

IL REGIME RESIDENT NON-DOM

SOMMARIO: PREMESSA – 1. IL PRINCIPIO DI RESIDENZA FISCALE; 1.1. *La differenza tra residenza e domicilio*; 1.2. *Residenza fiscale delle persone fisiche*; 1.3. *Concetto di residenza fiscale nelle convenzioni contro le doppie imposizioni* – 2. “IL REGIME RESIDENT NON-DOM”; I REDDITI PRODOTTI DAI NON RESIDENTI IN ITALIA; IL NUOVO REGIME FISCALE PER LE PERSONE FISICHE CHE TRASFERISCONO LA RESIDENZA IN ITALIA.

PREMESSA

L'esame del nuovo regime fiscale dei *resident non-dom*, ved. art. 24-bis del TUIR, ovvero di tassazione sostituiva sui redditi *offshore* in deroga al c.d. *world wide principle* per coloro che trasferiscono la residenza in Italia, non può non veicolare dallo studio della disciplina domestica (anche le c.d. *tie breaker rules* convenzionali), ved. art. 2, secondo comma, del TUIR, sulla residenza fiscale.

Difatti, vedremo che uno dei requisiti di ingresso del regime opzionale di cui al citato art. 24-bis è l'essere stato residente fiscalmente all'estero, con il portato che bisognerà, ad esempio, fare chiarezza sulle situazioni ibride in cui vi è una residenza estera fattuale ovvero effettiva ancorché il cittadino, pur studiando o lavorando all'estero, non si è cancellato dall'Anagrafe della popolazione residente in Italia. In questi casi dovrebbe prevalere, in base a un criterio di effettività, il profilo fattuale sostanziale del radicamento estero per cui dovrebbe essere confermata la residenza estera ai fini dell'ingresso del regime opzionale (1). Lo stesso dicasi per coloro cui si applica la presunzione legale relativa di esterovestizione, essendo emigrati in un Paese *black list* (cfr. l'art. 2, comma 2-bis, del TUIR), ma in grado di fornire la prova contraria della residenza effettiva estera (pluralità degli elementi personali di collegamento con quel territorio) nel periodo anteriore al rimpatrio; e anche, ipotesi ontologicamente diversa, per coloro che si trasferiscono in Italia pur essendo considerati fiscalmente residenti nel Paese di provenienza, con una tassazione cumulata, aggregata in modo che solo l'eventuale applicazione delle c.d. *tie break rules* convenzionali potrà neutralizzare. Dunque, ai fini dell'ingresso del regime opzionale bisognerà fare una *due diligence* sulla residenza estera, poiché diversamente vi potrebbe essere *motu proprio* l'autoaccertamento dell'esterovestizione, dovendo la procedura essere avviata dal contribuente medesimo.

Con la nuova residenza in Italia resteranno irrisolti i problemi sui valori fiscali d'ingresso dei beni di colui che rimpatria *ex art. 24-bis* del TUIR (per

(1) In tal senso l'Amministrazione finanziaria, sul c.d. rientro dei cervelli *ex legge* 30 dicembre 2010, n. 238, cfr. circ. 4 maggio 2012, n. 14/E, in *Boll. Trib.*, 2012, 694.

i soggetti impresa opera l'art. 166-bis del TUIR sul loro “valore normale” (2), conservando lo Stato italiano potestà impositiva solo sui plusvalori latenti che maturano in Italia). L'interrogativo che si porrà – l'ipotesi riguarda qualsiasi trasferimento di residenza fiscale, ancorché non “coperto” dall'art. 24-bis del TUIR – è il seguente: per beni non in regime d'impresa, ad esempio i titoli emessi da società estere (attratti dalla norma *de qua* ad imposizione nei primi 5 periodi d'imposta dall'esercizio dell'opzione) si potrà utilizzare il loro “valore normale” (3)? La risposta dovrebbe essere affermativa soprattutto quando in uscita lo Stato estero ha applicato la disciplina dell'*exit tax*. Invero, anche in assenza di *exit tax*, dovrebbe applicarsi il valore normale in luogo del costo storico, verificate istanze superiori di simmetria, coerenza fiscale e di vietata doppia imposizione (lo

