

DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE: PRINCIPI E NOVITÀ A CONFRONTO

Sommario

LE FONTI DEL DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE - INQUADRAMENTO GENERALE	1
IL PRINCIPIO DI RESIDENZA PER LE PERSONE FISICHE	3
IL CONCETTO DI RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE NELL'AMBITO CONVENZIONALE ...	4
IL CONCETTO DI RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE NELLA NORMATIVA INTERNA (ANTE MODIFICA DEL D.LGS. 209/2023)	6
IL CONCETTO DI RESIDENZA ESTERA PER LE PERSONE FISICHE NELLA NORMATIVA INTERNA (POST MODIFICA DEL D.LGS. 209/2023).	8
IL NUOVO REGIME FISCALE DEI LAVORATORI IMPATRIATI	10
REGIME FISCALE DEI NEO RESIDENTI	13
BREVI CENNI SUL REGIME OPZIONALE PER I PENSIONATI ESTERI	16
 Modalità tassazione opzionale.....	17

LE FONTI DEL DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE - INQUADRAMENTO GENERALE

Il diritto tributario internazionale è formato da una serie di regole, codificate da norme, che si propongono di raggiungere un duplice scopo: da una parte una tassazione equa delle attività economiche e degli investimenti internazionali, dall'altra l'eliminazione delle distorsioni fiscali nella tassazione degli investimenti internazionali.

L'equità nella tassazione delle attività economiche e degli investimenti internazionali è perseguita mediante l'applicazione del principio della capacità contributiva, ovvero il principio che intende ottenere una distribuzione equa del carico fiscale fra i contribuenti, come pure attraverso il principio dell'uguaglianza, ovvero l'applicazione dello stesso trattamento fiscale al verificarsi delle stesse condizioni e circostanze.

Le distorsioni nella tassazione degli investimenti internazionali possono essere causate, per esempio, dal riconoscimento di incentivi fiscali a livello territoriale, ovvero da misure dirette ad attrarre imprese nell'ambito di una certa area geografica, perché favorite da una tassazione più ridotta in termini di aliquote, o da specifici piani di incentivi agli investimenti, fra cui contributi o deduzioni particolari

La doppia imposizione internazionale è un esempio di distorsione fiscale che si può verificare nel caso in cui si svolga un'attività imprenditoriale all'estero che comporti l'applicazione di un

trattamento fiscale diverso rispetto a quello dei soggetti residenti in quello Stato. La doppia imposizione può essere di tipo economico, in base alla natura del reddito, o giuridica. La doppia imposizione economica, in genere, si manifesta mediante un conflitto con riferimento all'oggetto della tassazione, mentre la doppia imposizione giuridica in genere colpisce il soggetto tassato ⁽¹⁾.

Come già specificato, la doppia imposizione internazionale è uno degli argomenti più importanti nell'ambito del diritto tributario internazionale in quanto può essere il risultato di un conflitto di regole di due diversi Stati qualora entrambi, sulla base delle norme interne applicabili, avochino a sé il diritto impositivo relativamente ad alcune categorie di reddito percepite dal contribuente.

Tali conflitti derivano da alcuni fattori, tra i quali la sovrapposizione di diverse giurisdizioni fiscali. La sovrapposizione si realizza quando gli stessi elementi di connessione sono utilizzati da entrambe le giurisdizioni, e ogni giurisdizione applica a tali fattori differenti criteri interpretativi (per esempio, la residenza definita sulla base della durata della permanenza in uno Stato A, e sulla disponibilità di un luogo presso cui soggiornare per lo Stato B, può comportare, anche in questo caso, una doppia tassazione).

Dagli elementi sopra enunciati scaturiscono inevitabilmente le domande circa a quale Stato competa il diritto impositivo, in particolare a quale Stato sia attribuito il diritto di tassare il reddito di persone o società che abitano o hanno la propria sede in altri Stati, o fino a quale punto gli Stati possano tassare il reddito dei propri abitanti che derivino da fonti estere.

Il diritto all'imposizione è regolato dalla sovranità di ogni singolo Stato. Come sopra definito, esso viene esercitato in due modi distinti, o sulla base di connessioni di natura personale allo Stato, o sulla base di connessioni di natura economica allo Stato stesso.

L'obbligo fiscale basato su connessioni di natura personale fa riferimento alla residenza o alla nazionalità dei contribuenti (nel caso di persone fisiche), o al luogo di costituzione o di direzione effettiva (nel caso delle società di capitali). La responsabilità fiscale derivante da connessioni di natura economica viene riconosciuta non a causa della presenza fisica di un contribuente in un territorio o della sua nazionalità ma, diversamente, per gli interessi di natura economica che lo stesso intrattiene in tale territorio (per esempio, investimenti in beni come immobili ubicati in tale Stato), o le fonti di reddito (dividendi, interessi, royalties, reddito di lavoro dipendente) che derivano da quello Stato (principio della fonte e/o principio della territorialità).

Inoltre, l'estensione dell'obbligo è stabilita in base al tipo collegamento.

⁽¹⁾ Esempi di distorsione nel trattamento degli investimenti di capitale sono la violazione della neutralità nelle operazioni di importazione ed esportazione di capitale quali, ad esempio, gli incentivi per investimenti riconosciuti solo a soggetti stranieri (fra i quali esenzioni fiscali), o una più alta aliquota di imposta, o maggiori obblighi di tipo formale posti a carico di stabili organizzazioni di società straniere.

Il collegamento di natura personale, in genere, comporta un obbligo fiscale illimitato, ovvero la tassazione del reddito e del patrimonio su base mondiale.

Il puro collegamento di natura economica, invece, comporta un obbligo fiscale limitato al reddito che deriva dal territorio dello Stato coinvolto o al reddito che deriva in quel territorio per via di altri mezzi (indipendentemente dalla questione secondo cui il reddito sia percepito da un soggetto residente in tale Stato o se lo stesso sia stato percepito da fonti di quello Stato).

La maggior parte degli Stati applica sia il principio della residenza che il principio della fonte. Ne consegue che gli Stati impongono la tassazione a livello mondiale per i propri residenti sul patrimonio e sul reddito prodotto, mentre, per alcune categorie di redditi percepiti da non residenti, limitano l'imposizione ai redditi che ritraggono la propria fonte da quello Stato.

