

**Oggetto: Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia**

La Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (di bilancio 2017)<sup>1</sup> ha introdotto nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.), sub art. 24-*bis*, un particolare regime fiscale di favore volto a promuovere gli investimenti, i consumi ed il radicamento di nuclei familiari ad alto potenziale in Italia di soggetti non residenti, prevedendo, in alternativa alla disciplina ordinaria, un regime fiscale speciale.

#### **Ambito soggettivo di applicazione**

In base al nuovo art. 24-*bis* del T.U.I.R., le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia e che non siano state ivi fiscalmente residenti per almeno nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio di validità dell'opzione, possono esercitare un'opzione per l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per i redditi prodotti all'estero calcolata in via forfettaria, nella misura di 100.000 euro per anno, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti. Ciò in deroga al principio della tassazione ordinaria sulla totalità dei redditi ovunque prodotti (art. 3, comma 1, del T.U.I.R.).

Su richiesta del soggetto, l'opzione può essere estesa nel corso di tutto il periodo di validità dell'opzione a uno o più dei familiari di cui all'art. 433 del codice civile<sup>2</sup>, purché tali soggetti soddisfino le citate condizioni. In tal caso l'imposta sostitutiva è ridotta a euro 25.000 per ciascun periodo d'imposta per ciascuno dei familiari cui si estende l'opzione.

#### **Ambito oggettivo di applicazione**

---

<sup>1</sup> Vd. art. 1, comma 152.

<sup>2</sup> Coniuge, figli, genitori, generi e nuore, suocera e suocero, fratelli e sorelle.

L'imposta sostitutiva forfettaria "copre" tutti i redditi prodotti all'estero, ad eccezione dei redditi (plusvalenze) derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera c), del T.U.I.R. realizzate nei primi cinque periodi di imposta di validità dell'opzione che rimangono soggetti al regime ordinario di imposizione.

Deve trattarsi di redditi esteri (come definiti dall'art. 165, comma 2, del T.U.I.R.), individuati sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23 del T.U.I.R.<sup>3</sup> per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato dai soggetti non residenti, a prescindere non solo dallo Stato estero della fonte ma a prescindere anche dalla

---

<sup>3</sup> Art. 23 del T.U.I.R.

1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato:

- a) i redditi fondiari;
- b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali;
- c) 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'articolo 50;
- d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
- e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
- f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione:
  - 1) delle plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1, dell'articolo 67, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute;
  - 2) delle plusvalenze di cui alla lettera c-ter) del medesimo articolo derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti;
  - 3) dei redditi di cui alle lettere c-quater) e c-quinquies) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati;
- g) i redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116 imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti, nonché quelli di cui all'articolo 55-bis, comma 1, secondo periodo.

2. Indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere c), d), e) e f) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti:

- a) le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e f) del comma 1 dell'art. 16;
- b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis), i) e l) del comma 1 dell'articolo 47;
- c) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico;
- d) i compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato.

tassazione di tali redditi nello Stato della fonte o nello Stato di residenza precedente del soggetto.

### **Imposta sostitutiva e credito per le imposte estere**

Per effetto dell'opzione, è dovuta un'imposta sostitutiva annuale pari a euro 100.000 per tutti redditi derivanti da tutti i Paesi del mondo (tranne che per le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate). Per ciascuno dei familiari per i quali è estesa l'opzione, l'imposta sostitutiva annuale è ridotta a euro 25.000. L'opzione esclude la possibilità di far valere il credito per le imposte pagate all'estero, con un possibile rischio di doppia imposizione.

Il comma 5 dell'art. 24-bis stabilisce che le persone fisiche che hanno esercitato l'opzione possono, per sé o per uno o più dei familiari cui hanno esteso l'opzione, 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.

Soltanto in tal caso, per i redditi prodotti nei suddetti Stati o territori esteri si applica il regime ordinario e compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

L'esercizio di tale opzione, che consente di escludere l'applicazione dell'imposta sostitutiva ai redditi prodotti in uno o più Stati esteri, permette una sorta di "cherry picking" sulla provenienza dei redditi ma non di effettuarne la selezione a seconda della loro natura.

