

# Sulla costituzionalità dell'imposta sostitutiva italiana per i cd. "neo-residenti"

I dubbi sollevati in dottrina sono superabili?



**Roberto Schiavolin**

Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova

Si sono sollevati vari dubbi di illegittimità costituzionale sull'imposta sostitutiva opzionale di euro 100'000 annui sui redditi di fonte estera, prevista dall'art. 24-bis TUIR per chi acquisisca la residenza fiscale in Italia dopo averla avuta all'estero per almeno nove anni. Dopo aver considerato le censure più significative, ci si concentra sui sospetti di violazione dei principi di capacità contributiva e di uguaglianza, in particolare sotto il profilo dell'eguaglianza tributaria e della ragionevolezza dei trattamenti in deroga ad essa. Il primo principio non appare rispettato, essendo un'imposta in misura fissa in contrasto con la logica della tassazione reddituale e non apparendo i presupposti per godere dell'agevolazione tali da ridurre la capacità contributiva dei beneficiari, nemmeno sotto il profilo di una ridotta partecipazione alla comunità statale. Quanto alla ragionevolezza, il meccanismo non pare molto efficace per attrarre in Italia, oltre ai "grandi ricchi", le loro grandi ricchezze, ed i vantaggi ulteriori per i familiari, oltreché in contrasto con il principio di capacità contributiva, sembrano sproporzionati rispetto a quello scopo. Non appare tuttavia probabile che ciò possa condurre ad una dichiarazione di illegittimità della Corte Costituzionale, sia per ragioni processuali, sia in quanto la giurisprudenza di essa lascia un'ampia discrezionalità al legislatore in materia di agevolazioni tributarie.

I. Premessa: il regime sostitutivo per i neo-residenti ..	438
II. I dubbi di legittimità costituzionale .....	439
III. L'imposizione sostitutiva non pare conforme a capacità contributiva, ma ciò non basta per una dichiarazione di illegittimità costituzionale .....	441
IV. I profili di irragionevolezza della disciplina .....	442

## I. Premessa: il regime sostitutivo per i neo-residenti

La nuova imposta sostitutiva italiana sui redditi prodotti all'estero, applicabile su opzione dai cd. "neo-residenti"<sup>[1]</sup>, introdotta dall'art. 1, comma 152 della Legge [L.] dell'11 dicembre 2016, n. 232, inserendo l'art. 24-bis nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR, Decreto del Presidente della Repubblica [D.P.R.] n. 917/1986), è stata già ampiamente analizzata dalla dottrina<sup>[2][3]</sup>. Ricordo qui solo gli aspetti

**[1]** Considerando come tale regime fiscale convenga solo a chi abbia redditi di fonte estera molto cospicui, lo si considera anche diretto agli *High Net Worth Individuals* (HNWIs) o "paperoni", per quanto ciò non rappresenti un requisito di applicabilità.

**[2]** Tra i lavori pubblicati in questa Rivista: DENISE PAGANI ZAMBELLI, Paperoni al beneficio del nuovo regime opzionale di imposizione sostitutiva italiano, in: NF 12/2017, p. 388 ss.; CARLO PESSINA/ANDREA PESSINA, Paperoni esteri benvenuti in Italia, in: NF 5/2017, p. 144 ss.; ANDREA TAVECCHIO/MARCO CALCAGNO, Il regime impositivo dei cd. "neo residenti", in: NF 4/2017, p. 113 ss.; SAMUELE VORPE, La nuova imposta forfettaria italiana, in: NF 11/2017, p. 318 s. Si vedano inoltre i lavori pubblicati in questo numero della Rivista.

**[3]** Tra i lavori pubblicati altrove, si possono ricordare: VALENTINA ARIEMME/SIMONA MASSAI, Imposta sostitutiva sui soggetti che trasferiscono la residenza in Italia: presupposti, opzione ed effetti, in: il fisco, n. 25/2017, 1, p. 2415 ss.; GIUSEPPE ASCOLI/MASSIMO PELLECCCHIA, Il nuovo regime impositivo per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, in: il fisco, n. 6/2017, 1, p. 507 ss.; EUGENIO DELLA VALLE/EMANUELE INNOCENZI, Flat tax sui redditi di fonte estera: le istruzioni dell'Agenzia delle entrate, in: il fisco, n. 15/2017, 1, p. 1407 ss. (cit.: Flat tax); EUGENIO DELLA VALLE/EMANUELE INNOCENZI, Chiarimenti sull'imposta sostitutiva per le persone fisiche neo-residenti, ma i dubbi di costituzionalità restano, in: il fisco, n. 29/2017, 1, p. 2822 ss. (cit.: Chiarimenti); EUGENIO DELLA VALLE/MARCO STRAFILE, La nuova imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera, in: il fisco, n. 45/2016, 1, p. 4346 ss.; FRANCESCO FARRI, Flat tax per neo-residenti: i dubbi permangono, in: Riv. dir. trib., suppl. online, 22 giugno 2017; MASSIMO GABELLI/MARIA CRISTINA PORRELLO, Le agevolazioni fiscali per i "nuovi residenti": le modalità applicative del nuovo regime, in: Fiscalità e Comm. Internaz., n. 5/2017, p. 33 ss.; TOMMASO LAMEDICA, Tappeti rossi ai soggetti "non residenti" con alto potenziale di ricchezza, in: Corr. Trib., n. 20/2017, p. 1621; GIUSEPPE MARIANETTI, Flat tax sui redditi di fonte estera per i neo-residenti, in: Corr. Trib., n. 10/2017, p. 757 ss.; STEFANO MASSAROTTO/GIULIA SORCI, Il regime speciale per gli high net worth individuals che si trasferiscono in Italia, in: Corr. Trib., n. 17/2017, p. 1330 ss.; PIETRO MASTELLONE/GIUSTO GIOVANNELLI, Recent Competitive Tax and Immigration Measures are Turning Italy into an 'El Dorado' for Foreign Investors, Workers and HNWIs, in: Intertax, vol. 45, n. 8 e 9/2017, p. 577 ss.; SIEGFRIED MAYR, L'imposta sostitutiva per i redditi esteri per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia, ovvero un pugno di dollari (di tasse) per milioni (di redditi), in: Boll. trib., n.1/2017, p. 11

