

Paperoni esteri benvenuti in Italia

Introduzione, con la Legge di Bilancio 2017, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF per i contribuenti persone fisiche neo-trasferiti in Italia



Carlo Pessina
Dottore commercialista,
Studio Pessina Bajardi Bollo,
Casale Monferrato/Milano



Andrea Pessina
Dottore commercialista,
Studio Pessina Bajardi Bollo,
Casale Monferrato/Milano

Il Governo italiano ha introdotto, con la Legge di Bilancio 2017, un'agevolazione rivolta ai contribuenti persone fisiche neo-trasferiti in Italia, i quali, già a decorrere dall'anno 2017, possono optare per il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF che i media hanno battezzato come "flat tax per i Paperoni", dell'ammontare di euro 100'000 annui, sui redditi dagli stessi prodotti all'estero. L'opzione ha una durata di 15 anni e può anche comprendere i redditi prodotti all'estero dai familiari del neo-contribuente italiano, per i quali l'importo annuo è fissato in euro 25'000 per ciascuno di loro.

l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia". Lo scopo della norma è quello di incentivare, attraverso il pagamento di un'imposta forfettaria, il trasferimento della residenza in Italia da parte di soggetti persone fisiche attualmente residenti all'estero, con l'obiettivo di vedere incrementati i consumi e gli investimenti in Italia effettuati da quest'ultimi, aiutando così la crescita economica e l'occupazione.

Il comma 157 dell'art. 1 della detta Legge demanda ad un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate^[3] l'individuazione delle modalità applicative per l'esercizio, la modifica o la revoca dell'opzione prevista al comma 1 dell'art. 24-bis TUIR; opzione necessaria per accedere al beneficio del regime dell'imposta sostitutiva che verrà illustrata nel prosieguo, nonché per il versamento dell'imposta stessa, dovuta ai sensi del comma 2 del medesimo articolo.

Questo Provvedimento, che, per quanto previsto dal comma 152, art. 1, della Legge di Bilancio, doveva essere adottato entro novanta giorni dall'entrata in vigore della detta Legge, è stato emanato in data 8 marzo u.s., quindi ben prima del termine ultimo fissato dalla Legge stessa. L'analisi della nuova disposizione normativa che ci proponiamo di fare è dunque svolta con riferimento congiunto al contenuto del neo introdotto art. 24-bis e di quello del citato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

I. Premessa	144
II. Il campo d'applicazione dell'art. 24-bis TUIR	144
III. Le modalità applicative	145
A. Le tempistiche per l'esercizio dell'opzione	145
B. L'ammontare dell'imposta sostitutiva	146
C. La presentazione dell'istanza di interpello	146
D. L'esclusione di taluni Paesi dal regime di tassazione sostitutiva.....	147
E. Gli elementi da far figurare nell'interpello.....	147
F. L'estensione del regime forfettario ai familiari del contribuente.....	147
G. Il mancato obbligo alla presentazione della dichiarazione dei redditi	148
IV. L'uscita dal regime forfettario	149
V. Conclusione	150

II. Il campo d'applicazione dell'art. 24-bis TUIR

Il comma 1 dell'art. 24-bis acconsente solo alle persone fisiche attualmente residenti all'estero, che intendano trasferire la propria residenza in Italia, di optare, verificandosi determinate e particolari condizioni di cui si dirà, per l'assoggettamento ad un'imposta forfettaria sostitutiva dell'imposta sul reddito

I. Premessa

La Legge di Bilancio per l'anno 2017^[1], con i commi da 152 a 154 e da 157 a 159, ha introdotto nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR)^[2] l'art. 24-bis intitolato "Opzione per

^[1] Legge (L.) n. 232, dell'11 dicembre 2016, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019.

^[2] Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 917, del 22 dicembre 1986.

^[3] AGENZIA DELLE ENTRATE, Modalità applicative per l'esercizio, la modifica o la revoca dell'opzione di cui al comma 1 dell'articolo 24-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), e per il versamento dell'imposta sostitutiva di cui al comma 2 del medesimo articolo 24-bis, Roma, 8 marzo 2017.

(IRPEF) per tutti i redditi prodotti all'estero, ovviamente percepiti dopo il trasferimento in Italia della loro residenza.