La norma in esame non tratta il problema se i nuovi residenti possano beneficiare dei trattati contro le doppie imposizioni stipulati dall'Italia con i Paesi di provenienza dei redditi esteri. La questione che non potrà (verosimilmente) essere risolta unilateralmente dall'Italia, riveste grande importanza potendo incidere, positivamente o negativamente sulla scelta della tassazione forfettaria o addirittura sulla scelta di trasferire le residenza in Italia.

L'imposta sostitutiva è versata in un'unica soluzione entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi.

### **Ulteriori benefici**

Il soggetto che opta per l'applicazione dell'imposta sostitutiva non è soggetto agli obblighi di monitoraggio fiscale ai sensi dell'art. 4 del D.L. n. 167 del 1990, e dunque non dovrà procedere alla compilazione del quadro RW per identificare le attività patrimoniali o finanziarie detenute all'estero. Esso inoltre è esente dall'imposta sugli immobili situati all'estero (IVIE) e dall'imposta sul valore delle attività finanziarie (IVAFE)<sup>4</sup>.

Infine, l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva esclude, per le successioni aperte e le donazioni effettuate nei periodi d'imposta di validità dell'opzione esercitata dal dante causa, l'imposta sulle successioni e donazioni che è, tuttavia, dovuta limitatamente ai beni e ai diritti esistenti nello Stato al momento della successione e donazione<sup>5</sup>.

### **Esercizio dell'opzione**

In base a quanto disposto dal Provvedimento che il Direttore dell'Agenzia delle entrate<sup>6</sup> ha emanato per disciplinare le modalità per l'esercizio, la modifica o la revoca dell'opzione e per il versamento dell'imposta sostitutiva, l'opzione per il regime di imposta sostitutiva si perfeziona con la presentazione della dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui il soggetto ha trasferito la residenza in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, del T.U.I.R. o riferita al periodo successivo.

Ai fini dell'accesso al regime, il contribuente può presentare una specifica istanza di interpello ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, nella quale il contribuente stesso indica la sussistenza degli elementi necessari per il riscontro delle condizioni per l'accesso al regime dell'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero, compilando l'apposita check list allegata al provvedimento con le relative istruzioni e presentando la relativa documentazione a supporto, ove rilevante.

---

<sup>4</sup> Vd. art. 1, comma 153, della Legge n. 232/2016.

<sup>5</sup> Vd. art. 1, comma 158, della Legge n. 232/2016.

<sup>6</sup> n. 47060 dell'8 marzo 2016.

L'opzione si intende tacitamente rinnovata di anno in anno, a meno che non intervenga la cessazione degli effetti, la revoca o la decadenza dal regime: ipotesi disciplinate dal Provvedimento.

Il contribuente che ha esercitato l'opzione o il familiare a cui la stessa è stata estesa, possono revocare l'opzione nella dichiarazione dei redditi relativa a uno dei periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata esercitata.

Il soggetto che ha esercitato l'opzione decade dal regime in caso di omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva entro la data prevista per il pagamento del saldo delle imposte sui redditi, con effetto dal periodo d'imposta rispetto al quale doveva essere eseguito il versamento o in caso di trasferimento della residenza fiscale in altro Stato o territorio, con effetto dal periodo d'imposta in cui perde la residenza in Italia ai fini fiscali.

La revoca o la decadenza dal regime di chi esercita l'opzione si estende automaticamente anche ai familiari. Diversamente, la revoca o la decadenza dal regime di opzione di uno o più familiari non si estende a chi ha esercitato l'opzione.

Gli effetti del regime di imposta sostitutiva dei redditi prodotti all'estero cessano, in ogni caso, decorsi quindici anni dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione.

### **Decorrenza**

Le disposizioni che hanno introdotto il regime in esame si applicano per la prima volta con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 232 del 2016 (1° gennaio 2017).

\*\*\*

Restiamo a disposizione per ulteriori chiarimenti, con i migliori saluti.

Milano, 10 marzo 2017

*Studio Dattilo Commercialisti Associati*