essenziali: le persone fisiche le quali acquisiscono la residenza fiscale in Italia, dopo essere state residenti all'estero per almeno nove anni dei dieci precedenti, possono optare per l'assoggettamento dei redditi da esse prodotti all'estero (escluse le plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate realizzate nei primi cinque anni di validità dell'opzione) ad un'imposta fissa di euro 100'000, sostitutiva dell'Imposta sui Redditi delle Persone Fisiche (IRPEF). Aderendo a questo regime, tali soggetti possono, inoltre, scegliere di mantenere la tassazione ordinaria sui redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri, conservando così il credito per le imposte ad essi applicate da tali Stati, del quale non possono, invece, giovare rispetto ai redditi assoggettati a detta imposta sostitutiva. Possono, inoltre, estendere il regime sostitutivo ad uno o più familiari, se parimenti neo-residenti e, in tal caso, l'imposta forfettaria a carico di ciascuno di questi è ridotta a euro 25'000.

Il regime sostitutivo è tacitamente rinnovabile fino a quindici anni consecutivi, ferma la possibilità per il contribuente di decidere per la tassazione ordinaria e salve le ipotesi di decadenza (in particolare, per mancato versamento del tributo e per perdita della residenza in Italia): in tali casi, una nuova opzione non è più ammessa.

Inoltre, l'applicazione del regime sostitutivo comporta vantaggi anche oltre la sfera della tassazione sui redditi: chi ne beneficia è esonerato dall'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) e dall'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) (art. 19, commi 13 e 18 del Decreto Legge [D.L.] n. 201/2011, convertito dalla L. n. 214/2011) e, se sia *de cuius* o donante, l'imposta sulle successioni e donazioni è applicabile soltanto ai beni e diritti esistenti in Italia.

ss.; DAVIDE PELLEGRINI/FEDERICO BARBIERI, *Le soluzioni dell'ODCEC di Milano alle problematiche sul regime dei neo-residenti*, in: *Corr. Trib.*, n. 22/2017, p. 1758 ss.; CLAUDIO QUARTANA/GUIDO TIZZANINI, *Le nuove misure per l'attrazione in Italia di investitori esteri ed high net worth individuals*, in: *Fiscalità e Comm. Internaz.*, n. 3/2017, p. 41 ss.; CLAUDIO QUARTANA/GUIDO TIZZANINI, *Regimi fiscali agevolati per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, in: *Fiscalità e Comm. Internaz.*, n. 7/2017, p. 23 ss.; CLAUDIO QUARTANA/GUIDO TIZZANINI, *Il punto sul regime neo-residenti ed uno sguardo oltre confine*, in: *Fiscalità e Comm. Internaz.*, n. 10/2017, p. 30 ss.; MARIO RAVACCIA/LUCIANO VOLTA, *OCSE e abuso della residenza fiscale*, in: *Corr. Trib.*, n. 16/2018, p. 1272 ss.; GIOVANNI ROLLE/VALENTINA STECCA, *Il regime agevolativo dei neo-residenti e l'opportunità di una ratifica legislativa dei chiarimenti amministrativi*, in: *il fisco*, n. 9/2018, 1, p. 825 ss.; GUIDO SALANITRO, *Profili sistematici dell'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia (c.d. flat tax per neo-residenti)*, in: *Riv. dir. trib.*, 2018, 1, p. 53 ss.; GAETANO SCALA/ALESSIA DI BELLA, *Incentivi fiscali e procedure di tax compliance per chi vive e investe in Italia*, in: *il fisco*, n. 34/2017, 1, p. 3207 ss.; EMANUELE TITO/GABRIELE GIUSTI, *Flat tax italiana per i neo-residenti e remittance basis of taxation inglese a confronto*, in: *Corr. Trib.*, n. 26/2017, p. 2088 ss.; ANTONIO TOMASSINI/ALESSANDRO MARTINELLI, *Il regime italiano dei "neo domiciliati"*, in: *Corr. Trib.*, n. 46/2016, p. 3533 ss. (cit.: *Il regime italiano*); ANTONIO TOMASSINI/ALESSANDRO MARTINELLI, *Il quadro interpretativo conferma l'appel del regime dei neo-residenti*, in: *Corr. Trib.*, n. 28/2017, p. 2187 ss. (cit.: *Il quadro*); ANTONIO TOMASSINI/ALESSANDRO MARTINELLI, *Il regime dei neo-residenti in dichiarazione dei redditi*, in: *Corr. Trib.*, n. 14/2018, p. 1091 ss. (cit.: *Il regime dei neo-residenti*).

