Traduzione non ufficiale degli Autori dalla lingua inglese.

Con riguardo al termine di presentazione del Modello Redditi Persone Fisiche, sono confermate le medesime indicazioni contenute nella Circolare, dove l'Ag. Entrate ha chiarito che il termine di invio della dichiarazione richiamato dal d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 all'art. 2, comma 1<sup>165</sup>, debba intendersi in termini perentori, a nulla valendo il maggior termine di 90 giorni previsto nell'ambito del comma 7 della medesima disposizione, se-condo cui *“sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta”*.

In ogni caso, qualora il pensionato neo-residente non abbia provveduto a perfezionare l'opzione in fase dichiarativa, l'Agenzia delle Entrate ha già chiarito, con la Circolare, che il contribuente può sempre avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso (cd. remissione in bonis) previsto dall'art. 2, comma 1 del d.l. 2 marzo 2012, n. 16 per sanare l'omessa indicazione in dichiarazione dell'adesione al regime fiscale opzionale, purché il ravvedimento avvenga *“entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile”* (i.e. Modello Redditi Persone Fisiche relativo al periodo d'imposta successivo a quello di trasferimento della residenza in Italia).

Come anticipato dal Provvedimento, in fase di compilazione del Modello Redditi Persone Fisiche relativo all'anno di esercizio dell'opzione, i contribuenti dovranno attestare fra gli altri:

- lo status di non residente in Italia per i cinque periodi d'imposta precedenti il trasferimento della residenza (che coincide con l'inizio di validità dell'opzione);
- la giurisdizione (o le giurisdizioni) di ultima residenza fiscale, con le quali l'Italia abbia in vigore accordi internazionali che garantiscano un adeguato scambio di informazioni nel settore fiscale, come la Direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, un *Tax Information Exchange Agreement* conforme allo standard OCSE ovvero la Convenzione OCSE sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale<sup>166</sup>;
- gli Stati o territori esteri per i quali si è deciso di non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva (cd. *“cherry picking”*);
- l'ammontare dei redditi di fonte estera da assoggettare all'imposta sostitutiva del 7 per cento.

Con riguardo al meccanismo del cd. *“cherry picking”*, il Provvedimento chiarisce che anche in uno dei periodi d'imposta successivi a quello di esercizio dell'opzione, il contribuente può manifestare la volontà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva in riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri (si veda anche il successivo par. 5.5.1).

<sup>164</sup> Il maggior termine tiene conto della novità introdotta con l'art. 4-bis, comma 2 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, che ha modificato l'art. 2 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 2, prevedendo che la dichiarazione dei redditi per i soggetti IRPEF sia presentata entro il 30 novembre dell'anno successivo a quello del periodo d'imposta cui si riferisce.

<sup>165</sup> *“Le persone fisiche e le società o le associazioni di cui all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a. tra il 1 maggio ed il 30 giugno ovvero in via telematica entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta”*.

<sup>166</sup> Si veda anche [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf).

## **CAPITOLO 5.5 Effetti dell'opzione**

---

### CAPITOLO 5.5.1 Esclusione di un Paese o territorio estero dall'applicazione del regime

Il comma 8 dell'art. 24-ter del T.U.I.R. dispone che *“le persone fisiche di cui al comma 1 possono manifestare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri, dandone specifica indicazione in sede di esercizio dell'opzione ovvero con successiva modifica della stessa”* (in tal senso, anche l'art. 1.8 del Provvedimento). Con l'esercizio di tale facoltà, il contribuente ha quindi l'opportunità di escludere uno o più Paesi o territori esteri dal regime di imposizione sostitutiva con la conseguenza che tutti i redditi provenienti da tali Paesi o territori saranno tassati secondo le regole ordinarie vigenti per le persone fisiche residenti in Italia (tassazione progressiva con aliquote Irpef).