Innanzitutto, con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione della nuova norma, è opportuno precisare che, stante l'espressa disposizione della medesima, i contribuenti interessati sono solo le persone fisiche, con esclusione pertanto di ogni altro soggetto rientrante nel panorama fiscale italiano, quali, ad esempio, le società di persone e di capitali, le associazioni, le fondazioni, i *trusts*, ecc. Esse, poi, non devono essere state residenti in Italia per un periodo di tempo di almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti quello di inizio del periodo di validità dell'opzione. Poiché il testo letterale della nuova disposizione non lo richiede espressamente, si ritiene che, non necessariamente, i nove esercizi fiscali debbano essere continuativi, ben potendo, invece, essere spaccati da uno (il decimo) che ne ha interrotto la continuità. Così ad esempio: un soggetto estero che diventa residente in Italia dal 2017 (quindi, come si dirà, con opzione da esercitarsi nella dichiarazione dei redditi di tale periodo, cioè entro il 30 settembre 2018) dovrà non essere stato residente in Italia in nove dei dieci esercizi precedenti (quindi quelli dal 2007 al 2016), non obbligatoriamente continuativi; pertanto egli potrà accedere al regime sostitutivo in esame se, per esempio, non è stato residente dal 2007 compreso sino al 2010 compreso, residente in Italia nel solo 2011 e nuovamente non residente dal 2012 al 2016 compreso.

Riguardo, invece, all'ambito oggettivo è solo il caso di precisare che, stante l'applicabilità della medesima alle sole persone fisiche, l'imposta forfetaria è, ovviamente, sostitutiva dell'IRPEF nonché, pur non essendo espressamente previsto, delle relative addizionali comunali e regionali. Non è infatti ammissibile che, in assenza dell'obbligo di versamento dell'imposta principale, cioè l'IRPEF, si debbano versare le addizionali; anche se, per altre circostanze, la stessa Legge ha espressamente confermato che l'imposta sostitutiva è assorbente anche delle eventuali addizionali[4].

Per espressa disposizione della nuova norma, l'imposta sostitutiva non si applica alle plusvalenze realizzate, nei primi cinque anni di validità dell'opzione, mediante la cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate di cui all'art. 67 comma 1 lett. c) TUIR. In tal caso le dette plusvalenze rimangono soggette al regime impositivo ordinario previsto dall'art. 68 comma 3 TUIR e cioè concorrono alla formazione del reddito imponibile per un importo determinato al netto delle correlative minusvalenze, nella misura del 49,72% per quanto disposto dal Decreto ministeriale (D.M.) del 2 aprile 2008. Se, invece, le plusvalenze sono realizzate dopo il decorso di cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione, la loro tassazione resta assorbita nell'ammontare dell'imposta sostitutiva prevista dal comma 2 dell'art. 24-bis e null'altro è dovuto per l'IRPEF dal soggetto estero diventato, ormai, contribuente italiano.

[4] Ad esempio: per la rivalutazione dei beni d'impresa (art. 1 comma 558 L. n. 232/2016) e per la rivalutazione del costo dei terreni e delle partecipazioni (art. 1 comma 554 L. n. 232/2016 che richiama l'art. 2 comma 2 Decreto Legge [D.L.] n. 282/2002).

Il comma 1 del nuovo art. 24-bis TUIR pone come vincolo, per esercitare l'opzione per il pagamento dell'imposta sostitutiva prevista dal comma 2, che il trasferimento della residenza in Italia da parte del soggetto estero avvenga ai sensi di quanto stabilito dall'art. 2 comma 2 TUIR[5], in base al quale sono considerati residenti ai fini fiscali i soggetti che per la maggior parte del periodo d'imposta, alternativamente[6]:

- risultano iscritti nelle Anagrafi della Popolazione Residente (Apr);
- hanno nel territorio italiano il domicilio ai sensi del Codice civile (c.c.);
- hanno nel territorio italiano la residenza ai sensi del c.c.

Per quanto riguarda il periodo di tempo per il quale è richiesta la presenza nel territorio dello Stato per acquisire la residenza fiscale, la norma lo definisce nella "maggior parte del periodo d'imposta", il che non lascia dubbi che lo stesso debba essere inteso come la presenza fisica in Italia per almeno 183 giorni (184 per gli anni bisestili), anche non continuativi.

Circa il primo requisito richiesto per individuare la residenza o meno in Italia del soggetto – persona fisica, e cioè l'iscrizione nelle Apr – occorre fare riferimento alla disciplina stabilita dalla L. n. 1228/1954[7] e al relativo regolamento di attuazione[8], in base ai quali è previsto che, per ottenere l'iscrizione all'anagrafe, è necessario avere la propria dimora abituale in un Comune del territorio italiano ovvero di avere stabilito nel detto Comune il proprio domicilio.

Se quindi la mera iscrizione nell'Apr attribuisce alla persona fisica lo *status* di soggetto all'IRPEF, in assenza di questo presupposto, le altre condizioni che conferiscono lo *status* sono, sempre alternativamente, l'aver stabilito il proprio domicilio o la propria residenza in Italia per la maggior parte dell'anno. Posto che la norma (art. 2 comma 2 TUIR) fa riferimento ai detti concetti di domicilio e di residenza al c.c., è pertanto all'art. 43 del detto Codice che occorre ricollegarsi per comprenderne il significato e la portata[9].