Sul piano procedurale, l'art. 24-bis TUIR condiziona l'opzione alla risposta favorevole dell'Agenzia delle Entrate ad una specifica istanza *ex art. 11*, comma 1, lett. *b*, L. n. 212/2000 (interpello probatorio) e pone per essa il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia. Tuttavia, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 marzo 2017 prot. n. 47060 ha previsto che detta istanza sia facoltativa e che il contribuente possa esprimere l'opzione con la dichiarazione dei redditi del periodo in cui avviene il trasferimento in Italia oppure con quella riferita all'anno successivo. Secondo la Circolare n. 17/E del 2017[4], chi non intenda presentare l'istanza, ma ritenga di soddisfare tutti i requisiti di cui all'art. 24-bis TUIR, può comunque esprimere l'opzione nella dichiarazione dei redditi relativa al primo periodo d'imposta di validità del regime, conservando (ai fini di eventuali controlli) la documentazione che andrebbe allegata all'istanza di interpello, e se l'istanza presentata abbia avuto risposta negativa, la fruizione del regime non è solo per questo pregiudicata per il contribuente il quale ritenga invece integrati tutti i presupposti di esso e decida di dimostrarne la ricorrenza in altra sede (qualora, s'intende, l'Amministrazione finanziaria li contesti).

## II. I dubbi di legittimità costituzionale

Fin dall'inizio si sono sollevati dubbi sulla legittimità costituzionale di questa disciplina[5]. Il problema più evidente è la non conformità al principio di eguaglianza tributaria, emergente dagli artt. 3 e 53 della Costituzione italiana (Cost.), per il quale a pari capacità contributive devono corrispondere eguali prelievi e le differenze di tassazione devono essere giustificate da differenti capacità contributive[6]: è, infatti, palese la disparità di trattamento, a parità di reddito, tra i soggetti che fruiscono della tassazione sostitutiva per neo-residenti e gli altri contribuenti residenti, assoggettati ad IRPEF su un imponibile comprensivo dei proventi di fonte estera[7]. È, però, pacifico in giurisprudenza che le agevolazioni fiscali non sono incostituzionali solo perché derogano al riparto delle spese pubbliche secondo capacità contributiva, riconoscendo alla Corte Costituzionale un'ampia discrezionalità politica in tale materia al legislatore ordinario, sindacabile solo qualora si abbia una disparità di trattamento palesemente irragionevole[8]. Il dibattito si è, pertanto, orientato sulla sufficienza

[4] La posizione dell'Agenzia delle Entrate riguardo all'interpretazione della disciplina risulta dalla Parte III della Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017.

[5] La violazione dell'art. 3 Cost. è "lampante" per MAURO BEGHIN, *Barack Obama, flat tax e dintorni*, in: *Ipsa quotidiano*, 18 marzo 2017, <http://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-dirette/quotidiano/2017/03/18/barack-Obama-flat-tax-e-dintorni> (consultato il 19.10.2018); già prima dell'approvazione della norma vedeva "tutti gli estremi per ipotizzare [...] una violazione del principio di uguaglianza tributaria"; DARIO STEVANATO, *Venghino signori venghino: l'ultima follia fiscale (l'imposta sugli "impatriati")*, in: *Giustizia fiscale.com*, <http://www.giustiziasociale.com/giustizia-fiscale-possibile/828-venghino-signori-venghino-lultima-follia-fiscale-limposta-sugli-impatriati> (consultato il 26.07.2018).

[6] Si permetta il rinvio a ROBERTO SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in: Francesco Moschetti (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova 1993, p. 85 ss.

[7] Salvo, riguardo ai redditi prodotti da stabili organizzazioni all'estero, che optino per l'esenzione di utili e perdite ai sensi dell'art. 168-ter TUIR.