Il sistema dualistico della tassazione in base alla residenza e in base alla fonte è stato adottato nella maggior parte degli Stati, sebbene con metodologie diverse. Tuttavia, dall'applicazione di questo approccio dualistico possono derivare dei conflitti in quanto i fattori economici possono essere assoggettati a tassazione da più parte di Stati.

Al fine di evitare tali conflitti, gli Stati possono limitare volontariamente la propria sovranità fiscale attraverso misure unilaterali, bilaterali o multilaterali. Nell'ultimo decennio la cooperazione amministrativa fra autorità fiscali si è intensificata attraverso lo scambio di informazioni. Norme relative allo scambio di informazioni sono contenute nei trattati fiscali contro la doppia imposizione bilaterali e multilaterali, in specifici accordi per lo scambio di informazioni e nelle Direttive dell'Unione Europea.

IL PRINCIPIO DI RESIDENZA PER LE PERSONE FISICHE

Nel caso di persone fisiche, le regole variano in maniera rilevante di Stato in Stato. Uno degli elementi che si prende in considerazione è il numero di giorni in cui una persona fisica è stata effettivamente presente nello Stato nel corso di un anno fiscale. Per esempio, una persona può essere considerata residente per un anno fiscale se è stata presente in uno Stato per almeno sei mesi durante quello stesso anno.

Nel caso delle persone fisiche, altre regole applicabili diverse dalla durata della permanenza nello Stato possono essere quelle del domicilio, della nazionalità, dell'ubicazione di un luogo di soggiorno, la presenza di vincoli di natura personale ed economica (il centro degli interessi vitali) nell'ambito di uno Stato, la presunta residenza sulla base della nazionalità e la presunta residenza sulla base di una precedente presenza nello stesso Stato (in genere utilizzata come una regola anti-abuso).

La residenza non deve essere confusa con il domicilio. In base alla giurisdizione, tali termini possono essere più o meno sinonimi.

Il domicilio nella terminologia dei paesi di *common law*, generalmente, individua l'unica casa l'abitazione permanente di una persona fisica. In genere, il concetto di domicilio si riferisce ad un tipo di collegamento con uno Stato con carattere di maggior permanenza rispetto a quello della residenza. La residenza è il luogo in cui la persona vive per un certo periodo di tempo, ma non necessariamente in via permanente.

Ogni persona deve avere un luogo di residenza, ma solo uno di questi luoghi viene considerato anche il domicilio; ne consegue che una persona può essere residente in uno Stato mentre non risulta essere ivi domiciliata. Le persone che sono residenti non domiciliate in uno Stato vengono in genere tassate in base al principio della remissione, ovvero limitatamente al reddito che viene trasferito nello Stato di residenza del contribuente in questione.

In alcune giurisdizioni viene effettuata una distinzione fra domicilio di origine e domicilio per elezione. Il domicilio di origine è il domicilio acquisito da una persona al momento della nascita e, in genere, deriva dalla situazione dei propri genitori e ha carattere residuale, cioè, viene assunto a riferimento qualora una persona altrimenti non abbia alcun domicilio, per esempio se abbandona il proprio domicilio di origine senza acquisire un nuovo domicilio di elezione. Al contrario, il domicilio di elezione è il domicilio acquisito sulla base di una decisione assunta coscientemente. Il domicilio di origine può essere superato dal domicilio di elezione, sempre che vi sia una prova adeguata che riesca a comprovare l'esistenza di quest'ultimo.

IL CONCETTO DI RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE NELL'AMBITO CONVENZIONALE

Il **concetto di residenza fiscale** assume un'importanza centrale nell'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni, posto che le stesse si applicano "*alle persone che sono residenti di uno o di entrambi gli stati contraenti*" (art. 1 del Modello di Convenzione OCSE).

Il Modello OCSE non definisce il concetto di residenza fiscale ai fini del trattato che, *ex art. 4* del Modello stesso, deve essere determinata in virtù della legislazione del singolo Stato contraente.

L'art. 4, par. 1 del Modello OCSE stabilisce: "*ai fini della presente Convenzione, l'espressione 'residente di uno degli Stati' designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata a imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga.*"

Per risolvere il problema della doppia imposizione il Modello OCSE individua alcuni criteri per la determinazione dello Stato il cui contribuente debba essere ritenuto residente.

Tali regole denominate “*tie breaker rules*” sono delineate dall’articolo 4, comma 2, del Modello OCSE e sono volte a determinare, in ipotesi di *dual residence*, quale dei due Stati contraenti dovrà avere prevalenza nel considerare residente il contribuente persona fisica.

I criteri non sono alternativi tra loro ma seguono il seguente ordine gerarchico:

1. “**abitazione permanente**”: la persona è considerata residente nello Stato contraente nel quale ha un’abitazione permanente (*permanent home available*). Si deve trattare della disponibilità materiale e continuativa di un’abitazione, non rilevando il titolo di possesso ma piuttosto che la stessa sia adeguata ai bisogni abitativi del soggetto;
2. “**centro degli interessi vitali**”: quando detta persona dispone di un’abitazione permanente in ciascuno degli Stati contraenti, è considerata residente nello stato nel quale le sue relazioni economiche e personali sono più strette; vale a dire laddove è localizzato il suo “centro degli interessi vitali”, inteso come il luogo in cui il cittadino ha le più strette relazioni economiche e personali;
3. “**luogo di soggiorno abituale**”: se il centro degli interessi vitali non può essere individuato o non ci sono abitazioni permanenti negli Stati contraenti la persona è considerata residente nel luogo in cui soggiorna abitualmente (*habitual abode*). Il “luogo di soggiorno abituale” è il luogo in cui il soggetto, in termini temporali, prevalentemente abita;
4. “**nazionalità**”: in caso di soggiorno abituale in entrambi gli Stati o in nessuno di essi. La nazionalità è determinata in base ai dati anagrafici di cittadinanza;
5. “**procedura amichevole**”: se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati contraenti o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo attraverso la procedura amichevole *ex art. 25* del Modello OCSE; vi è un obbligo per gli Stati di pervenire ad una soluzione del conflitto.