III. Le modalità applicative

A. Le tempistiche per l'esercizio dell'opzione

Il Provvedimento recante le modalità applicative per l'esercizio dell'opzione per l'imposta sostitutiva prevista dal comma 1 dell'art. 24-bis TUIR chiarisce innanzitutto che la suddetta opzione si perfeziona semplicemente nella dichiarazione

[5] L'art. 2 comma 2 TUIR, testualmente recita: "[a]i 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".

[6] La conclusione che le ipotesi di cui all'art. 2 comma 2 TUIR, siano da considerarsi alla stregua di ipotesi alternative e non concorrenti, si desume dall'utilizzo della congiunzione "o" fatta dal legislatore nel testo normativo.

[7] L. n. 1228, del 24 dicembre 1954, Ordinamento delle anagrafi della popolazione residente.

[8] D.P.R. n. 223, del 30 maggio 1989.

[9] L'art. 43 c.c. recita: "(1) il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi; (2) la residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale".

dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale i soggetti (persone fisiche estere) hanno trasferito, nel rispetto delle disposizioni previste dall'art. 2 comma 2 TUIR, la residenza in Italia oppure con la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo immediatamente successivo. Questi termini devono considerarsi ovviamente perentori per potere beneficiare del regime opzionale in esame, pertanto, se un soggetto estero trasferisce la propria residenza in Italia nel 2018, potrà esercitare l'opzione con la dichiarazione del Modello Unico 2019 o al massimo, con il Modello Unico 2020; in caso contrario non potrà beneficiare del regime sostitutivo, ma sarà sottoposto a tassazione in Italia per tutti i redditi prodotti all'estero individuati secondo i criteri di cui all'art. 165 TUIR, che a sua volta rimanda all'art. 23.

Il Provvedimento di cui sopra chiarisce due aspetti importanti: il primo che l'istanza di interpello di cui si parlerà più avanti può essere presentata anche se non sono ancora trascorsi i termini (183 giorni) per considerare perfezionato l'*iter* richiesto dal citato art. 2 comma 2 TUIR per il trasferimento della residenza in Italia; il secondo che non è necessario attendere la risposta dell'Agenzia delle Entrate (120 giorni) nel caso di presentazione dell'istanza di interpello, purché l'opzione sia esercitata entro i termini sopra illustrati di presentazione delle dichiarazioni dei redditi da parte del soggetto estero. Si deduce, quindi, che le persone fisiche estere possono optare per il nuovo regime già a decorrere dal 2016, a condizione che esercitino l'opzione del Modello Unico 2017 e che per nove su dieci anni antecedenti il 2016 abbiano mantenuto la residenza fuori dal territorio italiano oltre, ovviamente, ad effettuare il versamento dell'imposta sostitutiva richiesta dalla norma in un'unica soluzione entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi (30 giugno 2017, per quanto stabilito dall'art. 7-*quater* comma 19 D.L. n. 193/2016)[10].

B. L'ammontare dell'imposta sostitutiva

Per potere usufruire del regime sostitutivo previsto dall'art. 24-*bis* TUIR, le persone fisiche estere che abbiano trasferito la propria residenza in Italia nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 2 comma 2 TUIR devono versare, relativamente ai redditi di fonte estera da qualunque Stato provengano, un'imposta sostitutiva dell'IRPEF (e, per quanto già sopra detto, delle relative addizionali comunali e regionali), determinata in via forfetaria nella misura di euro 100'000 per ciascun anno fiscale di validità dell'opzione. Il versamento dell'imposta deve avvenire in un'unica soluzione entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi. Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate chiarisce che l'imposta è versata con le modalità di cui agli artt. 17 ss. del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 241/1997[11] e che, con successiva risoluzione, verrà istituito il codice tributo da utilizzare per il versamento

stesso, nonché saranno impartite le istruzioni per la compilazione del relativo Modello F24.