[8] Cfr. PIETRO BORJA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in: Augusto Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Torino 2013, p. 120 ss. Sulla giurisprudenza della Corte Costituzionale e sugli indirizzi della dottrina, divisa tra chi

a giustificare la disciplina dei neo-residenti dell'intento del legislatore di convincere soggetti molto abbienti a trasferirsi in Italia, acquisendo al sistema economico le loro risorse ed all'Erario un gettito altrimenti non conseguibile. Alcuni hanno ritenuto in tal modo superabili i dubbi di incostituzionalità<sup>[9]</sup>, altri hanno negato a quell'obiettivo un rilievo costituzionale<sup>[10]</sup>, o hanno messo in luce gli aspetti irragionevoli della disciplina, in particolare l'inidoneità ad assicurare che i redditi agevolati siano investiti in Italia<sup>[11]</sup>. In quest'ottica è emerso anzi un altro profilo di violazione del principio di eguaglianza tributaria, per l'irragionevole equiparazione di situazioni differenti tra gli stessi neo-residenti, in quanto tassati con un prelievo in misura fissa, a prescindere dall'entità dei rispettivi redditi di fonte estera (e la diversificazione risultante dalla riduzione del tributo a carico dei "familiari", in quanto pur sempre indipendente dal reddito di ciascuno, finisce per accentuare l'irrazionalità del meccanismo<sup>[12]</sup>).

Meno ampia la reazione al pur evidente contrasto con il principio di progressività del sistema tributario di cui all'art. 53, comma 2, Cost. Si è correttamente osservato che la nuova disciplina, sostituendo l'IRPEF, alla quale è affidata l'attuazione di detto principio, con un prelievo capitaro fisso e quindi regressivo rispetto all'entità del reddito, parrebbe andare oltre i limiti della discrezionalità legislativa<sup>[13]</sup>. Tuttavia, la violazione del principio di progressività richiede un *vulnus* al sistema, a mio avviso non riconoscibile a fronte di una disciplina dalla portata così circoscritta<sup>[14]</sup>. Va, inoltre, ricordata

---

considera agevolazioni ed esenzioni legittime solo in presenza di una capacità contributiva ridotta od assente, ma ritiene che questa non vada misurata solo in termini economici, bensì qualificata alla luce dei valori costituzionali espressi da norme diverse dall'art. 53, chi ammette trattamenti di favore in deroga al principio di capacità contributiva purché giustificati da norme costituzionali di livello comparabile e chi considera quel principio non limitativo di tali discipline, sicché esse potrebbero perseguire fini diversi da quelli costituzionalmente tutelati, si veda GASPARE FALSITTA, Commento all'art. 3 Cost., in: Gaspare Falsitta (a cura di), Commentario breve alle leggi tributarie – tomo I – diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, Padova 2011, p. 27 ss. e, se si vuole, SCHIAVOLIN (nota 6), Commento all'art. 3 Cost., par. XXXI, p. 239 s.

[9] Cfr. TOMASSINI/MARTINELLI, Il regime italiano (nota 3), p. 3538 s.; TOMASSINI/MARTINELLI, Il quadro (nota 3), p. 2187 s., nota 4 (nel senso che "il sacrificio recato ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva non appare sproporzionato o irragionevole rispetto alla nostra Carta"); TOMASSINI/MARTINELLI, Il regime dei neo-residenti (nota 3), p. 1091; QUARTANA/TIZZAZINI (nota 3), p. 43, nota 8; MASTELLONE/GIOVANNELLI (nota 3), p. 585.

[10] Cfr. SALANITRO (nota 3), p. 84, secondo il quale la disciplina è "verosimilmente incostituzionale", a meno di ammettere che il principio dell'utile mondiale non sia adeguato ad esprimere la capacità contributiva di chi abbia enormi ricchezze all'estero; secondo FARRI (nota 3), è "estraneo al sistema dei valori costituzionali il trattamento privilegiato del ricco che decida di stabilirsi in Italia" e la Costituzione "non tutela l'immigrazione in Italia né l'afflusso di capitali stranieri".

[11] Cfr. DELLA VALLE/STRAFILE (nota 3), p. 4349 s.; DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti (nota 3), p. 2826; DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax (nota 3), p. 1407 ss.; MARIANETTI (nota 3), p. 757; ASCOLI/PELLECCHIA (nota 3), p. 510; TITO/GIUSTI (nota 3), p. 2089, nota 6, e 2094. Secondo FARRI (nota 3) la disciplina favorisce addirittura il mantenimento dei beni all'estero, esentandoli dalle imposte patrimoniali speciali e da quelle sulle successioni e donazioni.

[12] DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti (nota 3), p. 2826; DELLA VALLE/STRAFILE (nota 3), p. 4350.

[13] Cfr. FARRI (nota 3).

[14] Su tale aspetto, si permetta il rinvio a ROBERTO SCHIAVOLIN, Il principio di "progressività del sistema tributario", in: Leonardo Perrone/Claudio Berliri (a cura di), Diritto tributario e Corte costituzionale, Napoli 2006, p. 151 ss.

la preoccupazione di altra dottrina per gli effetti distorsivi provocati dall'esclusione dalla base imponibile dei redditi di fonte estera sulla tassazione progressiva di quelli prodotti in Italia, per es. per la concessione di deduzioni e detrazioni previste per contribuenti con reddito non elevato<sup>[15]</sup>, la quale, però, a mio avviso resta sul piano della possibile violazione del principio di eguaglianza tributaria.