La regola generale nell’ordinamento italiano è che la Convenzione contro le doppie imposizioni ha portata abrogativa o modificativa della legge tributaria ordinaria essendo *lex specialis*, in quanto ne è ordinata l’esecuzione da una legge apposita, ed in quanto esiste una disposizione interna generale di adattamento che prevede la prevalenza dello strumento convenzionale.

Esistono inoltre specifiche norme interne secondarie (norme su norme) che espressamente sanciscono la prevalenza delle norme sulle Convenzioni rispetto al diritto interno:

- è previsto che, nell’applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia (art. 75, D.P.R. n. 600/1973);
- l’art. 169 del Tuir rubricato “Accordi Internazionali” prevede che: “*Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione*”.

Le norme convenzionali quindi si collocano in una posizione gerarchica di prevalenza rispetto alle norme interne.

IL CONCETTO DI RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE NELLA NORMATIVA INTERNA (ANTE MODIFICA DEL D.LGS. 209/2023)

La disciplina italiana interna sulla residenza fiscale trae fondamento dal disposto dell'art. 2, comma 2, del T.U.I.R. (Testo Unico sulle Imposte Dirette), che fino alla modifica introdotta dal Decreto Legislativo n. 209/2023 prevedeva che “ *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.*”.

Con questa formulazione ne derivava che ai fini della definizione dei soggetti “residenti nel territorio dello Stato” occorreva considerare i contribuenti che per la maggior parte del periodo di imposta erano stati in possesso di almeno uno dei seguenti requisiti:

- iscrizione alle liste anagrafiche della popolazione residente;
- residenza nel territorio dello Stato;
- domicilio nel territorio dello Stato.

Il requisito per l'iscrizione alle liste anagrafiche di un comune è quello di avere la dimora abituale nel territorio del comune medesimo. Se il cittadino italiano ha spostato la propria dimora all'estero, occorre che egli provveda alla **cancellazione dall'anagrafe italiana** e che contestualmente **si iscriva all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE)**.

Il trasferimento della residenza all'estero per un periodo superiore a 12 mesi comporta l'obbligo (L. 27/10/1988, n. 470 e regolamento di attuazione DPR 06/09/1989, n. 323) di iscrizione della persona fisica all'AIRE. L'Amministrazione finanziaria (cfr. ris. 07/08/2008, n. 351/E e circ. 02/12/1997, n. 304/E) e la giurisprudenza (cfr. da ultimo Cass. 04/04/2012, n. 5382) hanno però chiarito che la cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'AIRE sono requisiti non sufficienti a determinare l'esclusione della residenza fiscale nel territorio dello Stato.

Pertanto, qualora l'Amministrazione finanziaria intendesse contestare la sussistenza della residenza fiscale in Italia del contribuente a seguito della sua cancellazione all'anagrafe della popolazione residente, sostenendone la fittizietà, doveva fornire prova di tale assunto, dimostrando la sussistenza nel territorio italiano della residenza o del domicilio.

La nozione di residenza e di domicilio sono mutate dal Codice civile.

Da sempre l'insorgere di controversie fra contribuente e Amministrazione finanziaria, è stato rappresentato dall'esistenza del domicilio, secondo le regole del Codice civile all'interno del territorio dello Stato.

In particolare, la nozione di domicilio è contenuta all'interno dell'art. 43 del Codice civile, il quale dispone che per domicilio debba esser inteso *“Il luogo dove la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi”*.

Se la definizione del concetto di domicilio a livello normativo sembra piuttosto semplice, l'individuazione in termini pratici della *“sede principale”* si costituisce in realtà piuttosto problematica, in quanto impone necessariamente una valutazione di prevalenza dei vari interessi economici (e non) in maniera tale da poterne indirettamente derivare da questi il luogo nel quale il domicilio medesimo risulta effettivamente ubicato.

Nella verifica in ordine alla sussistenza del domicilio ai sensi del Codice civile, allo scopo di accertare se un soggetto possa essere considerato fiscalmente residente ai sensi dell'art. 2 del Tuir, si renderà necessaria pertanto una complessa indagine per comprendere esattamente ove sia ubicato il centro degli affari e interessi del soggetto.

La Corte di cassazione con la sentenza del 31 marzo 2015, n. 6501, ha stabilito precise statuizioni in ordine ai profili probatori: *“...al fine di essere esclusi dal novero dei soggetti residenti in Italia ricade su di essi l'onere di provare di risiedere effettivamente in quei Paesi o territori. In altri termini: avere la sede principale dell'attività, sicché il centro degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi (Cass. 18 novembre 2011 n. 24246; Cass. 15 giugno 2010 n. 14434). Le relazioni affettive e familiari - la cui centrale importanza è invocata dalla ricorrente Agenzia al fine della residenza fiscale - non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri - idoneamente presi in considerazione nel caso in esame - che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento (Cass. n. 24246/2011 cit.; Cass. 7 novembre 2001 n. 13803) ...”*.

Il domicilio è una situazione soggettiva caratterizzata dalla volontà di stabilire e conservare in un determinato luogo la sede principale dei propri affari ed interessi: *“Esso consiste dunque principalmente in una situazione giuridica che, prescindendo dalla presenza fisica del soggetto, è caratterizzata dall'elemento soggettivo, cioè dalla volontà di stabilire e conservare in quel luogo la sede principale dei propri affari ed interessi”* (Cass. 21 marzo 1968, n. 884).

Infatti, come conferma la Circolare n. 304/E del 1997, ai fini della determinazione del domicilio bisogna considerare due elementi:

- elemento oggettivo: la permanenza in un determinato luogo;

- elemento soggettivo: l'intenzione di dimorare abitualmente in un dato luogo.

Ciò comporta una ulteriore estensione della nozione di domicilio che si basa sulla valutazione di elementi soggettivi. Tuttavia, tale valutazione deve sempre essere corroborata da un riscontro fattuale, poiché senza che i fatti susseguano alle intenzioni del contribuente i presupposti per l'esistenza del domicilio non si verificherebbero.

