

GESTIONE DEI PATRIMONI - 25 GENNAIO 2017 ORE 06:00

Res non dom italiano: nuovo regime speciale di residenza ed imposizione

di Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi LUM "Jean Monnet"
Francesca Paulon - Avvocato, Loconte & Partners

La legge di Bilancio 2017 introduce il regime di imposizione forfettaria resident non domiciled - res non dom anche nel nostro Paese, con l'obiettivo di attrarre nuovi capitali esteri in Italia. Deroga al world wide principle per i soggetti, cittadini italiani e non, che trasferiranno la residenza fiscale nel territorio nazionale optando per il nuovo regime di imposizione sostitutiva dell'IRPEF. Quantum ridotto a 1/4 per i familiari del neo-contribuente che decideranno di aderire. Niente IVIE, IVAFE e obblighi monitoraggio fiscale, estensione della no tax area sui redditi da lavoro dipendente e autonomo. Chi saranno gli High net worth individuals che sposteranno la residenza?

La legge di Bilancio 2017 (legge n. 232 del 2016) ha introdotto l'art. 24-*bis* del TUIR, disciplinante un nuovo regime per i soggetti c.d. **res non dom** in Italia. Sebbene ispirata alle esperienze "res non domiciled" già da tempo presenti in alcune giurisdizioni estere, tra le quali UK, Malta, Portogallo, la normativa italiana si discosta sensibilmente da tali modelli prevedendo un **nuovo regime di residenza fiscale e di imposizione** non basata sulla remittance.

Leggi anche

- Legge di Bilancio 2017: al test una nuova nozione di residenza fiscale
- Legge di Bilancio 2017: residenza fiscale italiana più attraente

La norma si pone, infatti, come **deroga al world wide principle**, prevedendo un **regime opzionale di imposizione "alternativa"** ai fini IRPEF per i redditi prodotti all'estero da parte di soggetti non residenti, i quali trasferiscano (o ri-trasferiscano) la loro residenza ai sensi dell'art.2, comma 2, TUIR in Italia.

Quali requisiti?

I **criteri di accesso** al regime beneficiale richiedono che tali soggetti non siano stati residenti, ai sensi dell'art. 2, comma 2, TUIR, in Italia per almeno 9 anni nei dieci periodi di imposta precedenti.

Inoltre, è condizione preliminare necessaria la presentazione di una specifica istanza di **interpello "probatorio"** (art. 11, comma 1, lettera b, legge n. 212/2000), alla quale l'Agenzia delle Entrate sarà tenuta a rispondere entro il termine massimo di 120 giorni.

Solo una risposta affermativa al ruling preventivo (si rammenta che il silenzio dell'Amministrazione equivale a condivisione) dà diritto ad esercitare l'opzione per l'applicazione del regime forfettario.

L'**opzione** deve essere obbligatoriamente espressa, indicando anche le giurisdizioni in cui il soggetto neo-residente ha avuto la sua ultima residenza fiscale, entro il termine della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza e sarà efficace a decorrere dal medesimo periodo d'imposta.

Imposizione alternativa

Una volta ottenuto il parere favorevole dell'Amministrazione ed esercitata l'opzione, tutti i redditi (**escluse le plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate** - art. 67, comma1, lettera c, TUIR - realizzate nei primi 5 anni di validità dell'opzione, che rimangono assoggettate a tassazione ordinaria - 49,72%) prodotti nei Paesi inclusi nell'istanza di interpello sconteranno, per un periodo massimo di 15 anni, un'imposta sostitutiva determinata su base forfettaria, pari a 100.000 euro da versare in un'unica soluzione entro l'ordinaria scadenza del saldo IRPEF.

Sarà quindi fondamentale pianificare con il proprio consulente fiscale **quali giurisdizioni includere** (cd. **cherry picking**), nonché valutare la possibilità di estendere l'opzione anche ai propri **familiari** in termini di opportunità e convenienza economica, anche ai fini di ottenere una risposta positiva da parte dell'Agenzia.

La normativa infatti prevede un importo ridotto, pari a 25.000 euro per ciascun periodo di imposta per ogni familiare che soddisfi i requisiti di accesso al regime opzionale e venga incluso nell'istanza di interpello. Tra l'altro, parrebbe interessante un approfondimento circa il trattamento di familiari minorenni residenti all'estero e titolari di importanti redditi esteri, nell'ipotesi in cui il genitore decida di beneficiare del regime agevolato in parola.

L'opzione potrà essere revocata volontariamente dal contribuente, il quale in ogni caso decadrà dal beneficio per carente o omesso versamento dell'imposta, nonché per perdita dei requisiti. Importante è notare che la **revoca** o la **decadenza** dal regime da parte del soggetto principale, si estende anche ai familiari, ma non il contrario.

Tanto la revoca volontaria quanto la decadenza precludono l'esercizio di una nuova opzione.

Interessante sarà capire come l'Amministrazione regolerà la procedura applicativa per l'esercizio, la revoca ma anche per la modifica dell'opzione (è infatti previsto che in corso d'opera si possa decidere di escludere una o più giurisdizioni estere dal regime forfettario, ma nulla viene detto per il caso opposto). Bisognerà attendere il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, che dovrà essere emanato entro 90 giorni dall'entrata in vigore della normativa e, quindi, entro il prossimo 1 aprile.

Altri vantaggi

I soggetti beneficiari del nuovo regime godranno anche dell'**esonero** dagli obblighi relativi al **monitoraggio fiscale**, nonché dal versamento dell'**IVIE** e dell'**IVAFE**.

Di importanza rilevante risulta l'**esenzione dalle imposte sulle successioni e donazioni**, aperte o effettuate in corso di validità del regime opzionale, dei beni esistenti al di fuori dal territorio italiano in quel momento.

L'attrazione dei cd. high net worth individuals in Italia dovrebbe altresì essere incentivata dall'**ampliamento** al 50% della **no tax area** del reddito da lavoro dipendente o autonomo prestato sul territorio nazionale, grazie alla modifica dell'art. 16, D.Lgs. n. 147/2015.

Infine è doveroso segnalare che per aumentare l'appeal dei trasferimenti nel nostro Paese (soprattutto pensando ai soggetti extra UE), a corollario delle agevolazioni fiscali, è stato anche previsto un regime premiale di ingresso e soggiorno per periodi di oltre 3 mesi e di durata biennale (rinnovabile, a determinate condizioni, per ulteriori 3 anni).