Vale ricordare che tale facoltà è sempre e comunque univoca, dal momento che una volta escluso un Paese o territorio estero dal regime opzionale, il contribuente non avrà più facoltà di revocare la propria scelta che si intende quindi confermata fino al termine del periodo di vigenza del regime. Ogni ulteriore modifica potrà essere fatta esclusivamente per ampliare il novero delle giurisdizioni estere escluse dal regime opzionale *“in una dichiarazione dei redditi relativa a uno dei periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata esercitata la predetta facoltà”*.

Con l'esclusione dei redditi provenienti da un Paese o territorio estero, dall'applicazione dell'imposta sostitutiva e la conseguente riconducibilità a tassazione ordinaria, si producono due ulteriori effetti: 1) i redditi provenienti da tali giurisdizioni potranno beneficiare del meccanismo del credito d'imposta ex art. 165 del T.U.I.R., e 2) viene meno l'esonero dall'obbligo di monitoraggio fiscale riguardante le attività e gli investimenti esteri di cui all'articolo 4 del d.l. 28 giugno 1990, n. 167 e l'esonero dal pagamento dell'IVIE e dell'IVAFE in relazione al possesso di investimenti e attività estere di natura finanziaria.

### CAPITOLO 5.5.2 I crediti per le imposte estere

Il regime di imposizione sostitutiva prevede che i redditi prodotti all'estero siano esclusi dal beneficio del credito d'imposta. La *ratio* di tale scelta è coerente con l'impostazione della norma recata dall'art. 165, comma 1 del T.U.I.R., che detta le condizioni di applicabilità del credito prevedendo che *“se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta”*. Pertanto, ai fini del riconoscimento del credito sulle imposte versate nello Stato estero, sono necessarie tre condizioni (si veda anche la circolare 5 marzo 2015, n. 9/E):

- a) la produzione di un reddito all'estero;
- b) il concorso di quel reddito estero alla formazione del reddito complessivo del residente;
- c) il pagamento di imposte estere a titolo definitivo.

Se le condizioni sub. a) e c) sono facilmente riscontrabili, non altrettanto può dirsi per la condizione sub. b), visto che nell'ambito del regime opzionale i redditi esteri non concorrono alla formazione del reddito complessivo del residente, dal momento che questi sosteranno solo un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (fattispecie che, tra l'altro, si verifica ogni qualvolta il contribuente percepisca redditi di fonte estera per il tramite di intermediari residenti, che effettuano una ritenuta d'imposta sul cd. importo “netto frontiera”, escludendo così la possibilità di beneficiare di alcun credito d'imposta).

Pertanto, *a contrario*, i redditi di fonte estera realizzati nelle giurisdizioni escluse dall'applicazione dell'imposta sostitutiva sono attratti a tassazione ordinaria e, a tal titolo, concorrono alla formazione del reddito complessivo del pensionato neo-residente beneficiando anche del corrispondente credito d'imposta ai sensi dell'art. 165 del T.U.I.R..

Nell'ambito di un calcolo di convenienza complessivo del regime di imposizione sostitutiva si dovrà pertanto tenere in considerazione dell'impossibilità di beneficiare del credito d'imposta in Italia sul reddito di fonte estera, il che potrebbe comportare per il pensionato un'imposizione globale superiore a quella cui sarebbe stato soggetto nel caso in cui avesse tassato i propri redditi secondo le regole ordinarie previste dall'art. 3 del T.U.I.R..

### CAPITOLO 5.5.3 Esonero dall'obbligo di monitoraggio fiscale e dal pagamento dell'IVIE e dell'IVAFE

Il comma 274 dell'art. 1 della l. 30 dicembre 2018, n. 145, chiarisce che *“I soggetti che esercitano l'opzione di cui all'articolo 24-ter del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, introdotto dal comma 273 del presente articolo, per i periodi d'imposta di validità dell'opzione ivi prevista, non sono tenuti agli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, e sono esenti dalle imposte previste dall'articolo 19, commi 13 e 18, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214”*. Vengono, in altri termini, riproposti i vantaggi indiretti previsti dal legislatore nell'ambito del regime ex art. 24-bis del T.U.I.R., con la previsione dell'esonero dagli adempimenti sul monitoraggio fiscale per le attività e gli investimenti esteri nonché con l'esenzione dal pagamento di IVIE ed IVAFE sul valore degli immobili o di ogni attività finanziaria situata all'estero a titolo di proprietà o di altro diritto reale.