IL CONCETTO DI RESIDENZA ESTERA PER LE PERSONE FISICHE NELLA NORMATIVA INTERNA (POST MODIFICA DEL D.LGS. 209/2023).

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Decreto Legislativo n. 209/2023 dal 1° gennaio 2024 sono diventate operative le novità in materia di fiscalità internazionale con particolare rilievo ai temi della residenza di persone fisiche e società.

Le modifiche all'art. 2, comma 2 del TUIR introdotte dall'art. 1, comma 1 del D. Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 comportano un avvicinamento dei concetti convenzionali di residenza delle persone fisiche alla disciplina interna.

Il nuovo art. 2, comma 2 si applica "a decorrere dal 1° gennaio 2024" e stabilisce che:

“Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del Codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente”

Sul punto, particolare attenzione va posta al fatto che l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo di imposta non costituirà più un elemento insuperabile ma diverrà un elemento di natura presuntiva in modo relativo.

Ai sensi del riformato art. 2, comma 2, del Tuir, si considerano quindi residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni nel corso dell'anno fiscale, 184 giorni nel caso di anno bisestile), considerando anche le frazioni di giorno, hanno il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato ovvero che sono ivi presenti.

Ai fini del calcolo del tempo trascorso nel territorio italiano devono essere quindi conteggiate, diversamente rispetto alla precedente formulazione, anche le frazioni di giorno e rileva la effettiva presenza della persona nel territorio italiano.

Ai fini dell'applicazione della norma, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona.

Sul punto non è difficile immaginare che sarà piuttosto arduo utilizzare un simile criterio per dimostrare, o contestare, la residenza fiscale del contribuente, vista la dinamicità dei legami familiari e la frenetica e crescente mobilità delle persone.

Di nuova introduzione anche il passaggio da una presunzione legale assoluta a presunzione relativa (ove è invece data la possibilità di fornire prova contraria) del requisito di iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente; in passato, per una persona era sufficiente essere iscritta al predetto Registro per poter essere qualificata come residente nel territorio dello stato, mentre, con la nuova formulazione, l'Amministrazione finanziaria potrà svolgere gli opportuni accertamenti e qualificare, ove provato, che un soggetto, seppur iscritto al suddetto Registro, non sia in realtà residente ai fini fiscali in Italia, poiché non è soddisfatto almeno uno degli altri requisiti richiesti dalla norma.

Ora è, dunque, essenziale non fare affidamento solo sul fatto di essere iscritti all'Anagrafe della popolazione residente.

Infine, salvo prova contraria, si presumono residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente. Come evidenziato nella relazione di accompagnamento al provvedimento, il criterio che viene individuato "vira" su un approccio di natura sostanziale in luogo del mero rinvio al dettato civilistico che, allo stesso tempo, appare dare prevalenza alla situazione "personale" del contribuente. In linea di principio, dunque, una modifica che tende ad inserire nell'ordinamento interno un criterio più vicino ai dettati di natura convenzionale, peraltro già accolti da alcuni orientamenti di prassi.

Ciò posto, la prima osservazione riguarda il peso che l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente avrà in futuro. Di fatto, quello che prima era considerato in base al dettato letterale della norma un elemento che in rarissime ipotesi può essere superato, è stato degradato al ruolo di presunzione relativa, un elemento, cioè da valutare congiuntamente ad altri aspetti che nella nuova disposizione assumono il ruolo primario come sopra descritto. In questa ottica, sarà interessante valutare l'impatto della nuova disposizione anche con riferimento alle contestazioni eventualmente già aperte od a quelle che potrebbero aprirsi sino, probabilmente, al periodo d'imposta 2023.

Tuttavia, è bene sottolineare che il legislatore non è riuscito ad adeguare ulteriormente la normativa a quella di altri ordinamenti stranieri poiché non ha introdotto, con il decreto legislativo in particolare, alcun riferimento allo "*split year*": ciò significa che l'anno fiscale/periodo d'imposta resta invariato (coincidente, cioè con l'anno solare) e i requisiti per acquistare la residenza fiscale devono essere soddisfatti, come citato in premessa, per la maggior parte del periodo d'imposta.

Dunque, un soggetto potrebbe continuare ad incorrere in una qualifica di doppia residenza fiscale nel caso in cui si trasferisca in Italia nel corso dell'anno e soddisfi uno dei requisiti richiesti dall'art. 2 del Tuir.

Si deve ritenere che la modifica normativa potrà essere sicuramente fatta valere in sede di giudizio, ferma restando, naturalmente, la valutazione che ne potrà derivare. Peraltro, sul tema, già oggi l'aspetto di riferimento è la valutazione della residenza sulla scorta essenzialmente dei canoni previsti dall'articolo 4 del modello di Convenzione OCSE, canoni ai quali la norma interna di fatto vorrebbe avvicinarsi. La scelta del legislatore, come anticipato, appare privilegiare in modo evidente il ruolo dei legami personali e familiari fornendo un orientamento che lascia sullo sfondo il tema legato agli elementi di carattere economico.

Non risultano invece modificate le previsioni contenute nel comma 2bis dell'articolo 2 del Tuir che concernono, come noto, la presunzione di residente in Italia in capo a quei soggetti che, iscritti Aire, trasferiscono la loro residenza in uno stato o territorio indicato nel decreto ministeriale del 4 maggio 1999.

In queste ipotesi, la persona fisica è appunto per presunzione da considerare residente in Italia con la conseguenza che la stessa dovrà "accollarsi" l'onere probatorio di dimostrare la propria effettiva residenza estera sulla scorta di principi che sono esattamente speculari rispetto a quelli indicati nel nuovo comma 2 dell'art. 2 del Tuir.

IL NUOVO REGIME FISCALE DEI LAVORATORI IMPATRIATI

Una delle più importanti novità contenute del Decreto Legislativo n. 209/2023 recante l'attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale è la modifica al regime per i lavoratori impatriati a decorrere dal 1° gennaio 2024.

Il riformato regime dei lavoratori impatriati, di cui all'art. 5 D.LGS 209/2023 riguarda i soggetti titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati, nonché di redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia, che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato. Viene eliminata dunque, rispetto al passato, la possibilità di applicare l'agevolazione fiscale anche a coloro che sono titolari di reddito d'impresa.