(2) Sul profilo soggettivo dell'art. 166-bis del TUIR ovvero sull'estensione della clausola di tassazione al valore normale a qualsiasi soggetto imprenditore anche in virtù semplicemente della loro veste societaria, ved. VITALE, *Trasferimento di residenza inbound: la valorizzazione dei titoli quotati in entrata e l'accreditamento dell'exit tax assoluta all'estero*, in *Boll. Trib.*, 2016, 1001 ss., il quale osserva che «l'inciso “soggetti che esercitano imprese commerciali” in linea con le disposizioni europee in tema di libertà di stabilimento induce a comprendervi le società di capitali costituite in Stati membri dell'Unione europea, a prescindere dal tipo di attività concretamente esercitata. È il caso, ad esempio, della *besloten vennootschap* di diritto olandese, la cui equivalenza ai fini tributari italiani in termini di esercizio di impresa commerciale è già stata riconosciuta dall'Amministrazione finanziaria poiché forma giuridica ricompresa tra quelle rientranti nell'ambito applicativo della Direttiva CEE 23 luglio 1990, n. 90/434/CEE».

(3) Sull'utilizzo del criterio del valore normale a salvaguardia della potestà impositiva dello Stato in cui si sono formati gli incrementi di valore latenti, ved. TOMASSINI - MARTINELLI, *Il regime dei neo-residenti in dichiarazione dei redditi*, in *Corr. trib.*, 2017, 1094 ss., i quali osservano opportunamente che «in caso di *exit tax* l'Amministrazione finanziaria aveva sposato la tesi del valore normale, risoluzione 30 marzo 2017, n. 67/E. In particolare, in relazione al valore fiscale da attribuire alle partecipazioni possedute una persona fisica residente in Germania che intendeva trasferirsi in Italia, l'Amministrazione finanziaria aveva chiarito che, nei casi in cui non avesse trovato applicazione lo speciale regime convenzionale previsto dal Trattato Italia Germania, il valore fiscale delle partecipazioni doveva coincidere con quello utilizzato in Germania per l'applicazione dell'*exit tax*».

Stato italiano non può tassare plusvalori/incrementi altrove maturati).

1. IL PRINCIPIO DI RESIDENZA FISCALE

Gli ordinamenti tributari degli Stati membri sono principalmente improntati su due principi cardinali:

a) il principio della fonte “*source based taxation principle*”;

b) Il principio della residenza “*worldwide income principle*”.

Quest’ultimo, ovvero quello del principio della residenza, è quello a cui si ispira l’ordinamento tributario italiano.

L’autonoma potestà impositiva degli Stati sovrani prevede che questi possano adottare un principio di carattere c.d. “*soggettivo*” ovvero legato alla residenza fiscale meglio denominato come “*worldwide principle*” – è, per intenderci, quello che viene adottato in Italia; oppure, in alternativa, un principio di carattere c.d. “*oggettivo*” di tipo “*source*” legato appunto alla localizzazione dei redditi alla fonte indistintamente per i soggetti residenti e per quelli non residenti.

Pertanto diventa di fondamentale importanza definire il concetto di “*residenza fiscale*”, sia per le persone fisiche che per le persone giuridiche, rilevando di fatto il collegamento tra contribuente e un dato ordinamento, e circoscrivendo così di fatto le norme sostanziali di diritto tributario.

1.1. La differenza tra residenza e domicilio

Come espressamente indicato nella norma fiscale, le nozioni cui occorre fare riferimento sono quelle del codice civile, che nell’art. 43 stabilisce che «*il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi. La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale*».

Mentre la residenza è legata alla permanenza del soggetto in un luogo in maniera sufficientemente stabile e all’intenzione di dimorarvi (dato oggettivo), il domicilio è costituito dalla concentrazione in un determinato luogo degli affari e interessi della persona senza che sia necessaria la sua presenza effettiva in tale luogo (dato oggettivo) nonché dalla volontà di costituire e mantenere in un determinato luogo il “*centro*” principale della generalità dei rapporti (dato soggettivo). La nozione di interessi cui occorre fare riferimento, un tempo limitata al settore economico e patrimoniale del soggetto, deve intendersi riferita, per unanime interpretazione giurisprudenziale, anche alla sfera morale, sociale e familiare del soggetto.

Con riferimento, invece, all’aspetto temporale, il criterio adottato dal legislatore è quello di prevalenza temporale nel corso del periodo d’imposta. Per quanto riguarda la definizione puntuale di periodo d’imposta, si rimanda all’art. 7 del TUIR, secondo il quale il periodo di riferimento è l’anno solare.