Sotto un diverso profilo, la subordinazione dell'applicazione del regime sostitutivo, nell'art. 24-bis TUIR, ad una risposta favorevole dell'Amministrazione finanziaria in sede di interpello, senza previsione dei criteri che questa dovrebbe seguire nel valutare le istanze, è parsa in contrasto con la riserva di legge in materia di "prestazioni imposte" di cui all'art. 23 Cost., la quale non consentirebbe di condizionare il godimento di un'agevolazione tributaria ad un siffatto giudizio pienamente discrezionale<sup>[16]</sup>.

Questo problema parrebbe, tuttavia, superato<sup>[17]</sup> dall'indirizzo adottato dall'Amministrazione finanziaria, che dall'inquadramento dell'interpello come "probatório" ha desunto la facoltatività di esso e ne ha limitato la portata ad un controllo sulla sussistenza dei requisiti per l'applicazione del regime, restando comunque la possibilità del contribuente di dimostrarli in sede giurisdizionale.

Infine, non mi sembra possa dirsi violato l'art. 117, comma 1, Cost., laddove prescrive di esercitare la potestà legislativa nel rispetto "dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario". Si è osservato come l'art. 24-bis TUIR operi in materia di imposizione diretta ed abbia "ottenuto il *placet* del Commissario alla fiscalità"<sup>[18]</sup>. Con maggiore approfondimento, si è sostenuto in dottrina che questa disciplina, pur seguendo una criticabile "moda legislativa" di concorrenza fiscale tra gli Stati attraverso promesse di tassazioni ridotte, non contrasta attualmente con i principi internazionali ed europei in materia di tassazione, in particolare con il principio di non discriminazione, perché realizza una discriminazione "a rovescio", e con il divieto di aiuti di Stato di cui agli art. 107 ss. del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), perché non si rivolge ad imprese e non ha carattere selettivo rispetto a certe attività o produzioni<sup>[19]</sup>. Su quest'ultimo punto, però, potrebbe sorgere un dubbio: se, qualora un'impresa italiana riuscisse, prevalendo su concorrenti di altri Paesi membri dell'Unione europea (UE), ad accaparrarsi un collaboratore così prezioso da essere conteso sul mercato internazionale (p. es., un campione sportivo o un inventore), grazie ad una valutazione, da parte di quest'ultimo, della convenienza fiscale del trasferimento in Italia, fondata sull'art. 24-bis TUIR, ciò sarebbe sufficiente a giustificare una contestazione ex art. 107 TFUE? Una tale questione, peraltro, non involgerebbe un contrasto tra la

---

[15] Cfr. DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti (nota 3), p. 2826.

[16] Cfr. DELLA VALLE/STRAFILE (nota 3), p. 4348 s.; DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti (nota 3), p. 2826; MARIANETTI (nota 3), p. 762 s.

[17] TOMASSINI/MARTINELLI, Il quadro (nota 3), p. 2187 s.

[18] Cfr. SALANITRO (nota 3), p. 86, nota 114; si veda pure MASTELLONE/GIOVANNELLI (nota 3), p. 585.

[19] PELLEGRINI/BARBIERI (nota 3), p. 1758.

disciplina dell'art. 24-bis TUIR in sé ed il divieto comunitario (e, quindi, una violazione dell'art. 117, comma 1, Cost.), perché la *ratio* del primo è incentrata sul contribuente e non sul suo eventuale datore di lavoro, e la sfera di applicazione di esso è ben più ampia rispetto alle situazioni sopra considerate. La questione, quindi, si potrebbe porre solo con riferimento a dei casi concreti, ove l'applicazione della disciplina producesse questi effetti particolari.

### III. L'imposizione sostitutiva non pare conforme a capacità contributiva, ma ciò non basta per una dichiarazione di illegittimità costituzionale

Come si è accennato, i problemi fondamentali di legittimità costituzionale sollevati da questa disciplina riguardano due aspetti. Da un lato, si è dubitato della compatibilità del suo impianto generale con gli artt. 3 e 53 Cost., in particolare se la deroga al principio della tassazione del reddito mondiale possa essere giustificata dalle situazioni che rendono un soggetto neo-residente. Dall'altro lato, sono parsi irragionevoli ed arbitrari specifici profili della normativa, specie in quanto fanno dubitare dell'idoneità di essa a perseguire quegli obiettivi. Su questi aspetti conviene, dunque, soffermarsi.

Sotto il primo profilo, appare ovvio che la forza economica espressa dai redditi di fonte estera non possa essere diversa, per chi realizzi i requisiti del regime speciale, da quella riferibile alla generalità dei contribuenti residenti. Trarre dal carattere temporaneo di quest'ultimo una giustificazione legata alle difficoltà del trasferimento non ha senso, di fronte ad un'applicabilità per quindici anni. Un trattamento agevolato per neo-residenti sarebbe giustificato, sotto il profilo della capacità contributiva, per i numerosi immigrati che arrivano da tempo in Italia in condizioni opposte a quelle degli HNWI, ma certo non serve a tale scopo un prelievo capitaro dell'entità di quello di cui ci stiamo occupando. Né quella forza economica può risultare ulteriormente ridotta per il fatto di essere un familiare di tale soggetto<sup>[20]</sup>: anzi, non essendo richiesta una particolare posizione di quest'ultimo, dell'imposta capitaria da euro 25'000 potrebbero approfittare proprio i parenti più facoltosi.

