



Iusletter

informazione e aggiornamento giuridico

LaScala
STUDIO LEGALE

Focus on

**LA VIA ITALIANA AL REGIME
“*RESIDENT BUT NOT
DOMICILED*”**

Marzo 2017

www.lascalaw.com

www.iusletter.com

Milano | Roma | Torino | Bologna | Firenze | Venezia | Vicenza | Padova | Ancona

redazione@iusletter.com



Al fine di attrarre in Italia persone fisiche attualmente residenti all'estero e sufficientemente patrimonializzate, la legge di Stabilità 2017 introduce anche nel nostro ordinamento il cosiddetto regime "resident but not domiciled" che negli anni passati ha consentito a Londra di attrarre miliardari da tutto il mondo. Il nuovo regime prevede, a favore di tali i soggetti (i) l'imposizione progressiva (IRPEF) dei redditi prodotti in Italia; (ii) l'imposizione forfetizzata (flat tax) dei redditi prodotti all'estero.

Secondo le regole ordinarie, un soggetto fiscalmente residente in Italia è qui tassato secondo le regole previste dal nostro ordinamento, applicate su tutti i redditi ovunque conseguiti (*worldwide income taxation principle*). Fanno eccezione a questo principio solo i redditi rivenienti dai beni posseduti in Paesi con i quali l'Italia ha sottoscritto trattati contro le doppie imposizioni.

Con il nuovo regime introdotto dalla legge di Stabilità 2017¹, è stato introdotto un regime agevolativo opzionale a favore di chi trasferisce la residenza in Italia, offrendo una sponda Italiana, ad esito della *Brexit*, a quei soggetti che hanno beneficiato in Inghilterra del locale regime "*resident but not domiciled*"²; tale regime sembra essere stato tra gli elementi che hanno

¹ Art. 24-bis del T.U.I.R., introdotto dall'art. 1, commi da 152 a 159, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (c.d. Legge di bilancio 2017).

² In base a tale regime, le persone fisiche che hanno nel Regno Unito la *ordinary residence* sono tassate in loco per tutti i redditi loro imputabili, ovunque prodotti (*worldwide income taxation principle*), subordinatamente alla circostanza che nel Regno Unito abbiano anche il *domicile of choice*. In caso contrario, l'assenza di tale ultimo criterio di collegamento comporta per l'individuo lo status di *resident but not domiciled* e la conseguente applicazione di un particolare regime fiscale, che assoggetta a tassazione nel Regno Unito unicamente i redditi ivi prodotti, nonché per quelli che, conseguiti in altri Paesi, sono stati incassati in Inghilterra. Pertanto, se una persona residente e non domiciliata produce il suo reddito fuori dal Regno Unito, come normalmente accade per professionisti o per personaggi dello sport e dello spettacolo, il prelievo è commisurato su una base imponibile molto ristretta, a condizione che la maggior parte dei compensi sia canalizzata presso istituti di credito localizzati in Paesi diversi dal Regno Unito.



attratto nomi come Roman Abramovich, il magnate russo patron del Chelsea, e il miliardario Lakshmi Mittal, a capo del colosso siderurgico Arcelor Mittal.

1. Meccanismi operativi del nuovo regime

Sotto il profilo formale, i soggetti che hanno optato per il regime in esame sono soggetti alle medesime regole per la determinazione della base imponibile IRPEF, disposte dall'ordinamento per tutti i soggetti residenti. Essi, però, beneficiano di una particolare agevolazione in sede di liquidazione del tributo; infatti, i loro redditi prodotti all'estero sono esclusi dal tributo progressivo ed assoggettati ad imposizione sostitutiva fissa di 100.000 euro da corrispondersi entro i termini di versamento del saldo delle imposte sui redditi. Sostanzialmente, tali soggetti pur divenendo fiscalmente residenti in Italia ad esito del trasferimento, sono assoggettati ad una *flat tax* sulle imposte sui redditi

Alla luce delle norme vigenti³, si considerano prodotti all'estero:

- i redditi fondiari derivanti da terreni e fabbricati situati all'estero;
- i redditi di capitale corrisposti da Stati esteri o da soggetti non residenti;
- i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero;
- i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate all'estero mediante una base fissa;
- i redditi d'impresa derivanti da attività svolte da stabili organizzazioni all'estero;
- le plusvalenze conseguite per effetto della cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società non residenti;
- i redditi diversi derivanti da attività svolte all'estero e da beni che si trovano all'estero⁴.

³ Coordinato disposto artt. 23 e 165 TUIR

⁴ A tale riguardo, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 9 del 5 marzo 2015 (§ 2.1), ha chiarito che si considerano prodotti all'estero:

- i redditi d'impresa prodotti all'estero in assenza di stabile organizzazione;
- gli interessi dei conti correnti bancari e postali;



Rimangono escluse dal regime agevolato le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate⁵, realizzate nei primi cinque anni di vigenza dell'opzione (clausola anti abuso per il capital gain)⁶. In tal caso, è evidente l'intento del legislatore di evitare distorsioni conseguenti all'utilizzo strumentale dell'agevolazione al fine di assoggettare tali redditi tra quelli che beneficiano dell'imposta fissa di 100.000 euro.

Il nuovo regime prevede altresì che il contribuente possa specificare già in sede di esercizio dell'opzione, ovvero successivamente, di non applicare l'imposta sostitutiva forfetaria in relazione ai redditi prodotti in uno o più Stati esteri (*cherry picking clause*). In tal caso, per i redditi prodotti negli Stati esclusi dall'opzione il regime agevolato, trova applicazione il regime ordinario, con conseguente riconoscimento al contribuente del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero⁷.