Poiché la norma fa riferimento alla maggior parte del periodo, il criterio da adottare è quello di prevalenza numerica: sono considerati residenti i soggetti che si sono trovati in una delle condizioni indicate sopra per almeno 183 giorni.

La residenza è il luogo in cui la persona ha la sua “*dimora abituale*” e il domicilio è invece il «*luogo in cui ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi*».

Il domicilio fiscale è definito dall’art. 43 c.c., che afferma essere il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi personali e patrimoniali e prescinde dalla reale presenza fisica del soggetto in quel determinato luogo. Per esempio è considerato residente in Italia il soggetto che, pur avendo trasferito la propria sede di lavoro fuori dall’Italia, mantiene in Italia i propri legami familiari o il centro dei propri interessi patrimoniali e sociali.

Il domicilio fiscale (ex artt. 58 e 59 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) di regola coincide con la residenza anagrafica.

1.2. Residenza fiscale delle persone fisiche

In base all’art. 2, secondo comma, del TUIR, sono considerate residenti le persone fisiche che per la maggior parte dell’anno, ossia per un periodo di almeno 183 giorni (184 per gli anni bisestili) anche non continuativi, rientrano in una delle seguenti ipotesi:

1. soggetti iscritti nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo d’imposta;

2. soggetti non iscritti nelle anagrafi, che hanno nello Stato il domicilio (inteso come il luogo in cui una persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi anche di carattere affettivo familiare) per la maggior parte del periodo d’imposta;

3. soggetti non iscritti nelle anagrafi, che hanno nello Stato la residenza (inteso come il luogo in cui la persona ha la dimora abituale) per la maggior parte del periodo d’imposta.

Come visto, la presunzione di residenza opera anche nel caso in cui sussista un legame affettivo con lo Stato italiano. Questo concetto di legame affettivo è stato ampiamente illustrato dalla circolare 2 dicembre 1997, n. 304/E (4) e, sinteticamente, sussiste qualora la persona abbia mantenuto in Italia i propri legami familiari o il centro dei propri interessi patrimoniali e sociali.

Il riferimento alla maggior parte del periodo d’imposta consente di attuare la menzionata regola dei 183 giorni, fugando ogni dubbio interpretativo rispetto al testo delle convenzioni.

Il requisito temporale della maggior parte del periodo d’imposta condiziona l’applicabilità dei tre criteri sostanziali in base ai quali l’art. 2, secondo comma, del TUIR, ricava la dimostrazione della residenza in Italia. Ne consegue che la presunzione legale assoluta *iuris de iure* scatta allorquando venga dimostrata la effettiva sussistenza di almeno uno di essi per la maggior parte del periodo d’imposta.

Al fine dell’applicazione dell’art. 2, secondo comma, del TUIR, è dunque necessario e sufficiente che il soggetto su cui incombe l’onere della prova dimostri l’esistenza (o, se del caso, la mancanza) del presupposto territoriale per l’applicazione dell’imposizione italiana sul reddito mondiale.

(4) In *Boll. Trib.*, 1998, 220.

Sul piano pratico la prova comporta indubbiamente non poche difficoltà che però possono essere superate anche con l'ausilio di argomentazioni logiche a contrario, che dimostrino cioè l'incompatibilità dell'assunto della residenza in Italia.

In particolare si rileva che, a seguito del trasferimento di residenza dall'Italia all'estero, la persona fisica ha l'incombenza di iscriversi all'AIRE; tale iscrizione è condizione necessaria ma non sufficiente per fare valere il trasferimento stesso, in quanto essa deve pur sempre corrispondere alla situazione effettiva.

Per quanto riguarda il concetto di domicilio si mette in evidenza che, ai fini civilistici, esso è caratterizzato da caratteri oggettivi rappresentati dalla concentrazione di affari ed interessi in un determinato luogo, e dall'elemento soggettivo, consistente nell'intenzione di operare tale concentrazione da parte della persona fisica.

Diversamente in ambito tributario ciò che rileva è esclusivamente l'aspetto oggettivo; pertanto, qualora il centro degli affari e degli interessi di un soggetto fosse oggettivamente riscontrabile in un determinato luogo, non avrebbe alcun rilievo l'aspetto soggettivo, e si realizzerebbe la presunzione assoluta di residenza fiscale di cui all'art. 2, secondo comma, del TUIR.