Tanto premesso, i redditi che godono dell'attuale agevolazione, entro il limite annuo di 600.000 euro, concorrono, alla formazione del reddito complessivo, limitatamente al 50% (e non più al 70%) del loro ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:

- a) i lavoratori si impegnano a risiedere fiscalmente in Italia per almeno quattro anni;
- b) i lavoratori non devono essere stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento;
- c) l'attività lavorativa è prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato;

- d) i lavoratori sono in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dal decreto legislativo n. 108/2021 e dal decreto legislativo n. 206/2007 relativi, rispettivamente, ai titolari di una qualifica professionale superiore e alle professioni regolamentate.

Su quest'ultimo requisito è bene precisare che il decreto legislativo n. 108/2012, che recepisce la Direttiva europea n. 2009/50/CE, ha inserito nel decreto legislativo 25 luglio 1998, n. 286, (recante il «Testo unico delle disposizioni concernenti la disciplina dell'immigrazione e norme sulla condizione dello straniero» T.U.I.) l'articolo 27quater (rubricato "Ingresso e soggiorno per lavoratori altamente qualificati. Rilascio della Carta blu UE") successivamente modificato dal decreto legislativo 18 ottobre 2023, n. 152, che prevede che il requisito dell'alta specializzazione ⁽²⁾ ricorra nelle ipotesi di:

- a) conseguimento di un titolo di istruzione superiore rilasciata da autorità competenti nel Paese dove è stato conseguito che attesti il completamento di un percorso di istruzione superiore di durata almeno triennale e della relativa qualifica professionale superiore, rientrante nei livelli 1, 2 e 3 della classificazione Istat;
- b) possesso dei requisiti previsti dal decreto legislativo n. 206/2007, limitatamente all'esercizio delle professioni ivi regolamentate.
- c) di una qualifica professionale superiore attestata da almeno cinque anni di esperienza professionale di livello paragonabile ai titoli d'istruzione superiori di livello terziario, pertinenti alla professione o al settore specificato nel contratto di lavoro o all'offerta vincolante;
- d) di una qualifica professionale superiore attestata da almeno tre anni di esperienza professionale pertinente acquisita nei sette anni precedenti la presentazione della domanda di Carta blu UE, per quanto riguarda dirigenti e specialisti nel settore delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione di cui alla classificazione ISCO08, n. 133 e n. 25 ⁽³⁾.

⁽²⁾ La norma sopra richiamata riguarda i lavoratori "stranieri" in quanto disciplina le condizioni di ingresso e soggiorno di cittadini di paesi terzi che intendano svolgere in Italia lavori altamente qualificati.

Ai fini dell'applicazione del nuovo regime che, in assenza di specifiche preclusioni poste dalla norma, riguarda sia lavoratori italiani che stranieri, il richiamo alle disposizioni contenute nelle norme sopra citate deve, invece, necessariamente intendersi effettuato solo ai requisiti relativi al possesso, alternativamente, del titolo di istruzione o di una qualificazione professionale, ivi elencati.

L'Agenzia delle Entrate, nelle risposte agli interpelli nn. 70, 71, 72 e 74 pubblicate il 12.03.2025, ha ribadito che l'interpretazione di questa normativa non rientra tra le sue competenze, essendo una questione di natura tecnica gestita da altre amministrazioni.

Tuttavia è stato chiarito che, nonostante il riferimento al D.Lgs. 108/2012 nel D.Lgs. 209/2023, il parametro normativo corretto per la valutazione resta la versione aggiornata del citato art. 27-quater.

³ La risposta all'interpello n. 74/2025 ha confermato che possono beneficiare dell'agevolazione i lavoratori con almeno tre anni di esperienza nel settore delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, in conformità con la classificazione ISCO 08 (codici 133 e 25).

Si precisa che, se il lavoratore presta l'attività lavorativa nel territorio dello Stato in favore dello stesso soggetto presso il quale è stato impiegato all'estero prima del trasferimento oppure in favore di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo, il requisito minimo di permanenza all'estero è di:

- 6 periodi di imposta, se il lavoratore non è stato in precedenza impiegato in Italia;
- 7 periodi di imposta, se il lavoratore – prima del suo trasferimento all'estero – è stato impiegato in Italia ⁽⁴⁾.

Di particolare interesse, seppur inferiore rispetto al passato, è che è prevista una maggiore detassazione, pari al 60%, per il lavoratore che si trasferisce in Italia con un figlio minore o in caso di nascita con un figlio ovvero di adozione di un minore di età durante il periodo di fruizione del regime.

In tale caso il beneficio in parola è fruito a partire dal periodo d'imposta in corso al momento della nascita o dell'adozione e per il tempo residuo di fruibilità dell'agevolazione, purché, durante il periodo di fruizione del regime da parte del lavoratore, il figlio minore di età, ovvero il minore adottato, sia anch'egli residente nel territorio dello Stato.

Inoltre, è prevista una particolare deroga in materia di acquisto di un bene immobile: limitatamente ai soggetti che hanno trasferito la propria residenza anagrafica nell'anno 2024 le disposizioni del regime impatriati si applicano per ulteriori tre periodi d'imposta nel caso in cui il contribuente è divenuto proprietario, entro la data del 31 dicembre 2023 e, comunque, nei dodici mesi precedenti al trasferimento, di un'unità immobiliare di tipo residenziale adibita ad abitazione principale in Italia.

In tale caso i redditi che possono godere dell'agevolazione, negli ulteriori tre periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare.

Non viene, infine, riproposta la maggiorazione dell'agevolazione (consistente nella detassazione del 90% del reddito) per i lavoratori impatriati che si trasferiscono nelle regioni del Mezzogiorno né è possibile svolgere, per ampi periodi, il lavoro in modalità “smart working” poiché è espressamente richiesto che l'attività lavorativa sia prestata per la maggior parte del periodo d'imposta.

Infine, è bene rammentare che il vecchio regime dei lavoratori impatriati continua a trovare applicazione nei confronti dei soggetti che hanno trasferito la loro residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023.

