

Le precisazioni dell'Agenzia delle entrate nella circ. 17/E sul nuovo regime agevolato

Neo-residenti a tutti gli effetti Salve le Convenzioni contro le doppie imposizioni

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E ANGELA CORDASCO

«neo-residenti» sono considerati residenti anche ai fini convenzionali. L'Agenzia delle entrate chiarisce, con la nuova circolare 17/E, i dubbi sorti in merito all'applicabilità delle Convenzioni contro le doppie imposizioni anche per chi usufruisce del nuovo regime di imposizione sostitutiva, introdotto per i c.d. «Paperoni» dall'art. 24-bis del Tuir.

Il dubbio, in verità, era sorto proprio in virtù dell'analisi e interpretazione della norma convenzionale.

L'art. 4 del Modello Ocse, a cui si ispirano la maggior parte delle Convenzioni stipulate tra l'Italia e i vari Paesi contraenti, prevede, infatti, che non può essere considerata residente una persona che è assoggettata a imposizione soltanto per il reddito derivante da fonti situate in detto Stato, o per il patrimonio ivi detenuto.

A una prima analisi, dunque, la norma sembrerebbe escludere tutti i contribuenti che sono assoggettati a tassazione solo su base territoriale. Tale affermazione, tuttavia, viene chiaramente smentita, innanzitutto dal paragrafo 8.3 del Commentario all'art. 4 del Modello Ocse e poi anche dalla circolare 17/E, pubblicata dall'Agenzia delle entrate lo scorso 23 maggio.

In quest'ultimo documento, infatti, che richiama il commento all'art. 4, l'Agenzia precisa che la previsione deve essere letta alla luce del suo oggetto e del suo scopo, ossia quello di escludere dal perimetro di applicazione della norma solo le persone che non sono assoggettate a tassazione piena e comprensiva in uno Stato («comprehensive taxation» or «full liability to tax», così come specificato dal Commentario). A sostegno di ciò, il Commentario in seguito specifica che si considera «liable to a comprehensive taxation» anche un soggetto che potenzialmente è imponibile in uno Stato, tuttavia, per determinati motivi di esenzione espressamente previsti dalla normativa domestica, non è assoggettato a tassazione (cio che accade, per esempio, per le Onlus).

Pertanto, continua l'Agenzia nella circolare, con riferimento alla nuova figura introdotta dall'art. 24-bis del Tuir, i nuovi

La Convenzione Italia-Svizzera	
Articolo 4, comma 1, del Modello Ocse	Non si considerano residenti le persone che sono imponibili in questo Stato solo per i redditi ivi prodotti o per il patrimonio che posseggono in detto Stato
Articolo 4, comma 5, lett. b) della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Svizzera	Non è considerata «residente» ai fini convenzionali la persona 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»
Le interpretazioni possibili dell'avverbio «generalmente»	Accezione oggettiva: imposizione «ordinariamente» applicata. Accezione soggettiva: deve riferirsi ai soggetti, a significare «i soggetti generalmente assoggettati ad imposizione»
La Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017	Considera residenti ai fini convenzionali anche i neo contribuenti italiani che esercitano l'opzione, in quanto la totalità dei loro redditi sconterebbe le imposte in Italia.

residenti, essendo assoggettati a imposizione ordinaria sui redditi Italia e a imposizione sostitutiva sui redditi prodotti all'estero, rientrano nella categoria delle persone soggette a tassazione comprensiva in Italia e, perciò, sono da considerare, ai fini convenzionali, residenti a tutti gli effetti.

A fortiori, l'Amministrazione finanziaria ricorda anche che, così come previsto dallo stesso art. 24-bis, i redditi prodotti nelle giurisdizioni estere che volontariamente sono state escluse dall'opzione, mediante il meccanismo del c.d. «cherry picking» sono assoggettati a imposizione ordinaria in Italia. Motivo in più per considerare questi soggetti «fully liable to tax».

prevede che non è considerata «residente» ai fini convenzionali la persona 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».