Di particolare importanza appare la presunzione relativa in forza della quale si considerano fiscalmente residenti in Italia i cittadini italiani iscritti all'AIRE ed emigrati in Paesi a fiscalità privilegiata. In questa situazione incombe al cittadino dimostrare che il trasferimento all'estero è effettivo e la conseguente perdita di residenza in Italia.

La circolare ministeriale 24 giugno 1999, n. 140/E (5), ha fornito importanti chiarimenti in ordine all'applicazione delle nuove disposizioni, in materia di onere della prova in capo alle persone fisiche che hanno la residenza fiscale in uno dei paesi di cui al D.M. 4 maggio 1999.

Dal punto di vista formale, la prova contraria dovrebbe consistere nella dimostrazione di non essere residenti in Italia ai sensi dell'art. 2, secondo comma, del TUIR. Tuttavia, è evidente che si tratta di una dimostrazione molto difficile da fornire essendo una dimostrazione in negativo. Nello stesso senso si pronuncia la citata circolare ministeriale n. 140/E/1999 la quale aggiunge che va dimostrata anche l'interruzione di significativi rapporti con lo Stato italiano.

La circolare n. 140/E chiarisce che la persona fisica, per potere dimostrare l'effettività della residenza nello Stato fiscalmente privilegiato, potrà utilizzare ogni più ampio mezzo di prova di natura documentale o dimostrativa, atto a stabilire in particolare:

- 1) la sussistenza della dimora abituale nel Paese fiscalmente privilegiato, sia personale che dell'eventuale nucleo familiare;
- 2) l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del Paese estero;
- 3) lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo stipulato nello stesso Paese estero

(5) In *Boll. Trib.*, 1999, 1127.

ovvero l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità;

4) la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel Paese di immigrazione;

5) fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari pagati nel Paese estero;

6) la movimentazione a qualsiasi titolo di somme di danaro o di altre attività finanziarie nel Paese estero da e per l'Italia;

7) l'eventuale iscrizione nelle liste elettorali del Paese di immigrazione;

8) l'assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società;

9) la mancanza nel nostro Paese di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo.

Inoltre, la circolare afferma che i predetti ed eventuali altri elementi di prova, come peraltro precisato nella stessa circolare n. 304/E/1997, vanno considerati e valutati in una visione globale, atteso che il superamento della prova contraria alla presunzione legale non può che scaturire da una complessiva considerazione della posizione del contribuente.

In definitiva spetta alla persona fisica dimostrare in modo pieno ed incontrovertibile di aver reciso in modo significativo il collegamento con lo Stato italiano e di essersi stabilita realmente ed in modo duraturo nel Paese fiscalmente privilegiato.

1.3. Concetto di residenza fiscale nelle convenzioni contro le doppie imposizioni

In via generale le norme convenzionali prevalgono sulle norme interne. Esse però devono essere interpretate operando un rinvio alle leggi interne dello Stato contraente.

Sono quindi configurabili le seguenti situazioni:

a) se non vi è una convenzione si applicano esclusivamente le norme interne dello Stato (della fonte o della residenza);

b) se vi è una convenzione si applicano le norme convenzionali se pure interpretate, salvo esplicite diverse definizioni contenute nelle convenzioni stesse, con riferimento alle leggi interne.

Per quanto riguarda l'Italia si rileva che l'art. 4 di quasi tutte le convenzioni ratificate in Italia è conforme al Modello OCSE di convenzione per evitare le doppie imposizioni. Tale articolo, al paragrafo 2, cerca di risolvere il conflitto impositivo in merito alla residenza fiscale della persona fisica avvalendosi di quattro criteri (*tie-breaker rules*).

Le quattro *tie-breaker rules* trovano l'applicazione secondo un preciso ordine di priorità, che attribuisce *in primis* il potere esclusivo di tassazione sul reddito mondiale dello Stato in cui il soggetto ha a sua disposizione un'abitazione permanente (*permanent home*), in subordine a quello in cui il soggetto ha il proprio centro di interessi vitali (*centre of vital interests*) e ancora a quello in cui lo stesso ha una dimora abituale (*habitual abode*), e infine a quello di cui la persona fisica possiede la nazionalità. Nel caso in cui nessuno di questi criteri permetta di risolvere

il problema di doppia residenza, allora l'unico rimedio applicabile è quello della procedura amichevole, di cui all'art. 25 della Convenzione stessa.