Da quanto sopra esposto è possibile trarre le seguenti conclusioni:

- l'imposta forfetaria di euro 100'000 deve intendersi sostitutiva dell'IRPEF dovuta esclusivamente su tutti i redditi prodotti all'estero (con la precisazione di cui *infra*), mentre per i redditi prodotti in Italia dall'ex soggetto estero saranno dovute le normali imposte stabilite dal TUIR per le singole categorie di reddito;
- i redditi prodotti all'estero per i quali è valida la copertura fornita dal versamento dell'imposta sostitutiva sono quelli facenti capo al soggetto inteso come persona fisica, cioè quelli che, se dichiarati in Italia, sconterebbero l'IRPEF; dunque sono da escludere dal regime forfetario i redditi che il soggetto neo residente in Italia produce all'estero per il tramite di società o enti, mentre vi rientrano i dividendi percepiti su tali redditi;
- essendo previsto che il versamento dell'imposta sostitutiva avviene in un'unica soluzione, non sono dovuti versamenti in acconto riguardo la detta imposta;
- poiché il Provvedimento precisa che l'imposta sostitutiva è versata con le modalità di cui agli artt. 17 ss. del D.Lgs. n. 241/1997[12], non dovrebbero esservi dubbi sulla possibilità di compensazione della medesima con eventuali altri crediti per imposte, IVA, contributi previdenziali, risultanti dalle dichiarazioni presentate.

C. La presentazione dell'istanza di interpello

Una precisazione importantissima rilevabile dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate è che, contrariamente a quanto risulta dal testo normativo (art. 24-*bis* comma 3 TUIR), secondo il quale l'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva "deve essere esercitata dopo avere ottenuto risposta favorevole a specifica istanza di interpello presentata ai sensi dell'art. 11, comma 1, lettera b) della legge 212/2000" (i.e. lo Statuto del contribuente), la presentazione della detta istanza è meramente facoltativa, essendo sufficiente, come già detto, che l'opzione per il regime forfetario sia perfezionata con la presentazione della dichiarazione dei redditi, da parte dei soggetti (persone fisiche) che hanno trasferito la residenza in Italia, relativa ai periodi d'imposta sopra indicati (cioè quello del trasferimento della residenza o quello immediatamente successivo). Viene dunque precisato che non è un obbligo, ma una facoltà quella di presentare l'istanza di interpello e ottenere il parere favorevole dell'Agenzia delle Entrate con riguardo alla sussistenza o meno, in capo al soggetto estero che intende trasferire la propria residenza in Italia, delle condizioni e dei requisiti necessari per accedere all'opzione.

In sostanza, l'interpello è finalizzato a verificare che il soggetto estero non abbia avuto la residenza in Italia in almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti l'inizio della validità dell'opzione. Appare immediatamente ovvio che la presentazione

[10] D.L. n. 193, del 22 ottobre 2016, Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili.

[11] D.Lgs. n. 241, del 9 luglio 1997, Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni.

[12] Norme recanti le disposizioni in materia di versamento unitario e di compensazioni dei crediti tributari e previdenziali.

dell'istanza di interpello, prima di manifestare l'opzione per il regime forfetario, è quanto meno utile ed opportuna, proprio per ottenere, in maniera inequivoca, la risposta favorevole da parte dell'Amministrazione finanziaria circa la sussistenza dei requisiti richiesti per potere accedere al regime sostitutivo. In caso contrario, il soggetto che ritiene di trovarsi nelle condizioni di cui all'art. 24-bis comma 1 TUIR eserciterà l'opzione a suo rischio e pericolo, cioè con l'alea che il Fisco, in caso di accertamento e controllo, possa avere strumenti validi per disconoscere gli effetti dell'opzione esercitata e pretendere conseguentemente il pagamento dell'IRPEF sui redditi prodotti all'estero dal soggetto medesimo secondo le regole ordinarie stabilite dal TUIR. In tal caso, pur nel silenzio della norma e del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, è da ritenersi che l'imposta sostitutiva versata dall'interessato debba detrarsi dall'IRPEF determinata annualmente secondo il regime di tassazione ordinaria. Non solo, nell'ipotesi in cui l'importo dell'imposta sostitutiva (euro 100'000) fosse superiore all'IRPEF dovuta in base alla tassazione ordinaria, la differenza si accumulerà nei conteggi degli anni successivi, potendo altresì verificarsi che, alla fine dei periodi fiscali interessati dall'opzione, risulti un credito a favore del contribuente che ne terrà conto per gli esercizi seguenti o ne potrà chiedere il rimborso.

D. L'esclusione di taluni Paesi dal regime di tassazione sostitutiva

Si è detto che il versamento dell'imposta sostitutiva fornisce la copertura ai fini IRPEF di tutti i redditi tassabili in Italia prodotti in qualunque Paese estero, anche quelli rientranti nella *black list* di cui all'art. 167 comma 4 TUIR, individuati dal D.M. del 21 novembre 2001^[13] (cioè quelli a cd. "fiscalità privilegiata")^[14]. Tuttavia, il comma 5 dell'art. 24-bis TUIR concede espressamente alle persone fisiche interessate la facoltà di escludere taluni Paesi dal regime di tassazione sostitutiva, indicandoli specificatamente insieme all'esercizio dell'opzione, oppure anche in qualunque degli esercizi successivi. A questo proposito, il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate precisa che in una delle dichiarazioni dei redditi dei periodi successivi a quello di esercizio dell'opzione, l'interessato può integrare l'elencazione degli Stati esteri che, da quello stesso periodo d'imposta, saranno esclusi dalla tassazione forfetaria. In tali casi i redditi conseguiti negli Stati esclusi saranno tassati secondo le ordinarie disposizioni previste dal TUIR, con attribuzione del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero di cui all'art. 165 TUIR.

