

LE INDICAZIONI DELLE ENTRATE- 01 GIUGNO 2017 ORE 06:00

Res non dom: cherry picking con vincoli

Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima Angela Cordasco - Avvocato, Loconte & Partners

IVIE e IVAFE dovute anche per i beni detenuti in Paesi esclusi dall'opzione; restrizioni sul meccanismo del "cherry picking"; precisazioni in materia di estero-vestizione. Sono alcuni tra i chiarimenti più rilevanti resi dall'Agenzia delle Entrate sul tema "res non dom" con la circolare n. 17/E del 2017, dedicata ai regimi agevolativi per persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia. La normativa che riguarda il regime speciale attrattivo, introdotta dalla legge di Bilancio 2017, trova finalmente una puntuale declinazione.

L'Agenzia delle Entrate ha emanato l'attesa circolare (la [n. 17/E/2017](#)) che dirime i dubbi sulle modalità applicative dell'accesso alla nuova disciplina introdotta dall'art 24-*bis* TUIR e relativa al regime di imposizione sostitutiva per i c.d. "**residenti non domiciliati**".

Leggi anche

- [Imposta fissa per i ricchi nuovi residenti: errore o opportunità?](#)
- [Res non dom, interpello facoltativo: quali conseguenze?](#)
- [Neo residenti: aliquote ordinarie per i redditi prodotti in Italia](#)
- [Redditi prodotti all'estero: a chi conviene la flat tax](#)
- [Regime di favore per i neo-residenti: pronte le regole per esercitare l'opzione](#)

Tanti gli aspetti trattati, sulla scorta dei diversi temi posti all'attenzione del Fisco dagli studiosi della materia negli scorsi mesi. Tra questi, ad esempio, si segnala l'**inquadramento dei redditi prodotti** dal soggetto che richiede l'accesso al nuovo regime per **interposta persona**. È il caso, questo, del beneficiario individuato del reddito di un trust.

Egli, invero, non apparirà titolare di una situazione giuridica patrimoniale, ma ne godrà dei relativi effetti, essendo centro di imputazione dei redditi del trust. In virtù del principio della **tassazione per trasparenza**, è stato chiarito che si applicheranno le norme ordinarie previste per le persone fisiche, per cui il possesso per interposta persona di redditi di fonte italiana scontrerà la tassazione ordinaria, mentre il possesso di redditi di fonte estera rientrerà senza ombra di dubbio nell'imposta sostitutiva del regime speciale.

Rassicurazioni, invece, giungono in tema di **estero-vestizione** e, in particolare, per la posizione di tutti quei soggetti che agiscono come centro di scelte di gestione di società estere.

A tal proposito l'Amministrazione Finanziaria si è espressa in via dirimente: la circostanza che questi contribuenti abbiano trasferito la loro residenza fiscale in Italia, optando per il regime forfettario, non è sufficiente per attrarre in Italia anche la residenza della società estera. Questa situazione assume rilievo solo nel caso in cui, oltre al soggetto che si qualifica come "res non dom" italiano, il centro gestorio sia costituito anche da altri individui fiscalmente residenti in Italia e non rientrati nel regime speciale: in tale caso si verificherà l'ipotesi attrattiva.

Un altro tema importante affrontato dal documento di prassi, che delude tuttavia le aspettative

dei neo residenti, è relativo al versamento delle imposte patrimoniali in relazione ai beni detenuti nelle giurisdizioni escluse dall'opzione (mediante il c.d. meccanismo del **cherry picking**).

Dal tenore letterale della norma, infatti, i cultori della materia avevano dedotto, durante gli scorsi mesi, che IVIE ed IVAFE non erano dovuti neanche in relazione agli asset esclusi dal regime, in quanto l'art. 24-*bis* dispone che "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", contemplando, in tal senso, soltanto l'ambito reddituale e non anche quello patrimoniale.

L'Agenzia delle Entrate, invece, puntualizza che l'esenzione sia dall'obbligo del monitoraggio sia dal pagamento di IVIE ed IVAFE riguarda **solo le giurisdizioni comprese nell'opzione**. Per tutte quelle escluse, invece, rimangono in vigore gli adempimenti ordinari previsti dalla legge.

Sempre in materia di "cherry picking", invece, l'intervento della circolare n. 17/E/2017 è utile a chiarire come opera il meccanismo dell'esclusione di determinati Stati dal regime:

L'Amministrazione Finanziaria, infatti, ha precisato che le giurisdizioni che si sono escluse dall'opzione non possono più essere reintegrate ai fini dell'imposizione forfettaria dei redditi.

Pertanto, sebbene di anno in anno il contribuente potrà decidere di escludere nuovi Paesi dal regime e di assoggettare i relativi redditi ad imposizione ordinaria, non potrà più tornare e reinserirli nell'opzione.

L'Agenzia, invero, ponendo dei **vincoli all'attività di "pianificazione"** del neo residente, ha probabilmente voluto prevenire quei fenomeni elusivi che si sarebbero verificati se ogni anno il soggetto che gode del regime agevolato avesse la piena facoltà di escludere e reintrodurre le giurisdizioni in cui detiene gli asset, a seconda della mera convenienza economica e del carico fiscale previsto.

Infine, in relazione all'ambito soggettivo di applicazione della norma, è stato puntualizzato nella circolare delle Entrate che l'**istanza di accesso** è ritenuta **inammissibile** sia se è in corso un'attività di verifica sia se è stata accertata la residenza fiscale in Italia del contribuente che pretende di essersi trasferito da un altro Stato.