In estrema sintesi, il nuovo regime richiede:

⁽⁴⁾ Sul periodo di permanenza all'estero ai fini dell'applicazione del regime agevolativo si veda la recente risposta dell'agenzia delle entrate n. 72/2025.

- Una permanenza estera, in termini di residenza, di maggiore durata rispetto al passato, durata peraltro fissata in modo crescente laddove l'agevolazione nella sua versione in vigore dal 2024 dovesse riguardare un lavoratore "distaccato";
- Una durata complessiva di cinque periodi d'imposta prorogabili soltanto a particolari condizioni per le residenze acquisite nel 2024 e l'impegno al mantenimento della residenza in Italia, post rientro, per almeno quattro anni. Laddove manchi questa condizione, si provvede al recupero dell'agevolazione fruita maggiorata degli interessi ma senza applicazione delle sanzioni;
- Posto che il tetto dell'agevolazione è fissato al 50% con un tetto massimo di redditi di lavoro dipendente, assimilato ovvero autonomo pari a 600.000 euro, la percentuale di imponibilità scende al 40% (con una previsione, dunque, di maggior favore) in relazione all'ipotesi in cui il lavoratore abbia uno o più figli minori.

In generale, inoltre, va ricordato come l'agevolazione possa essere fruita esclusivamente in relazione alle posizioni di soggetti specializzati e altamente qualificati.

REGIME FISCALE DEI NEO RESIDENTI

L'art. 24-bis del Tuir (Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia) prevede una tassazione forfetaria pari ad € 200.000 ⁽⁵⁾ annui esclusivamente sui redditi prodotti all'estero per i soggetti che trasferiscono la residenza nel nostro Paese ⁽⁶⁾ a condizione che non siano stati ivi residenti in almeno nove dei dieci periodi d'imposta che precedono l'inizio del periodo di validità dell'opzione. Sia ai fini della verifica del trasferimento della residenza sia ai fini della verifica del numero dei periodi d'imposta di residenza all'estero, il nuovo art. 24-bis fa riferimento ai criteri di cui all'art. 2,

⁽⁵⁾ Tassazione incrementata da € 100.000 ad € 200.000 dal 10 agosto 2024 art. 2 D.L. 113/2024.

Ciò significa che non sono interessati dalla nuova misura e, quindi, continuano a versare un'imposta sostitutiva pari a euro 100.000:

1. i soggetti che hanno esercitato l'opzione in passato (o che la eserciteranno nel Modello REDDITI 2024 a fronte di un trasferimento di residenza civilistica avvenuto nel 2023);
2. i soggetti che hanno trasferito la propria residenza anagrafica nella prima metà del 2024.

Per i trasferimenti operanti nella seconda metà del 2024, invece, fermo restando che le agevolazioni spetteranno solo nel 2025, coesisteranno due regimi distinti:

1. i soggetti che hanno trasferito la residenza anagrafica entro il 10.8.2024, continueranno a pagare euro 100.000 per ogni anno;
2. per i soggetti, invece, che hanno trasferito la residenza anagrafica dall'11.8.2024, l'imposta sostitutiva sarà raddoppiata.

⁽⁶⁾ La prima condizione richiede il trasferimento della residenza fiscale da un Paese estero in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, del Tuir.

comma 2. Molto importante conservare la documentazione per provare l'effettivo trasferimento della persona fisica in Italia ⁽⁷⁾.

A determinate condizioni il regime può essere esteso anche ai familiari ⁽⁸⁾ del contribuente con il pagamento di una imposta forfetaria di € 25.000 annui. Il regime dei neo-residenti, inoltre, può essere esteso anche ai familiari del contribuente mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva annua pari a euro 25.000 per ciascuno dei familiari interessati, anche in momenti cronologicamente distinti.

L'imposizione forfetaria si applica soltanto ai redditi di fonte estera di cui all'art. 165, comma 2 ⁽⁹⁾ del Tuir che richiama espressamente i redditi elencati nell'art. 23 del Tuir con ulteriori deroghe al principio di territorialità per comprendere tutto il novero dei redditi prodotti all'estero.

La Circolare 23 maggio 2017 n. 17/E chiarisce che il regime sostitutivo si applica anche ai redditi di fonte estera percepiti tramite soggetti interposti anche qualora il soggetto interposto sia residente in Italia. Rientrano nel regime forfetario i redditi delle CFC e i dividendi black list.

Dai redditi di fonte estera sul quale si paga l'imposta forfetaria, il legislatore sottrae, ai fini antielusivi, per i primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione, i redditi prodotti all'estero derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate ex art. 67, comma 1, lett. c), del Tuir. Tali partecipazioni devono essere obbligatoriamente dichiarate.

Trascorso tale termine anche tali redditi saranno attratti al regime forfetario e non vi sarà più l'obbligo di dichiarazione.

In caso di cessione prima della scadenza del quinquennio, il capital gain è assoggettato ad ordinaria imposizione italiana. Per la corretta qualificazione della plusvalenza in caso di cessione c'è molto da dire sulla determinazione del valore fiscale di ingresso ma si rimanda nel caso di successiva vendita.

Decadenza e revoca. Non si prevede una permanenza minima in Italia. Il regime ha carattere temporaneo. Si prevede una durata massima di 15 periodi d'imposta a decorrere da quello in cui acquista validità l'opzione. Non si prevede la possibilità di rinnovo del regime a scadenza. Il contribuente può revocare in qualsiasi momento il regime. Inoltre, sono causa di decadenza l'omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva nei termini previsti dalla legge.

Il provvedimento Agenzia delle Entrate 08/03/2017, n. 47060 dà attuazione al regime di cui all'art. 24-bis Tuir introducendo alcuni chiarimenti significativi.

⁽⁷⁾ Secondo la **Circolare 23 maggio 2017 n. 17/E** "*L'accesso ai regimi agevolativi è consentito, altresì, alle persone fisiche, in grado di vincere la presunzione di residenza in Italia di cui al comma 2-bis dell'articolo 2 del Tuir*".

⁽⁸⁾ Si tratta, in particolare, delle persone tenute all'obbligo degli alimenti elencate nell'articolo 433 del Codice civile.