È ovvio che la facoltà di esclusione o meno di taluni Stati esteri dal regime sostitutivo dipende da valutazioni fatte dal contribuente, il quale dovrà decidere se gli conviene mantenere la tassazione ordinaria in funzione dei redditi previsti e del relativo credito d'imposta, posto che l'importo dell'imposta sostitutiva è sempre uguale indipendentemente dal numero

[13] Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, del 21 novembre 2001, Individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui all'art. 127-bis, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi (cd. "*black list*").

[14] A tale conclusione si perviene per il fatto che i detti Paesi non sono espressamente esclusi dalla disposizione normativa, pertanto i redditi ivi prodotti devono considerarsi sicuramente rientranti nel concetto generale dei "redditi prodotti all'estero" utilizzato dal legislatore nell'art. 24-bis.

degli Stati esclusi. Dal tenore letterale della norma (art. 24-bis TUIR, comma 5) e dalla precisazione fornita dal Provvedimento (punto 1.11), sembra potersi desumere che l'elenco degli Stati esclusi possa solo essere integrato con l'indicazione di ulteriori Stati, mentre non può essere modificato espungendo gli Stati che, in sede di esercizio dell'opzione o nelle dichiarazioni dei redditi dei periodi successivi, erano stati indicati fra quelli espressamente esclusi. Il che significa che, una volta fatta la scelta di escludere taluno degli Stati esteri, questa è vincolante per tutti i periodi d'imposta successivi. Stante l'importanza della questione, è opportuno che la circolare, di cui è prevista l'emanazione in tempi brevi, fornisca definitive precisazioni sulla medesima.

E. Gli elementi da far figurare nell'interpello

Nel caso in cui il contribuente intenda presentare l'istanza di interpello prevista dalla norma, la stessa deve indicare gli elementi elencati nel Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate e precisamente:

- i dati anagrafici e, se già attribuito, il codice fiscale nonché, se già residente, il relativo indirizzo di residenza in Italia;
- 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;
- la giurisdizione o le giurisdizioni in cui ha avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione;
- 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'art. 24-bis TUIR.

Inoltre, unitamente all'istanza di interpello, il soggetto deve compilare un'apposita *check list*, secondo le indicazioni richieste dall'allegato al Provvedimento, corredata, ove ritenuta rilevante dal contribuente, dalla documentazione di supporto, al fine di consentire una valutazione da parte dell'Amministrazione finanziaria sulla sussistenza o meno delle già illustrate condizioni per l'accesso al regime sostitutivo previste dall'art. 24-bis comma 1 TUIR; con la precisazione che le mancate indicazioni dei requisiti di cui alle lett. a) e b) sopra riportate, così come la mancata o incompleta compilazione della *check list* o dei documenti di supporto, rendono inammissibile l'interpello, mentre la mancata indicazione del requisito di cui alla lett. c) è regolarizzabile ai sensi dell'art. 3 comma 3 D.Lgs. n. 156/2015^[15]. La mancata indicazione prevista dalla lett. d), significa solo che il contribuente non intende escludere alcun Stato estero dal regime sostitutivo. Invece, qualora il neo-contribuente italiano non presenti l'istanza di interpello, dovrà indicare tutti gli elementi suddetti nella dichiarazione dei redditi nella quale intende perfezionare l'esercizio dell'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva.

F. L'estensione del regime forfetario ai familiari del contribuente

L'art. 24-bis comma 6 TUIR disciplina l'estensione del regime

[15] Ai sensi del quale l'Amministrazione finanziaria invita il contribuente alla regolarizzazione entro il termine di 30 giorni.

forfetario ai familiari della persona fisica che, in possesso dei requisiti di legge, esercita l'opzione per tale regime, prevedendo espressamente la possibilità, per quest'ultimo, di estendere, per tutto il periodo di validità consentito dalla legge (quindi 15 anni), l'opzione stessa a uno o più dei familiari di cui all'art. 433 c.c.^[16], sempre che anche per costoro sussistano le condizioni di cui al comma 1 dell'art. 24-bis, cioè la non residenza in Italia per nove dei dieci anni precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione stessa.