Non va certo trascurato che le valutazioni di capacità contributiva non sono limitate all'entità economica delle manifestazioni di ricchezza<sup>[21]</sup>, ed il principio di eguaglianza tributaria ammette differenti tassazioni a parità di reddito, purché fondate su diversità di situazioni tipiche idonee a giustificarle razionalmente. Un'agevolazione, come si è accennato<sup>[22]</sup>, può fondarsi non solo sul riconoscimento di situazioni tali da ridurre la capacità contributiva dei beneficiari, ma pure su ragioni (di politica economica, sociale, ecc.)

[20] Si è osservato che, pur potendosi pensare ad una capacità contributiva della famiglia, i redditi degli altri componenti di essa potrebbero essere del tutto autonomi da quello del primo beneficiario, e la disciplina in esame appare comunque irragionevole nell'usare tale criterio solo per dei "grandi ricchi": cfr. DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax (nota 3), p. 1408 s.

[21] Cfr. FRANCESCO MOSCHETTI, Profili generali, in: Francesco Moschetti (nota 6), p. 23 ss.

[22] Cfr. nota 8.

che giustificano un trattamento di favore per certe aree, categorie, attività, ecc.

Riguardo al principio di capacità contributiva, in dottrina si è suggerito che, per i residenti i quali abbiano fuori del territorio italiano enormi ricchezze, si dovrebbe valutare se il "*dovere contributivo che li lega al territorio di residenza*" possa davvero giustificare una tassazione del reddito mondiale<sup>[23]</sup>. Questa tesi collega acutamente la *ratio* "solidaristica" di quel principio (espressiva della doverosa partecipazione alle spese della collettività cui si appartiene) ad un'esigenza di ragionevole apprezzamento della intensità effettiva di detto legame (pur senza giungere ad un'impraticabile valutazione sui singoli casi concreti). In effetti, ricollegare la residenza fiscale in Italia alla mera iscrizione anagrafica rappresenta una ragionevole semplificazione applicativa, ma basta pensare all'abrogata esclusione dalla base imponibile dei redditi di lavoro degli emigrati, prevista fino al 2000 dall'art. 3, comma 3, lett. c TUIR, per vedere come il legislatore derogasse alla tassazione *world wide* per certi casi in cui appariva inopportuna.

Se si pone la questione in tal modo, però, si viene a criticare la disciplina generale, piuttosto che giustificare singole deroghe ad essa. Orbene, al di là dei casi in cui la residenza fiscale sia solo formale, se all'imposta sui redditi si vuole mantenere carattere personale, la collocazione estera di una gran parte dei proventi, finché questi sono nella piena disponibilità del titolare, non mi sembra significativa per attenuare il dovere tributario di chi, collocando la sua residenza civilistica o il domicilio in Italia, ha scelto di inserirsi in questa comunità statale (e può liberamente andarsene se cambia idea). La giustificazione di una ridotta partecipazione alle spese, in tali situazioni, mi sembra discenda essenzialmente dal problema della doppia imposizione, il quale, però, nel regime ordinario dovrebbe essere risolto dal credito d'imposta per redditi esteri, al limite con l'azzeramento della pretesa d'imposta italiana.

Riguardo alla disciplina in esame, invece, quel ripensamento della capacità contributiva in relazione all'effettivo legame con il territorio mi sembra meno urgente, se si accetta l'interpretazione amministrativa secondo la quale il trasferimento in Italia dev'essere effettivo e non solo formale (anche se l'inapplicabilità del regime, in quest'ultimo caso, viene ricollegata a provvedimenti dei Comuni conseguenti a controlli sulla corrispondenza a verità dei dati anagrafici)<sup>[24]</sup>.

Forse si potrebbe ricollegare all'idea di un legame meno intenso dei neo-residenti con la comunità statale italiana la considerazione per cui quei redditi esteri non sarebbero mai divenuti tassabili, se i titolari non fossero stati attratti dalla disciplina agevolativa<sup>[25]</sup>. Questo, però, può aver senso come giustificazione politica di quest'ultima (peraltro sfuocata, se l'intento del legislatore era di acquisire al sistema economico la ricchezza di tali soggetti e non solo il gettito dell'imposta

[23] Cfr. SALANITRO (nota 3), p. 84.

[24] Cfr. Circolare n. 17/2017 (nota 4).

[25] Cfr. TOMASSINI/MARTINELLI, Il regime italiano (nota 3), p. 3538 s.; TOMASSINI/MARTINELLI, Il quadro (nota 3), p. 2187 s., nota 4.

sostitutiva), non come argomento per sostenere una ridotta capacità contributiva dei beneficiari: la ragione per cui un soggetto stabilisce la residenza fiscale in Italia può giustificare un'agevolazione, ma non vedo come possa influenzare l'idoneità dei redditi da esso posseduti ad esprimere ricchezza.