⁽⁹⁾ "*I redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dell'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato.*"

Il provvedimento precisa che l'opzione si perfeziona con la presentazione della dichiarazione riferita al periodo d'imposta in cui la persona ha trasferito la propria residenza fiscale in Italia, o della dichiarazione riferita al periodo d'imposta successivo. A regime, la persona che trasferisce la residenza in Italia nell'anno X, ma che opta per il regime dei neo-residenti con la dichiarazione relativa al X+1 (presentata nel settembre X+2) beneficia dello stesso dall'anno X+1.

Si precisa inoltre la natura facoltativa dell'interpello. Derogando in modo espresso al richiamato art. 24-bis, comma 3⁽¹⁰⁾ (secondo cui l'opzione "*deve essere esercitata dopo aver ottenuto risposta favorevole a specifica istanza di interpello*"), si precisa invece che ai fini dell'accesso al regime "*il contribuente può presentare una specifica istanza di interpello*". Il sistema viene, quindi, congegnato nel senso per cui la sussistenza delle condizioni per accedere all'agevolazione viene rimessa alla valutazione individuale della persona, la quale può decidere di presentare l'interpello o meno, fermo però restando che l'opzione si perfeziona con la presentazione della dichiarazione.

La "cherry picking clause". Il contribuente può decidere all'atto dell'esercizio dell'opzione, ovvero con successiva modifica della stessa, di non applicare l'imposta sostitutiva forfetaria in relazione ai redditi prodotti in uno o più Stati esteri (cherry picking clause). In tal caso, trovando applicazione per i redditi prodotti negli Stati esclusi dall'opzione il regime ordinario, compete al contribuente anche il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

Non si comprende la ratio della norma dal momento che la rinuncia ad applicare l'imposizione forfetaria ad alcuni paesi non comporterebbe nessun risparmio e costringerebbe il contribuente ad adempiere agli obblighi di monitoraggio fiscale ed al versamento dell'IVIE e dell'IVAFE.

Ulteriori agevolazioni. È prevista l'esenzione da IVAFE e IVIE e l'assenza di obblighi dichiarativi connessi al monitoraggio fiscale. L'esenzione dal quadro RW non vale anche per le partecipazioni qualificate la cui cessione resta imponibile per i primi cinque anni.

Con riferimento all'imposta di successione e a quella sulle donazioni, viene stabilita l'esenzione da imposizione per i beni situati all'estero per le successioni aperte e per le donazioni effettuate durante il periodo di vigenza del regime forfetario. Pertanto, ai fini della determinazione dell'imposta dovuta e dell'applicazione delle franchigie d'imposta previste, rilevano esclusivamente i trasferimenti di beni e diritti esistenti in Italia. Il cherry picking fatto per i redditi si applica anche a tali imposte.

Adempimenti fiscali. L'opzione si perfeziona nella compilazione del quadro NR nella DR relativa al periodo d'imposta in cui il contribuente ha trasferito la residenza fiscale in Italia o nel periodo d'imposta successivo al trasferimento. I contribuenti che non fanno interpello possono esercitare

⁽¹⁰⁾ La Circolare 23 maggio 2017 n. 17/E sostiene che "coerentemente a quanto previsto nell'articolo 5, comma 1, lettera f), del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, l'eventuale istanza di cui al comma 3 dell'articolo 24-bis del Tuir sarà dichiarata inammissibile sia se è in corso un'attività di verifica, sia in caso di accertamento definitivo che attesti la residenza fiscale in Italia del contribuente che pretende di essersi trasferito da un altro Stato".

l'opzione direttamente in DR con obbligo di indicare gli elementi soggettivi e oggettivi richiesti dalla norma e gli elementi contenuti nella check list riportata in DR.

Il contribuente dovrà conservare la documentazione che andrebbe allegata all'istanza di interpello.

BREVI CENNI SUL REGIME OPZIONALE PER I PENSIONATI ESTERI

Infine, un breve cenno su quanto previsto dall'art. 1, comma 273, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, in quale, al fine di destinare maggiori risorse al finanziamento delle università delle Regioni più disagiate del Mezzogiorno ha introdotto un nuovo meccanismo incentivante per le persone fisiche con pensioni estere che trasferiscono la propria residenza fiscale in alcune regioni del sud Italia.

Possono optare per il regime fiscale previsto dall'articolo 24-ter del TUIR le persone fisiche non residenti *«titolari dei redditi da pensione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), erogati da soggetti esteri, che trasferiscono in Italia la propria residenza ai sensi dell'articolo 2, comma 2, in uno dei comuni appartenenti al territorio delle regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, con popolazione non superiore a 20.000 abitanti, e in uno dei comuni con popolazione non superiore a 3.000 abitanti compresi negli allegati 1, 2 e 2-bis al decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229»⁽¹⁾.*

Al riguardo, si precisa che il predetto dato continua ad assumere rilevanza in ciascuno dei periodi d'imposta durante i quali avrà validità l'opzione (complessivamente 10 anni), non rilevando a tal fine eventuali variazioni nel numero degli abitanti verificatesi negli anni successivi, sempreché il contribuente non trasferisca la residenza in altro Comune italiano.

Qualora, invece, il contribuente si trasferisca in altro Comune del Mezzogiorno, resta ferma l'applicazione del regime, sempreché il Comune in cui viene nuovamente fissata la residenza rientri tra i Comuni aventi le caratteristiche previste dalla normativa in esame, alla data del 1° gennaio dell'anno antecedente a quello in cui avviene il trasferimento.

Inoltre si richiede che prima del trasferimento nel territorio dello Stato la persona fisica abbia mantenuto la residenza fiscale all'estero per un periodo di tempo minimo variabile a seconda delle agevolazioni interessata, precisamente il comma 2 precisa che l'opzione in discorso può essere esercitata dalle persone fisiche che non sono state fiscalmente residenti in Italia (sempre ai sensi

⁽¹⁾ Al riguardo, si ricorda che in base all'art. 49, c. 2 lett. A del Tuir, «costituiscono redditi di lavoro dipendente le pensioni di ogni genere e gli assegni ad essi equiparati». Pertanto, per espressa previsione normativa, i redditi da "pensione" sono equiparati a quelli di "lavoro dipendente". Sul punto vedasi i chiarimenti della Circolare ADE n. 21E/20.

dell'articolo 2, comma 2 del TUIR) nei 5 periodi di imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace.