Sembrerebbe, dunque, che la norma escluda dall'ambito di applicazione dell'intera convenzione tutti quei contribuenti che non subiscono tassazione sui redditi ai sensi della normativa tributaria interna. Come si pone, in tale contesto, l'agevolazione prevista per i nuovi residenti?

Sul tema è necessario fare un paio di considerazioni di carattere interpretativo. La prima, già analizzata in passato da alcuni cultori della materia, concerne l'avverbio «generalmente». Se lo si leggesse nell'accezione di «ordinariamente», si potrebbe giungere alla conclusione che la Convenzione non si applica per i soggetti che optano per il regime sostitutivo, relativamente ai redditi di fonte

elvetica, in quanto essi scontano in Italia una tassazione forfettaria sui redditi esteri, e, quindi, non sono assoggettati a tutte le imposte ordinariamente applicate.

Al contrario, qualora, il termine «generalmente» si riferisce proprio ai soggetti destinatari della norma, si potrebbe

facilmente dedurre che essi, in qualità di persone generalmente assoggettate a imposizione in Italia, si considerano residenti ai fini convenzionali. La seconda considerazione si ricollega a quanto esplicitato dall'Agenzia delle entrate nella circolare 17/E con riferimento all'art. 4 del modello Ocse, di cui si è già detto. Infatti, il neo-residente che opta per il regime di imposizione sostitutiva, a detta dell'Amministrazione stessa, si considera «fully liable to tax» in Italia, in quanto assoggettato a imposizione sia sui redditi italiani sia su quelli di fonte estera, e quindi egli non rientra nella previsione dell'art. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera, che esclude solo i contribuenti non assoggettati a tassazione sui redditi generalmente imponibili ai sensi della normativa interna.

Ciò farebbe tirare un respiro di sollievo ai c.d. «high net worth individuals» che avevano valutato di trasferirsi dalla Svizzera in Italia per usufruire della nuova norma agevolativa. Tuttavia, sul punto è

auspicabile un chiarimento più circostanziato da parte dell'Agenzia delle entrate.

I benefici dell'applicazione della Convenzione sono legati, invero, soprattutto alla possibilità, per chi decide di escludere alcune giurisdizioni dall'opzione prevista dall'art. 24-bis del Tuir, di recuperare il credito d'imposta in Italia per l'eventuale doppia imposizione sullo stesso reddito.

I nuovi «res non dom», infatti, devono considerare che ai 100 mila euro per ogni periodo d'imposta di validità dell'opzione dovranno essere sommate le eventuali imposte dovute nello Stato estero. La doppia tassazione sicuramente non potrà essere neutralizzata se le giurisdizioni estere rientrano nel regime forfettario, ma la stessa potrà, invece, essere in qualche modo bilanciata mediante il recupero del credito d'imposta se il contribuente decidesse di escludere tali Stati dalla «flat tax» e assoggettare i relativi redditi a imposizione ordinaria in Italia.

Di qui il ruolo determinante del meccanismo del «cherry picking» e del suo corretto utilizzo. Il beneficio fiscale garantito dall'imposta fissa di 100 mila euro sui redditi prodotti all'estero potrebbe essere completamente eroso dalla doppia imposizione subita e, pertanto, diventa fondamentale e imprescindibile operare, prima di inoltrare la richiesta di accesso al regime, una meticolosa valutazione dell'impatto fiscale della nuova norma.

Sempre a proposito di «cherry picking», occorre evidenziare inoltre che la circolare 17/E ha apportato una restrizione all'utilizzo di questo strumento. 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.

Di conseguenza, pur essendo possibile per il contribuente decidere di anno in anno di escludere nuovi Paesi dal regime e di assoggettare i relativi redditi a imposizione ordinaria, egli non potrà più tornare indietro e reinserirli nell'opzione.

Lo scopo di tale limitazione, invero, può essere ravvisato proprio nella volontà, da parte dell'Agenzia delle entrate, di 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.