Nemmeno la peculiarità di questo speciale prelievo, in quanto tributo capitaro in misura fissa, e la portata sostitutiva di esso anche rispetto ad imposte aventi presupposto diverso dall'IRPEF mi pare attenuino l'esigenza di confrontarlo, ai fini del principio di eguaglianza tributaria, con le altre forme di tassazione reddituale: anche le imposte sostitutive, infatti, debbono essere disciplinate in modo coerente con il presupposto sul quale incidono[26]. In altre parole, non si possono eludere i problemi di capacità contributiva rilevando che in definitiva non si tratta di un'esenzione dei redditi di fonte estera, ma di un prelievo di ammontare assai rilevante in valore assoluto rispetto all'IRPEF media pro-capite, o ricordando altre discipline intese ad agevolare chi inizia una nuova attività: questa imposta, colpendo in misura fissa certi tipi di reddito, segue una via del tutto nuova, della quale non si capisce la coerenza con la capacità contributiva espressa da tale indice di ricchezza, finora sempre agevolato mediante imposte speciali proporzionali.

Tale sfasatura tra prelievo e capacità contributiva non mi sembra però dover portare ad una dichiarazione di illegittimità costituzionale. Questo prelievo non mi pare, infatti, ledere il diritto alla giusta tassazione dei neo-residenti, nei casi in cui quello ordinario sarebbe inferiore, potendo essi decidere se esprimere la relativa opzione nella dichiarazione relativa al primo periodo di efficacia e revocarla in quella relativa all'anno per il quale volessero tornare al regime IRPEF, conoscendo, quindi, i rispettivi carichi fiscali. Per giunta, la possibilità di escludere gli Stati esteri per i quali sia più conveniente fruire del credito d'imposta permette ai neo-residenti di sagomare in modo ancor più vantaggioso il trattamento dei loro redditi. Se, dunque, l'imposta fissa versata dal neo-residente fosse superiore all'IRPEF applicabile in base al regime ordinario, pur trattandosi di un prelievo superiore alla sua capacità contributiva, a mio avviso esso non potrebbe lamentare una violazione dell'art. 53 Cost., giacché a provocare tale effetto sarebbe stata la sua scelta maldestra del regime opzionale.

La disparità di trattamento, semmai, va a svantaggio degli altri residenti, che possiedono redditi prodotti all'estero ma non possono accedere al regime sostitutivo. Tuttavia, questi non potrebbero invocare l'estensione ai loro redditi di tale regime per violazione del principio di eguaglianza tributaria, sia perché, per l'appunto, quel prelievo capitaro non è conforme a capacità contributiva, sia perché la Corte Costituzionale, come si è accennato, non ritiene sindacabili le scelte del legislatore in materia di agevolazione se non quando esso abbia esercitato la sua discrezionalità in modo

palesamente irragionevole[27], e l'intento di attrarre in Italia soggetti assai abbienti non appare privo di senso, almeno sul piano della politica economica[28].

Per non dire della difficoltà di portare questa disciplina davanti alla Corte Costituzionale: in via puramente teorica, si potrebbe immaginare un processo su un avviso di accertamento che pretenda illegittimamente di applicare l'IRPEF su redditi esteri assoggettati ad imposta sostitutiva, nel quale la Commissione tributaria sollevi questione di legittimità costituzionale dell'art. 24-bis TUIR. Se, per rendere questo scenario ancora più improbabile, la Corte Costituzionale inopinatamente abbandonasse la propria giurisprudenza in materia di sindacato sulle agevolazioni fiscali, affermando che l'art. 24-bis TUIR è incostituzionale in quanto fa strame del principio di eguaglianza tributaria, essa dovrebbe perlomeno limitare al futuro gli effetti di una tale sentenza, giacché sarebbe contro buona fede pretendere, per i periodi d'imposta precedenti, l'IRPEF su redditi assoggettati dalla normativa allora vigente ad un'imposta sostitutiva.

#### IV. I profili di irragionevolezza della disciplina

Veniamo infine ad alcuni aspetti del regime sostitutivo contestati perché in sé irragionevoli.

Uno di essi riguarda l'irrilevanza dei redditi sottoposti a tale prelievo per individuare le aliquote IRPEF da applicare a quelli prodotti in Italia e per riconoscere deduzioni e detrazioni. In tal modo, neo-residenti con redditi esteri enormi, ma provenienti di fonte italiana di scarsa entità potrebbero giovare di un trattamento previsto per contribuenti dal basso reddito complessivo[29]. Per la verità, lo stesso potrebbe dirsi per altri redditi soggetti a tributi sostitutivi, come i proventi finanziari. Tuttavia, la presenza dell'esenzione con progressività tra le opzioni normative in materia di doppia imposizione internazionale, fornendo un *tertium comparationis*, giustifica una censura al legislatore per non avere aderito a tale modello. Di certo, una disciplina pensata per gli HNWIs che consente le distorsioni sopra indicate appare incoerente con il sistema della tassazione reddituale; né mi sembra possibile che il legislatore volesse invogliare i nababbi a trasferirsi in Italia anche offrendogli il beffardo piacere di approfittare del trattamento previsto per i non abbienti. In questo caso, per portare la questione davanti alla Corte Costituzionale, oltre ad un'improbabile ribellione dell'Amministrazione finanziaria alla legge, potrebbe immaginarsi lo scenario (poco meno irrealistico) di un'azione di rimborso di un neo-residente il quale avesse trascurato di applicare in dichiarazione tali benefici.