Anche per i suoi familiari, individuati dal citato art. 433 c.c., il neo-contribuente italiano può presentare o meno l'istanza di interpello di cui al comma 3 dell'art. 24-bis, con gli stessi effetti prodotti a suo carico dall'analoga istanza presentata personalmente. Poiché la norma non vincola la presentazione dell'interpello dei familiari a quello presentato dal contribuente per suo conto, è da ritenersi che sia possibile, per quest'ultimo, presentare l'istanza per sé stesso e non per i familiari, o solo per taluni di essi, e viceversa, con le conseguenze che si illustreranno nel caso di revoca dell'opzione o di decadenza del regime sostitutivo.

Nell'ipotesi in cui il contribuente non presenti l'istanza di interpello, il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate precisa che l'opzione per il detto regime si perfeziona con l'indicazione dei familiari estesi nella dichiarazione dei redditi del contribuente medesimo riferita all'anno fiscale nel quale il familiare trasferisce la propria residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 comma 2 TUIR, ovvero in quella riferita al periodo d'imposta immediatamente successivo. In questa dichiarazione dei redditi, il contribuente deve indicare tutti i dati richiesti dal punto 1.4 del Provvedimento – già sopra illustrati – per ciascuno dei familiari estesi. La manifestazione dell'intenzione di avvalersi del regime opzionale deve anche essere espressa, dal familiare interessato, nella dichiarazione dei redditi di quest'ultimo riferita al primo periodo d'imposta di efficacia dell'estensione stessa (non anche, quindi, nel periodo immediatamente successivo, come invece è concesso al contribuente diretto). Il Provvedimento stabilisce anche che, nella suddetta dichiarazione dei redditi presentata dai familiari, questi devono indicare tutti gli elementi identificativi, compreso il codice fiscale, del soggetto – persona fisica che ha esercitato l'opzione per conto dei familiari medesimi – nonché gli elementi indicati ai punti 1.4 e 1.5 del Provvedimento.

Qualora invece il neo-contribuente italiano presenti l'istanza di interpello, nella medesima dovrà indicare, per ciascun familiare esteso, gli elementi indicati al punto 1.4 del Provvedimento. L'istanza deve essere sottoscritta sia dal contribuente che dai familiari, i quali devono indicare nell'istanza stessa gli elementi richiesti dai punti 1.4 e 1.5, con il che dovranno considerarsi esonerati dall'indicazione dei detti elementi nella propria dichiarazione dei redditi.

Analogamente a quanto previsto per il contribuente, il

^[16] I familiari indicati nell'art. 433 c.c. sono: il coniuge, i figli legittimi o legittimati o naturali o adottivi, i genitori, i generi e le nuore, il suocero e la suocera, i fratelli e le sorelle germani o unilaterali.

Provvedimento chiarisce che quest'ultimo può, anche per conto dei suoi familiari estesi, integrare in una delle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi a quello su cui è stata esercitata la facoltà, l'elenco degli Stati esteri per i quali ha esercitato la facoltà di non avvalersi del regime sostitutivo. Sia per il diretto interessato che per i suoi familiari – per cui lo stesso ne ha chiesto l'estensione – l'opzione è tacitamente rinnovata di anno in anno sino al verificarsi eventuale di una delle cause, illustrate nel prosieguo, di cessazione, di revoca o di decadenza dal regime forfetario dell'imposta sostitutiva.

G. Il mancato obbligo alla presentazione della dichiarazione dei redditi

Prima di proseguire è opportuno porsi una domanda: che succede nel caso in cui il neo-contribuente italiano, o i suoi familiari per i quali è stata chiesta l'estensione del regime opzionale sostitutivo, non siano obbligati a presentare, per taluno dei periodi d'imposta di validità dell'opzione, la dichiarazione dei redditi? Se questa evenienza è disciplinata per l'ipotesi di revoca dell'opzione, nel qual caso il Provvedimento espressamente prevede che il soggetto interessato (contribuente o suoi familiari) effettui apposita comunicazione di revoca indirizzata alla Direzione Centrale Accertamento entro la data di scadenza della presentazione della dichiarazione dei redditi con le modalità indicate nel punto 1.7^[17]; analoga disposizione non è prevista qualora la suddetta ipotesi (non obbligatorietà dell'invio della dichiarazione dei redditi) si verifichi durante il periodo di validità dell'opzione (ad es. perché gli interessati sono titolari in Italia di soli redditi da dividendi societari che non sono stati distribuiti quindi non percepiti in misura alcuna).

Nulla quaestio se l'ipotesi suddetta si verifica in uno dei periodi d'imposta successivi a quelli nei quali gli interessati (contribuente o suoi familiari) devono esprimere l'opzione in quanto, il versamento dell'imposta sostitutiva non è vincolato alla presentazione della dichiarazione dei redditi, ma soltanto deve avvenire entro il termine di presentazione della stessa.