I familiari del contribuente⁸, ove egli ne faccia specifica richiesta in sede di opzione, beneficiano anch'essi del regime agevolativo in esame, assolvendo un'imposta sostitutiva ridotta sui redditi prodotti all'estero pari ad € 25.000. Per tali soggetti, l'esercizio dell'opzione, al ricorrere delle condizioni previste per legge, è subordinato all'esercizio dell'opzione principale da parte del contribuente principale.

- le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in società quotate.

⁵ A norma dell'art. 67, comma 1, let. c) TUIR, 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 (...), 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".

⁶ A sensi delle ordinarie norme convenzionali (Art. 13 Modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione) tali capital gain scontano generalmente l'imposizione esclusiva italiana.

⁷ A titolo esemplificativo, se un soggetto si trasferisce in Italia e ha redditi di fonte inglese, portoghese e Statunitense, egli potrebbe escludere i redditi prodotti negli Stati Uniti (visto anche il particolare criterio di tassazione ivi vigente) dall'imposizione sostitutiva, optando per la loro tassazione secondo le regole ordinarie, con spettanza del credito per le imposte assolte all'estero.

⁸ Individuati per espresso rinvio normativo dall'art. 433 codice civile



2. Requisiti per l'accesso al nuovo regime

Possono accedere al nuovo regime di tassazione le persone fisiche che:

- abbiano trasferito la propria residenza fiscale in Italia;
- non siano state fiscalmente residenti in Italia per un periodo pari ad almeno nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione;
- abbiano ottenuto una risposta favorevole da parte dell'Agenzia delle Entrate all'istanza di interpello probatorio⁹, avente ad oggetto la verifica della sussistenza dei requisiti previsti dalla norma.
-

Con riferimento al requisito della residenza, si sottolinea che la norma rinvia testualmente alla definizione generale di residenza fiscale¹⁰ mentre nessun accenno è fatto a quei soggetti che, pur essendosi trasferiti in paesi *black list*, si considerano ancora fiscalmente residenti in Italia in virtù della "presunzione relativa" di residenza disposta dall'ordinamento¹¹. Sotto il profilo sostanziale si ritiene che l'Agenzia delle Entrate, in sede di verifica dei requisiti conseguente all'interpello probatorio, avrà modo di verificare anche l'effettivo Paese di residenza del soggetto istante.

⁹ Art. 11, comma 1, lett. b), della Legge n. 212/2000

¹⁰ Art. 2, comma 2, TUIR: "Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile".

¹¹ Art. 2, 2- bis, TUIR: "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".



3. Durata ed effetti del nuovo regime

È previsto che l'esercizio dell'opzione per il nuovo regime abbia una durata massima di quindici periodi d'imposta, a decorrere da quello in cui acquista validità. Decorso tale termine, il regime cessa di avere efficacia e non sarà possibile il suo rinnovo.

Specularmente, il contribuente può revocare in qualsiasi momento il regime durante il periodo di validità.

La norma, infine, individua quale causa di decadenza dal regime l'omesso o parziale versamento della suddetta imposta sostitutiva nei termini previsti dalla legge. A tale riguardo, è stato disposto¹² che la sopravvenuta decadenza non produce effetti in relazione ai benefici fiscali già goduti dal contribuente nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui si è verificata una causa di decadenza o di revoca. Tuttavia, al contribuente ad esito della revoca o della rinuncia, è inibito l'esercizio di una nuova opzione.

Sotto il profilo sistematico si evidenzia che, a favore di quei soggetti che trasferiscono la loro residenza in Italia beneficiando dell'accesso al regime fiscale in commento, conseguono agevolazioni in materia di trattazione dei visti di ingresso e dei permessi di soggiorno¹³. Le concrete modalità di attuazione di tali agevolazioni, saranno individuati da futuri decreti ministeriali.

Infine, gli effetti dell'opzione per il regime fiscale in commento non sono cumulabili con gli incentivi già esistenti per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero¹⁴.

¹² ART. 24-bis, comma 4, TUIR

¹³ La Legge n. 232/2016 Art. 1 - Comma 155

¹⁴ La Legge n. 232/2016 Art. 1 - Comma 154



4. Altre agevolazioni

Oltre alle agevolazioni in materia di imposte sui redditi, i soggetti che hanno optato per il regime in esame ed i loro familiari godono:

- i. dell'esenzione dai tributi patrimoniali che caratterizzano il patrimonio estero dei soggetti fiscalmente residenti in Italia (IVAFE, ai fini del patrimonio mobiliare ed IVIE, ai fini del patrimonio immobiliare);
- ii. dell'esclusione dagli adempimenti conseguenti alla disciplina del monitoraggio fiscale. Essi, pertanto, non sono soggetti al pesante impianto sanzionatorio che caratterizza tale ultima disciplina.

5. Criticità di ordine sistematico

Al riguardo, occorre rammentare che l'Amministrazione Fiscale Italiana ha più volte disconosciuto la residenza fiscale estera a quei contribuenti che, pur acquisito in UK lo status di *"resident but not domiciled"* (uno fra tutti è il caso di Valentino Rossi), hanno mantenuto in Italia il proprio centro di interessi vitali (domicilio). Pertanto, ai fini del buon esito dell'operazione, è essenziale che il soggetto che intende optare per il regime agevolativo in esame, oltre a trasferire la propria la propria residenza anagrafica in Italia, dia luogo, sotto il profilo sostanziale, anche al materiale trasferimento in Italia del proprio domicilio, inteso come luogo i propri legami familiari, dei propri interessi patrimoniali e sociali.

Daniele Majorana – d.majorana@lascalaw.com