I criteri verranno applicati secondo il predetto ordine gerarchico, in caso di infruttuosa applicazione; l'art. 25 del Modello OCSE stabilisce l'applicazione di una "procedura amichevole", e rappresenta uno strumento finalizzato a risolvere casi specifici di imposizione non conformi alle disposizioni della Convenzione o situazioni in cui si verificano problemi applicativi o interpretativi relativi alle norme convenzionali. Tra l'altro, la procedura amichevole è uno strumento di primaria importanza a tutela del contribuente che in uno Stato contraente voglia ottenere un "aggiustamento correlativo" (*correlative or corresponding adjustment*) per eliminare la doppia imposizione economica che si genera in corrispondenza di una rettifica "primaria" sui prezzi di trasferimento (o *primary adjustment*) effettuata nell'altro Stato contraente.

Pertanto, nel caso in cui un soggetto risulti, in base alla legislazione degli Stati contraenti, residente in entrambi gli Stati, si applica l'art. 4, par. 2, del trattato, per risolvere il conflitto fra i due ordinamenti e stabilire lo Stato di effettiva residenza.

L'applicazione delle *tie-breaker rules* esclude automaticamente la normativa nazionale, attuandone la subordinazione rispetto alla *lex superior* di fonte convenzionale. Né potrebbe il legislatore incidere su questa situazione con una normativa di fonte interna che, pur salvaguardando il concetto di residenza applicabile ai sensi dell'art. 4, par. 2, del Modello OCSE, prevedesse diverse modalità relativamente all'accertamento della situazione sostanziale.

In conclusione, si rileva che la regola interna dell'inversione dell'onere della prova, applicabile nel caso di residenza in un Paese a fiscalità privilegiata, può essere applicata senza alcuna limitazione soltanto quando il Paese di immigrazione non abbia alcuna convenzione internazionale contro la doppia imposizione sul reddito con l'Italia. In caso contrario prevale e va applicata la su indicata norma convenzionale.

2. "IL REGIME RESIDENT NON-DOM"; I REDDITI PRODOTTI DAI NON RESIDENTI IN ITALIA; IL NUOVO REGIME FISCALE PER LE PERSONE FISICHE CHE TRASFERISCONO LA RESIDENZA IN ITALIA

La legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge finanziaria 2017) introduce una serie di importanti agevolazioni finanziarie tra le quali, di sicuro degna di nota e che andremo ad affrontare nel merito, quella che introduce l'art. 24-bis del TUIR con riferimento al "resident non domiciled" tax regime di derivazione anglosassone come lo dimostra il fatto che è già presente da qualche anno nel sistema impositivo inglese ma anche in Paesi come il Portogallo e Malta.

La legge in questione disciplina una serie di interventi, soprattutto in materia di immigrazione, volta a facilitare l'ingresso e il soggiorno in Italia, per periodi superiori a tre mesi, di stranieri che intendono effettuare "significativi" investimenti sul territorio italiano.

La stessa legge introduce l'art. 24-bis del TUIR con

riguardo a un particolare regime volto ad attrarre e incentivare il trasferimento nel nostro Paese di persone fisiche, c.d. "high net worth individuals", al fine di permettere il "dislocamento" di investimenti, patrimoni e consumi sul territorio italiano caratterizzato, come si sa, da uno scarso "appeal" di matrice fiscale.

Il nuovo art. 24-bis del TUIR in deroga al principio del c.d. "worldwide taxation principle" già peraltro affrontato in apertura di questo articolo con riguardo al "principio di residenza fiscale", di cui all'art. 3, primo comma, dello stesso TUIR, che consente alle persone fisiche che intendono trasferire la loro residenza fiscale in Italia di esercitare "un'opzione" per l'applicazione di un'imposta sostitutiva forfettaria sui redditi prodotti all'estero, a prescindere dalla loro entità.

Il tema della "residenza fiscale" è pertanto "centrale" nella comprensione di questo nuovo istituto, ragion per cui abbiamo voluto iniziare la trattazione di questo argomento, avendo a cuore di fissare con opportuna novizia di particolari il significato, nelle sue varie sfaccettature, di residenza e in seguito di "domicilio fiscale".