Pertanto, qualora anche in una annualità successiva a quella in cui diviene efficace il regime di favore il pensionato dovesse decidere di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi provenienti da un Paese o territorio estero (cfr. capitolo 5.1), questi sarà tenuto a compilare il quadro RW della dichiarazione dei redditi per assolvere agli obblighi di monitoraggio fiscale e al pagamento dei IVIE ed IVAFE secondo quanto previsto dalla disciplina in vigore, ovvero in relazione a tutti gli investimenti esteri e le attività finanziarie estere suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia (anche in presenza di un totale disinvestimento degli *assets* nel corso del periodo d'imposta).

È il caso di ricordare, infine, che il regime ex art. 24-ter del T.U.I.R. marca una differenza sostanziale rispetto al regime ex art. 24-bis del T.U.I.R., soprattutto in un'ottica di pianificazione successoria del soggetto neo-residente, non prevedendo l'esenzione da imposte di successione e donazione effettuate nei periodi di validità dell'opzione sostitutiva in relazione ai beni e diritti situati nello Stato o territorio estero.

### **CAPITOLO 5.6 Durata del regime opzionale**

---

Il regime di favore per i pensionati neo-residenti ha carattere temporaneo, dal momento che l'opzione *“è valida per i primi nove periodi d'imposta successivi a quello in cui diviene efficace”* con la presentazione della dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui il soggetto ha trasferito

la propria residenza in una delle regioni del Mezzogiorno. Le motivazioni al Provvedimento chiariscono, ulteriormente, che *“l’aliquota dell’imposta sostitutiva è pari al 7 per cento per ciascuno dei periodi d’imposta di validità dell’opzione”*.

Il legislatore ha pertanto statuito un termine massimo del beneficio, escludendo ogni possibilità di rinnovo a scadenza.

L’Agenzia delle Entrate in relazione al regime ex art. 24-*bis* del T.U.I.R., ha chiarito che con la cessazione del regime opzionale vengono “ripristinate” sia le condizioni che danno luogo alla tassazione dei redditi di fonte estera secondo l’imposizione ordinaria IRPEF (concorrendo alla formazione del reddito complessivo della persona) e sia gli obblighi di monitoraggio fiscale e di versamento dell’I-VIE e dell’IVAFE previsti dal d.l. 28 giugno 1990, n. 167 e dal d.l. 6 dicembre 2011, n. 2011. L’opzione per il regime di imposta.

### CAPITOLO 5.6.1 Revoca dell’opzione e cause di decadenza

Il pensionato neo-residente ha facoltà di revocare l’opzione per il regime sostitutivo in uno qualunque dei periodi d’imposta successivi a quello di esercizio. La revoca viene comunicata nella dichiarazione dei redditi relativa all’ultimo periodo d’imposta di validità dell’opzione (ad esempio, se l’opzione è stata esercitata a decorrere dal periodo d’imposta 2020 e la revoca avviene nel 2023, il contribuente è tenuto a darne evidenza nella dichiarazione dei redditi relativa all’ultimo periodo d’imposta di validità del regime, il 2022, che sarà presentata entro il 30 Settembre 2023). In ogni caso sono fatti gli effetti prodotti nei periodi d’imposta di validità dell’opzione.