[27] Corte Cost., 30 giugno 1994, n. 272.

[28] Come ricordano DELLA VALLE/STRAFILE (nota 3), p. 4349 s., il fine extra-fiscale di incoraggiare imprese straniere ad operare in Italia, per agevolare lo sviluppo del mercato interno, ha consentito di considerare costituzionalmente legittima l'esclusione da Ilor delle royalties percepite in Italia da imprese o società non residenti senza stabile organizzazione (Corte Cost., 28 maggio 1987, n. 211).

[29] Cfr. DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti (nota 3), p. 2826; DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax (nota 3), p. 1411.

[26] Su tale aspetto, segnalato da DELLA VALLE/STRAFILE (nota 3), p. 4349, mi si permetta il rinvio a ROBERTO SCHIAVOLIN, Sostitutive (imposte), in: *Digesto disc. privatistiche, sez. commerciale*, vol. XIV, Torino 1998, p. 57.

In secondo luogo, come si è detto[30], l'art. 24-bis TUIR non richiede che i redditi tassati in misura fissa siano spesi o investiti in Italia, anziché all'estero: la destinazione dell'agevolazione a soggetti (almeno) ricchi, i quali acquisiscano residenza o domicilio effettivi, permette di contare su consumi conformi ad un alto tenore di vita, ma questo non elimina un forte dubbio sull'adeguatezza del mezzo (sganciare il tributo dalla misura del reddito) al fine (l'afflusso in Italia della ricchezza di tali soggetti), esponendo la normativa al dubbio di irragionevolezza e dunque di violazione dell'art. 3 Cost.

Questo vale anche per dubitare della ragionevolezza del trattamento preferenziale per i familiari. Come si è detto, questo non appare giustificato in termini di capacità contributiva, e la deroga a tale principio dovrebbe fondarsi sull'intento di incentivare il trasferimento in Italia del centro di spesa rappresentato dalla famiglia e quindi l'immissione di una maggiore quota di ricchezza, rispetto a quella del primo beneficiario, nel circuito economico nazionale[31]. Quanto si è appena detto, però, rende dubbio che questo più grave sacrificio del principio di eguaglianza tributaria sia proporzionato al vantaggio ragionevolmente prevedibile per il sistema economico.

Resta da vagliare se possa giustificare la deroga al principio di capacità contributiva la considerazione per cui, in mancanza del regime sostitutivo, quei redditi esteri non sarebbero stati tassabili perché i percettori non avrebbero avuto motivo di trasferirsi in Italia[32]. Osserverei, in primo luogo, che la decisione di un benestante di stabilirsi in Italia potrebbe dipendere anche da altre ragioni, e in tali casi la possibilità di optare per il regime sostitutivo provocherebbe un calo di gettito. Comunque, benché l'applicazione dell'imposta sostitutiva non richieda che un soggetto passivo abbia scelto di trasferirsi nello Stivale solo per godersi l'incantevole panorama tributario offerto dall'art. 24-bis TUIR, collegare la *ratio* di quest'ultimo alla speranza di un significativo beneficio per il sistema economico italiano significa inquadrala in una logica di fiscalità di vantaggio che in astratto non è irrazionale. L'esperienza potrebbe confermare questa previsione o smentirla, inducendo il legislatore ad abbandonare un meccanismo così inusitato, ma chi avesse optato nel frattempo avrebbe diritto a conservare i benefici legittimamente goduti: l'art. 3, comma 1, L. n. 212/2000, Statuto dei diritti del contribuente, stabilisce infatti che le modifiche ai tributi periodici si applichino solo dal periodo d'imposta successivo a quello in cui entrano in vigore.

Altro è, però, che detta *ratio* promozionale sia sufficiente a giustificare la deroga al principio di capacità contributiva, altro considerare legittima ogni regola posta dall'art. 24-bis TUIR, nel quale, invece, spiccano alcuni aspetti irragionevoli, per incoerenza tra mezzi e fini. Resta tuttavia improbabile

che le carenze sopra accennate siano suscettibili di essere corrette dalla Corte Costituzionale, data la giurisprudenza di quest'ultima nel senso di un'ampia discrezionalità del legislatore in materia di agevolazioni.

[30] Cfr. nota 11.

[31] Cfr. DELLA VALLE/STRAFILE (nota 3), p. 4348; DELLA VALLE/INNOCENZI, Chiarimenti (nota 3), p. 2826; DELLA VALLE/INNOCENZI, Flat tax (nota 3), p. 1408.

[32] Cfr. nota 25. Nel senso che questa logica sia stata accettata dalla Corte Cost. in materia di condoni o di esenzione delle *royalties*, ma nella specie non vi sarebbero i presupposti per invocarla, FARRI (nota 3).