Come indicato dall'art. 24-bis, l'opzione può essere esercitata dalla persona fisica, a prescindere dalla sua nazionalità (estera o italiana), che trasferisce la sua "residenza fiscale" in Italia ai sensi dell'art. 2, secondo comma, del TUIR, purché sussistano due condizioni:

a) la persona fisica che intende trasferire la sua residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2, secondo comma, non sia stato precedentemente in Italia per un periodo pari almeno a 9 periodi d'imposta degli ultimi, precedenti, 10 anni dall'inizio del regime;

b) la persona fisica abbia ricevuto "parere positivo" a una specifica istanza di interpello formulata e presentata all'Agenzia delle entrate, volta a confermare l'esistenza dei sopra richiamati requisiti.

In ambito tributario ciò che rileva è esclusivamente l'aspetto oggettivo; pertanto qualora il centro degli affari e degli interessi di un soggetto fosse oggettivamente riscontrabile in un determinato luogo, non avrebbe alcun rilievo l'aspetto soggettivo, e si realizzerrebbe la presunzione assoluta di residenza fiscale di cui all'art. 2, secondo comma, del TUIR.

Di particolare importanza appare la presunzione relativa in forza della quale si considerano fiscalmente residenti in Italia i cittadini italiani iscritti all'AIRE ed emigrati in Paesi a fiscalità privilegiata. In tale situazione incombe al cittadino dimostrare che il trasferimento all'estero è effettivo e la conseguente perdita di residenza in Italia (6).

Si pensi al caso dei cittadini italiani, già fiscalmente residenti in Italia, ma che hanno trasferito la

(6) Sulla residenza estera ovvero sulla sua conferma nel regime opzionale di cui all'art. 24-bis del TUIR, cfr. MAS-SAROTTO - SORCI, *Il regime speciale per gli high net worth individuals che si trasferiscono in Italia*, in *Corr. trib.*, 2017, 1330 ss., che osservano che il provvedimento dell'Agenzia delle entrate ha opportunamente precisato che anche tali soggetti possono optare per il regime di cui all'art. 24-bis del TUIR, superando così il dubbio sulla possibilità di fornire la prova contraria della effettiva residenza estera nel periodo di osservazione precedente il rimpatrio in Italia.

propria residenza in Paesi c.d. “black list” quali Svizzera, Principato di Monaco e così via. Per questi vale piuttosto la c.d. “presunzione relativa” di residenza in Italia purché non dimostrino, in sede di interpello, il contrario ovvero la prova dell’effettiva residenza “fisica” nel Paese estero in discussione come indicato nella circolare n. 140/E/1999 che chiarisce che la persona fisica, per poter dimostrare l’effettività della residenza nello Stato fiscalmente privilegiato, potrà utilizzare ogni più ampio mezzo di prova di natura documentale o dimostrativa, atto a stabilire in particolare:

1) la sussistenza della dimora abituale nel Paese fiscalmente privilegiato, sia personale che dell’eventuale nucleo familiare;

2) l’iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del Paese estero;

3) lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo stipulato nello stesso Paese estero ovvero l’esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità;

4) la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel Paese di immigrazione;

5) fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari pagati nel Paese estero;

6) la movimentazione a qualsiasi titolo di somme di danaro o di altre attività finanziarie nel Paese estero da e per l’Italia;

7) l’eventuale iscrizione nelle liste elettorali del Paese di immigrazione;

8) l’assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società;

9) la mancanza nel nostro Paese di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo.

Inoltre, la circolare afferma che i predetti ed eventuali altri elementi di prova, come peraltro precisato nella stessa circolare n. 304/E/1997, vanno considerati e valutati in una visione globale, atteso che il superamento della prova contraria alla presunzione legale non può che scaturire da una complessiva considerazione della posizione del contribuente, ossia come la residenza estera potrà essere confermata nel regime opzionale dell’art. 24-bis del TUIR, fornendo la prefata prova contraria della effettiva residenza estera.

Al contrario, invece, per coloro i quali si trasferiscono in Italia ma che, al contempo, potrebbero risultare “residenti” nel loro Paese di provenienza perché in questo sono ancora presenti collegamenti di carattere “patrimoniale e personale”, in tal caso perché si configuri lo status di “residente” ai sensi di quanto prescritto dall’art. 2, secondo comma, del TUIR, sono considerate residenti le persone fisiche che per la maggior parte dell’anno, ossia per un periodo di almeno 183 giorni (184 per gli anni bisestili) anche non continuativi, rientrano in una delle seguenti ipotesi:

1. soggetti iscritti nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo d’imposta;

2. soggetti non iscritti nelle anagrafi, che hanno

nello Stato il domicilio (inteso come il luogo in cui una persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi anche di carattere affettivo familiare) per la maggior parte del periodo d’imposta;

3. soggetti non iscritti nelle anagrafi, che hanno nello Stato la residenza (inteso come il luogo in cui la persona ha la dimora abituale) per la maggior parte del periodo d’imposta.