Il richiamo all'articolo 2 del TUIR implica che debba farsi riferimento al concetto di residenza valido ai fini reddituali e quindi si potranno considerare residenti in Italia le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni (184 anno bisestile), sono iscritte nelle analisi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile ⁽¹²⁾.

Lo stesso comma 2 del nuovo articolo, inoltre pone un ulteriore requisito per poter esercitare l'opzione, ossia possono esercitare l'opzione solo le persone fisiche che trasferiscono la residenza da paesi con i quali sono in vigore accordi di cooperazione amministrativa. Su tale aspetto vi è un ulteriore chiarimento al successivo comma 3 dove al nuovo residente italiano viene chiesto di indicare la giurisdizione in cui ha avuto l'ultima residenza prima dell'esercizio dell'opzione. Tale informazione Verrà utilizzata dall'Agenzia delle Entrate in quanto quando il nuovo soggetto evidenzierà i redditi assoggettati a *flat tax* renderà nota la propria situazione reddituale e patrimoniale e tali dati verranno comunicati ai paesi di provenienza con la conseguenza che potranno effettuarsi controlli ed incroci finalizzati alla verifica del rispetto della normativa.

Modalità tassazione opzionale

I contribuenti che intendono avvalersi del regime opzionale sono tenuti ad assoggettare i redditi di qualunque categoria percepiti da fonte estera o prodotti all'estero, a un'imposta sostitutiva dell'IRPEF calcolata forfettariamente con aliquota del 7 per cento per ogni anno d'imposta in cui è valida l'opzione.

- Il versamento dell'imposta deve essere effettuato in un'unica soluzione entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi;
- per l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'imposta sui redditi;
- l'imposta non è deducibile da nessun'altra imposta o contributo.

La norma precisa che i redditi sono individuati secondo i criteri di cui all'art. 165, comma 2, dello stesso T.U.I.R. ⁽¹³⁾.

L'art. 165, comma 2, stabilisce che “i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato”.

⁽¹²⁾ Secondo l'art. 43 del Codice civile la residenza è il luogo di dimora abituale mentre il domicilio e la sede principale dei propri affari e interessi

⁽¹³⁾ Al riguardo, è possibile desumere maggiori chiarimenti dalla circolare n. 17/E/2017 (paragrafo 2).

Viene ripreso, quindi, l'approccio già adottato dall'ordinamento ai fini del credito per le imposte estere, basato sulla lettura "a specchio", secondo cui i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base dei medesimi criteri di collegamento enunciati dall'art. 23 del T.U.I.R. per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato, applicati con un metodo rovesciato.

Si ricorda che, ai sensi della disposizione citata, ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, un reddito è da considerare come prodotto nel territorio dello Stato quando sia possibile stabilirne il collegamento con una fonte produttiva situata in Italia, sulla base di precisi parametri che il legislatore interno ha tipizzato.

Reciprocamente, ai sensi del comma 2 dell'art. 165 del T.U.I.R., un reddito si considera

Il comma 4 precisa che l'opzione è valida per i primi cinque periodi d'imposta successivi a quello in cui diviene efficace.

Il comma 5 stabilisce invece che:

- l'opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia;
- è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta.

Secondo quanto in precedenza affermato ai fini della residenza, un soggetto che si sia trasferito in Italia dopo il 2 luglio (1° luglio nel caso di anno bisestile) non può essere considerato fiscalmente residente per quell'anno, in quanto l'integrazione dei requisiti di radicamento della residenza sarà sempre per un tempo inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta.

Dopo avere precisato che il regime di tassazione in esame impegna per un quinquennio, si ricorda in ogni caso quanto previsto dal comma 7, ove si afferma chiaramente che l'opzione è revocabile dal contribuente. Tale ripensamento opera esclusivamente per il futuro, posto che, in tal caso, sono fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti.

Oltre al caso del ripensamento, la norma menziona anche la casistica della cessazione "non volontaria", fattispecie che si produce qualora:

- sia accertata l'insussistenza dei requisiti previsti oppure, il venir meno degli stessi ⁽¹⁴⁾;
- in ogni caso di omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva nella misura e nei termini previsti ⁽¹⁵⁾.

Anche il mancato assolvimento degli obblighi di versamento è ritenuto causa di decadenza dal particolare regime.

Il medesimo comma 7, infine, afferma che la revoca o la decadenza dal regime precludono l'esercizio di una nuova opzione.

⁽¹⁴⁾ Esempio soggetto privo del requisito della residenza estera nei cinque periodi precedenti.

⁽¹⁵⁾ Un soggetto che decida di trasferire altrove la residenza, oppure che perda (per qualsiasi motivo) la titolarità dei redditi di pensione estera.

Il successivo comma 8 introduce la possibilità di ricomprendere selettivamente, nella tassazione piatta, i redditi prodotti nei vari Stati esteri.

E' infatti possibile manifestare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri, dandone specifica indicazione in sede di esercizio dell'opzione, ovvero con successiva modifica della stessa.

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

Sempre in tema di imposta dovuta e adempimenti connessi, è doveroso segnalare che la Legge n. 145/2018 dedica un ulteriore comma 274, ove è previsto che i soggetti che esercitano l'opzione, per i periodi d'imposta di validità della stessa:

- non sono tenuti agli obblighi di monitoraggio fiscale, essendo pertanto esonerati dalla compilazione del quadro RW del Mod. REDDITI;
- sono esenti dalle imposte IVIE e IVAFE (imposte patrimoniali estere che colpiscono il valore degli immobili esteri e delle attività finanziarie estere), che vengono determinate sempre all'interno del quadro RW per il quale non sussiste obbligo di compilazione.

Si badi, però, che rimane pur sempre l'obbligo di corretta dichiarazione dei redditi in Italia, con la conseguenza che si dovranno comunque analizzare (in ogni caso) i frutti di eventuali depositi all'estero, ove esistenti, dossier titoli ed investimenti, ecc.