

Res non dom e residenza: opportunità e rischi

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

Severa sul cherry picking, con la circolare n. 17/E del 2017 l'Agenzia delle Entrate si pronuncia anche in merito alla residenza dei res non dom ai fini dei Trattati contro le doppie imposizioni: nella scelta dei Paesi da includere o lasciare fuori dal forfait, oltre al rischio di doppia imposizione fiscale occorre anche esaminare l'eventualità che l'intera Convenzione contro le doppie imposizioni non si applichi. Diventa, quindi, sempre più necessaria una attenta valutazione sulle giurisdizioni da escludere. L'Agenzia delle Entrate sembra, inoltre, aprire la strada dell'esenzione anche alle donazioni indirette di beni esteri.

Il **cherry picking** assume un'importanza sostanziale nella valutazione della convenienza del regime di imposizione speciale per i **nuovi residenti italiani**, soprattutto a seguito della pronuncia particolarmente severa dell'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 17/E del 2017, secondo la quale le giurisdizioni che sono state escluse dall'opzione non potranno più essere reintegrate ai fini dell'imposizione sostitutiva.

Leggi anche

- [Res non dom: cherry picking con vincoli](#)
- [Lavoratori impatriati: restano i dubbi sulla "residenza estera"](#)
- [Trasferire la residenza in Italia: quando conviene?](#)

Nella scelta dei Paesi da includere o lasciare fuori dal forfait, oltre al rischio di doppia imposizione fiscale occorre anche esaminare l'eventualità che l'intera Convenzione contro le doppie imposizioni non si applichi.

Ma facciamo un passo indietro.

I c.d. Paperoni che decidono di trasferire in Italia la loro **residenza fiscale** ai sensi dell'art. 24-*bis* TUIR, per beneficiare del nuovo regime impositivo a carattere forfetario per i redditi realizzati all'estero, devono procedere ad un'attenta **analisi di opportunità economica** per assicurarsi che l'esercizio dell'opzione comporti un **reale vantaggio**.

Infatti, i nuovi **res non dom** che intendono avvalersi dell'imposta fissa sui redditi prodotti all'estero, devono considerare che ai 100.000 euro per ogni periodo d'imposta di validità dell'opzione dovrà essere sommata l'ordinaria tassazione IRPEF per i redditi di fonte italiana, nonché le eventuali imposte dovute nello Stato estero.

Il fenomeno della **doppia imposizione** dovrà essere valutato, quindi, caso per caso a seguito dello studio della Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e la giurisdizione estera fonte di reddito. Ciò che si vuole limitare è l'erosione del beneficio fiscale garantito al nuovo contribuente italiano, il quale - indipendentemente dal valore dei redditi realizzati all'estero - sconta l'imposizione forfetaria annuale.

Le Convenzioni contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e gli Stati esteri prevedono meccanismi per l'eliminazione della duplicazione d'imposta qualora lo stesso reddito sia tassato sia nello Stato della fonte, sia nello Stato di residenza della persona fisica. Talvolta

però sono gli stessi meccanismi a circoscrivere la possibilità di eliminare la doppia tassazione o, comunque, a non neutralizzarne totalmente il rischio.

Vi è però un ulteriore possibile scenario: la Convenzione contro le doppie imposizioni non risulta applicabile proprio in conseguenza dell'opzione per il nuovo regime forfetario.

È ciò che accade per i **redditi realizzati in Svizzera**.

Com'è noto, i Trattati contro le doppie imposizioni prevedono delle limitazioni alla loro applicabilità, che in taluni casi, come nel caso particolare del Trattato sottoscritto tra Italia e Svizzera, riguardano l'assoggettamento del reddito a tassazione sostitutiva o forfetaria in Italia.

In particolare l'art. 4, par. 5, lettera b) della Convenzione nega *ab origine* la residenza ai fini convenzionali alla persona fisica "che non è assoggettata alle imposte generalmente riscosse nello Stato contraente, di cui sarebbe residente secondo le disposizioni che precedono, per tutti i redditi generalmente imponibili secondo la legislazione fiscale di questo Stato e provenienti dall'altro Stato contraente".

Si pone un problema interpretativo del termine "**generalmente**", poiché è ciò che determina l'ambito soggettivo di applicazione della Convenzione. Esse potrebbe assumere un connotato di natura oggettiva riferito all'imposizione "generalmente" applicata nell'accezione di "ordinariamente" applicata e, quindi parrebbe possibile affermare che la Convenzione non si applica per i soggetti che decideranno di optare per il regime forfetario relativamente ai redditi di fonte elvetica, in quanto essi scontano una tassazione forfetaria.

Diversamente, se si riferisse l'avverbio "generalmente" ai soggetti, l'interpretazione dovrebbe essere che i soggetti generalmente assoggettati ad imposizione si considerano residenti ai fini convenzionali.

Nella circolare n. 17/E/2017, l'Agenzia sembra percorrere la seconda ipotesi.

Al paragrafo 7 del documento di prassi, infatti, considera residenti ai fini convenzionali anche i soggetti neo contribuenti italiani in regime speciale sulla base del fatto che la totalità dei loro redditi sconta le imposte in Italia: quelli di fonte italiana, nonché quelli provenienti da fonte estera esclusa attraverso il cherry picking, in misura ordinaria e quelli esteri inclusi nell'opzione ad imposta sostitutiva. Posto tuttavia che i meccanismi di applicabilità della Convenzione non possono essere riconsiderati se non per volontà delle parti contraenti, si auspica un chiarimento da parte dell'Agenzia su tale tema.

Imposta sulle successioni e donazioni

Sul fronte dell'imposta sulle successioni e donazioni arrivano **notizie confortanti** per chi è interessato al trasferimento in Italia.

Sin dall'emanazione della normativa introdotta con l'art. 24-*bis* TUIR aleggiava il dubbio sulla portata del termine "donazioni" con riferimento alla tassazione di quelle effettuate in regime di opzione per le quali l'imposta è dovuta limitatamente ai beni ed ai diritti esistenti in Italia al momento della donazione stessa.

La circolare si è espressa chiaramente, ricomprendendo **tutti gli atti tra vivi imponibili** secondo il Testo unico delle imposte di successione e donazione. Anche i **vincoli di destinazione**, come gli atti di **trasferimenti di beni ad un trust** rientrano dunque nell'alveo della normativa.

Una linea interpretativa di una portata decisamente ampia, che porta a pensare che anche le donazioni indirette aventi ad oggetto beni esteri vadano esenti da imposta di donazione.

Leggi anche

- [Imposta fissa per i ricchi nuovi residenti: errore o opportunità?](#)
- [Regime di favore per i neo-residenti: pronte le regole per esercitare l'opzione](#)

- 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