Il regime opzionale di cui all’art. 24-bis del TUIR si applica a tutti i redditi prodotti all’estero secondo i criteri indicati all’art. 165, secondo comma, del TUIR, ovvero secondo il criterio c.d. “lettura a specchio”, in altre parole si presume che i redditi prodotti all’estero siano gli stessi desumibili dall’art. 23 del TUIR cui si rinvia, onde poter comprendere appieno la portata del “nuovo” istituto. Permangono profili controversi sulla localizzazione del reddito *offshore* essendo più problematico stabilire la fonte estera dei redditi conseguiti, la loro territorialità. Il riferimento è, ad esempio, ai titoli azionari emessi da società estere (quali la Germania) e depositati sempre *offshore* in banche svizzere, per cui il dividendo si ritiene prodotto in Germania e il *gain* realizzato in Svizzera. Questa distinzione, insignificante dal punto di vista Italia (Germania e Svizzera sono coperte da nostra convenzione), nuovo Paese di residenza di chi opta per il regime dell’art. 24-bis, assume invece rilievo se nell’opzione *de qua* il contribuente ha escluso alcuni Stati.

La norma richiamata elenca puntualmente le diverse fattispecie reddituali. L’art. 23 del TUIR individua i redditi che si considerano prodotti in Italia dai soggetti fiscalmente non residenti.

Il regime opzionale prevede il pagamento di un’imposta “sostitutiva” forfetaria pari a € 100.000 per ciascun periodo d’imposta a prescindere dall’entità dell’insieme dei redditi prodotti all’estero e dalla loro effettiva “dislocazione” in Italia.

Ai fini di un’efficace contrasto di possibili abusi della norma in discussione, è espressamente previsto che siano escluse le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazione c.d. “qualificate” così come definite dall’art. 67, primo comma, lett. c), del TUIR, ovvero «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».

Come inoltre indicato dal quinto comma dell’art. 24-bis, di cui si discute, è previsto che la persona fisica possa scegliere, a sua discrezione, di non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva con riguardo ai redditi prodotti in uno o più Stati esteri, dandone opportuna comunicazione, in sede di esercizio dell’opzione. La *ratio* risiede nella possibilità di avere diritto a un credito d’imposta per i redditi “esclusi” e così soggetti a un regime di tassazione ordinario. Tuttavia, in presenza di un istituto di questo tipo che prevede il pagamento di un’imposta sostitutiva forfetaria, il credito d’imposta, ai sensi dell’art. 165 del TUIR, sarebbe escluso.

Il regime di tassazione sostitutiva forfetaria pre-

vede una serie di benefici collegati e qui di seguito elencati:

a) esonero dall'obbligo di monitoraggio fiscale di cui all'art. 4 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167 (convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227);

b) esenzione dall'imposta sul valore degli immobili detenuti all'estero (IVIE) di cui all'art. 19, comma 13, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214);

c) esenzione dall'imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) di cui all'art. 19, comma 18, del D.L. n. 201/2001;

d) esenzione dalle imposte sulle successioni e donazioni, di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 per i beni e i diritti esistenti all'estero al momento della successione o della donazione.

Per concludere si osserva che, sotto il profilo temporale, il regime opzionale ha una "*durata massima*" di 15 anni a partire dai redditi del periodo d'imposta 2017.

L'opzione va esercitata nel termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento della residenza in Italia e risulta essere pertanto efficace da tale momento. La stessa opzione potrà essere revocata su base volontaria, in qualsiasi momento, fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi precedenti.

Infine, il regime può essere esteso a "*uno o più familiari*" così come definiti dall'art. 433 c.c. (quali, ad esempio, coniuge, figli, genitori) della persona fisica che esercita l'opzione, in tal caso sarà previsto il pagamento addizionale di 25.000 euro per ciascun familiare, per ogni periodo d'imposta.

Avv. Fabio Ciani – Dott. Antonio Lanotte