Qualora invece l'ipotesi (cioè il non obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi) si verifichi negli esercizi in cui è obbligatorio, tanto per il contribuente quanto per i suoi familiari, esercitare l'opzione per il regime sostitutivo e per i quali costoro non intendono presentare istanza di interpello (come già detto meramente facoltativa), si ritiene al momento – in attesa delle precisazioni che opportunamente dovranno essere fornite dalla emananda Circolare illustrativa – che la

^[17] Il testo al punto 1.7 del Provvedimento testualmente precisa: "[l]istanza di interpello è presentata dal contribuente alla Direzione Centrale Accertamento mediante consegna a mano, spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento ovvero 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 dc.acc.nuoviresidenti@pec.agenziaentrate.it. Per i soggetti non residenti senza domiciliario nel territorio dello Stato, l'istanza di interpello di cui al punto 1.3 può essere trasmessa alla casella di posta elettronica ordinaria dc.acc.upacc@agenziaentrate.it. 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".

soluzione più logica sia quella di comportarsi come nel caso della revoca, e cioè che ciascuno degli interessati comunichi, con le modalità indicate al punto 1.7 del Provvedimento, alla Direzione Centrale Accertamento, ed entro la data di scadenza della presentazione della dichiarazione, tutte le informazioni richieste dalla nuova normativa e dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

IV. L'uscita dal regime forfetario

L'ammontare dell'imposta sostitutiva, il cui regime dura, al massimo, quindici anni a decorrere dal primo periodo d'imposta per il quale è stata esercitata l'opzione, è pari ad euro 100'000, per ogni anno, a carico del contribuente e di euro 25'000, sempre per ogni anno, a carico dei suoi familiari estesi. Se il periodo di quindici anni è quello massimo di durata del regime sostitutivo (nel senso che, decorso tale termine, non è più ripetibile), sia il contribuente che i familiari per i quali è stata estesa l'opzione possono revocarla a decorrere da qualunque degli esercizi successivi a quello in cui è stata esercitata, con apposita manifestazione nella relativa dichiarazione dei redditi; la revoca può avvenire anche disgiuntamente tra il contribuente e taluno dei familiari.

Si è già detto che, nel caso in cui per tale periodo d'imposta il contribuente o i suoi familiari, che intendano revocare l'opzione, non sono tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi, il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate prevede che il soggetto interessato debba inoltrare apposita comunicazione alla Direzione Centrale Accertamento, entro il termine di presentazione della dichiarazione, in genere, quindi, entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello a decorrere dal quale si intende revocare l'opzione. Il comma 6 dell'art. 24-bis TUIR stabilisce, e di ciò se ne rileva conferma nel Provvedimento, che il soggetto che ha esteso l'opzione per taluno dei suoi familiari può revocarla manifestando tale intenzione nella dichiarazione dei redditi riferita all'anno fiscale dal quale si vuole dare efficacia alla revoca stessa oppure, nel caso in cui egli non sia tenuto, per tale anno, a presentare la dichiarazione, con la detta comunicazione da inoltrare alla Direzione Centrale Accertamento.

Se la revoca è dunque una possibilità, riservata al contribuente e ai suoi familiari, da esercitare, la decadenza dal regime forfetario si manifesta, tanto per il contribuente quanto per i familiari estesi, al verificarsi delle seguenti ipotesi precisate dal Provvedimento:

- a) 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;
- b) trasferimento della residenza fiscale in altro Stato o Territorio, con effetto dal periodo d'imposta in cui perdono la residenza in Italia ai fini fiscali.

Tanto la nuova norma (art. 24-bis TUIR, comma 4) quanto il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (punto 3.5) espressamente prevedono che, per il contribuente, la revoca e la decadenza dal regime precludono la possibilità di esercitare

una nuova opzione, quindi, per il detto soggetto, la comunicazione di revocare l'opzione, così come l'intervenuta causa di decadenza della stessa, comportano che il medesimo non potrà proseguire nel regime dell'imposta sostitutiva per i redditi prodotti all'estero a decorrere dal periodo d'imposta in cui i detti eventi si verificano e, quindi, da tale esercizio dovrà sottoporre i redditi esteri alla tassazione ordinaria, evidentemente beneficiando del relativo credito d'imposta.