Parimenti, il contribuente decade dal regime opzionale in presenza di:

1. un omesso o incompleto versamento dell’imposta sostitutiva entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi, *“salvo che il versamento dell’imposta sostitutiva venga effettuato entro la data di scadenza del pagamento del saldo relativo al periodo d’imposta successivo a quello a cui l’omissione si riferisce”*<sup>167</sup>;
2. trasferimento della residenza in un Comune localizzato in una regione non appartenente a quelle richiamate dall’art. 24-*ter* del T.U.I.R. (cfr. par. 6.3);
3. trasferimento della residenza in un Comune localizzato in una regione appartenente a quelle richiamate dall’art. 24-*ter* del T.U.I.R. ma con popolazione superiore a 20.000 abitanti (cfr. par. 6.3);
4. trasferimento della residenza all’estero.

In tutti i casi di decadenza dal regime, gli effetti si esplicano a partire dal periodo d’imposta rispetto al quale doveva essere effettuato il (mancato o parziale) versamento.

Inoltre, a prescindere dalla modalità di uscita dal regime (revoca o decadenza), al soggetto sarà preclusa l’opportunità di esercitare una nuova opzione ex art. 24-*ter* del T.U.I.R. (non sarà, invece, preclusa la facoltà di optare per un differente regime, come quello ex art. 24-*bis* del T.U.I.R., qualora vi siano le condizioni per farlo). Coerentemente, fin tanto che lo stesso soggetto sarà considerato fiscalmente residente in Italia, questi resterà assoggettato a imposizione ordinaria su tutti i redditi ovunque prodotti ex art. 3 del T.U.I.R..

<sup>167</sup> Periodo aggiunto in sede di conversione del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, con legge 29 giugno 2019, n. 58.

## CAPITOLO 5.6.2 Versamento dell'imposta sostitutiva

In continuità con il regime dei neo-residenti ex art. 24-*bis* del T.U.I.R., anche nel caso dei pensionati il versamento dell'imposta sostitutiva in via forfettaria (7 per cento sui redditi prodotti all'estero) deve avvenire in un'unica soluzione, entro il termine previsto per la liquidazione del saldo delle imposte sui redditi relative al precedente periodo d'imposta (30 Giugno), fatta salva l'apertura concessa in sede di conversione del decreto-legge n. 34 di effettuare il versamento entro la scadenza del pagamento del saldo relativo al periodo d'imposta successivo.

Sul punto è comunque possibile richiamare quanto riportato nella Circolare, ovvero che:

- Il mancato o parziale versamento dell'imposta, oltre la data di scadenza del pagamento del saldo relativo al periodo d'imposta successivo a quello a cui l'omissione si riferisce, non può essere oggetto di ravvedimento ex art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472;
- In caso di omesso o parziale versamento dell'imposta, resta comunque fermo il pagamento delle sanzioni di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 e degli interessi in caso di versamento oltre la data di scadenza originaria del versamento;
- Il pensionato sarà tenuto al versamento secondo le modalità di cui agli artt. 17 e ss. del d. lgs. 9 luglio 1997, n. 241;
- L'imposta sostitutiva non è deducibile da alcun'altra imposta o contributo;
- Il versamento dell'imposta esaurisce l'obbligazione tributaria dovuta in Italia sui redditi di fonte estera prodotti dal contribuente.

La Risoluzione n. 19/E del 21 aprile 2020 dell'Agenzia delle entrate ha istituito il codice tributo e le modalità operative per il versamento dell'imposta sostitutiva, prevedendo che il contribuente dovrà effettuare il pagamento dell'imposta tramite modello F24, indicando il codice tributo "1899" (denominato "Imposta sostitutiva dell'IRPEF – Pensionati esteri nuovi residenti - art. 24-*ter* del TUIR") nella sezione "Erario e altro".

## **CAPITOLO 5.7 Decorrenza delle nuove disposizioni**

---

Il regime di imposizione sostitutiva diviene efficace a decorrere dal 1° gennaio 2019 e produce i suoi effetti nei nove periodi d'imposta successivi.