La norma suddetta stabilisce anche che la decadenza dal regime forfetario di taluno dei familiari per omesso o insufficiente versamento dell'imposta sostitutiva non costituisce causa automatica di decadenza dal regime per il contribuente, il quale può invece continuare a beneficiare del regime opzionale fino alla scadenza o fino a quando egli stesso non intenderà revocarlo o ne decadrà secondo le disposizioni sopra illustrate. Quindi, ad esempio, si ipotizzi il caso di un contribuente neo italiano che abbia in corso il regime sostitutivo per sé e per un suo familiare dal 2017 e dal quale il familiare decada a decorrere dal 2022. Ciò non provoca la decadenza anche per il *dominus*, il quale, invece, può continuare, senza alcun adempimento ulteriore, a permanere nel regime forfetario per i restanti nove anni e quindi sino al 2031; salvo verificarsi di cause di revoca o di decadenza per egli stesso che gli facciano interrompere prima il rimanente periodo utile per il regime sostitutivo.

Per contro, la norma stessa stabilisce poi che *"la revoca dell'opzione o la decadenza dal regime del soggetto che esercita l'opzione si estendano anche ai familiari"*, ma, a questo proposito, il Provvedimento chiarisce che, nelle dette ipotesi, i familiari così esclusi possono esercitare autonoma opzione per il regime sostitutivo che avrà efficacia per i residui successivi periodi d'imposta sino al totale di quindici^[18]; conglobando nel conteggio degli esercizi residui anche il numero di quelli in cui costoro hanno goduto del regime sostitutivo come familiari del contribuente principale. Ad esempio, contribuente neo italiano dal 2016 che nel 2020 comunica la revoca dal regime sostitutivo e che tale regime sia in corso anche per un suo familiare dal 2016: per il contribuente il regime forfetario cessa, senza possibilità di rinnovo, a decorrere dal 2020, mentre il familiare può esercitare, sempre dal 2020, l'opzione per la continuazione nel regime sostitutivo, che durerà per i residui undici periodi d'imposta (dal 2020 sino al 2030 compresi), avendone già beneficiato per quattro (dal 2016 al 2019 compresi).

Il Provvedimento non precisa quale sia il periodo d'imposta nel quale i familiari devono esercitare la loro eventuale autonoma opzione, tuttavia si ritiene, in analogia a quanto previsto in circostanze similare nel Provvedimento stesso, che l'esercizio suddetto sia quello a decorrere dal quale il loro *dominus* ha richiesto la revoca ovvero è decaduto dall'opzione, quindi, i familiari dovranno manifestare la loro nuova intenzione nella dichiarazione dei redditi relativa a tale periodo o, in assenza dell'obbligo di presentazione della medesima, con apposita

[18] Numero massimo previsto dall'art. 24-bis comma 4 TUIR per beneficiare del regime sostitutivo.

comunicazione inoltrata alla Direzione Centrale Accertamento, entro il termine di presentazione della dichiarazione. Anche sotto questo profilo sarebbe opportuna una conferma della emananda Circolare.

Il Provvedimento precisa infine che, nei casi suddetti, ogni familiare che manifesti una propria opzione autonoma può chiedere l'estensione ai propri familiari, sempre individuati secondo le indicazioni di cui all'art. 433 c.c. Tuttavia, costoro potranno usufruire del regime forfetario al massimo per quindici anni complessivi, computando, anche in tale ipotesi, i periodi d'imposta per i quali hanno già goduto del regime a seguito dell'estensione fatta per loro da altro soggetto.

V. Conclusione

L'obiettivo della disposizione introdotta dal nuovo art. 24-bis TUIR è evidentemente quello di ottenere interessanti risultati, in termini di gettito, dal regime dell'imposta forfetaria ivi previsto, tanto che, per promuovere i contenuti del regime medesimo, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha programmato una serie di incontri nelle principali capitali europee con l'obiettivo di illustrare i vantaggi per le persone fisiche straniere di trasferire la residenza in Italia. Il primo di questi incontri si è tenuto presso l'Ambasciata italiana a Londra in occasione del seminario annuale di aggiornamento in materia fiscale, durante il quale il Direttore Generale delle Finanze, Fabrizia Lapecorella, ha sottolineato che *"il regime attuativo è molto semplice, anche in tema di funzionamento amministrativo"* e che l'imposta *"è competitiva anche rispetto ad altre esperienze straniere"*, e arriva in un momento in cui nel Paese ci sono le condizioni per investire grazie a *"riforme fiscali che aiutano anche la crescita e l'occupazione"*. Non vi è che restare in attesa degli eventi per fare un bilancio dell'iniziativa nel suo complesso.

Certo è che non solo il regime disciplinato dal nuovo art. 24-bis TUIR è allettante per i super-ricchi che dispongono all'estero di ingenti redditi finanziari o patrimoniali, ma, visto da parte dell'erario italiano, il regime porterà nuovi investimenti, quindi nuove opportunità di lavoro e consumi nonché iniziative imprenditoriali che, in Italia, saranno soggette all'ordinario sistema di tassazione.