IL REGIME DEI NEO-RESIDENTI EX ART. 24-BIS DEL TUIR:

ALCUNI TEMI DI INTERESSE

Andrea Isola – Avvocato tributarista

22 giugno 2017

INDICE

1. Sulla costituzionalità dell'art. 24-bis del Tuir
2. Sulla residenza fiscale e sui soggetti interessati dall'art. 24-bis del TUIR
3. Sui redditi prodotti all'estero
4. Il mondo del private equity
5. Sulla facoltatività nella scelta dell'interpello
6. Sui regimi fiscali esteri

1. Sulla Costituzionalità dell'art. 24-bis del Tuir

- Secondo diversi commentatori, il nuovo regime di cui all'art. 24-bis del Tuir **potrebbe ledere i principi costituzionali di cui all'art. 3 (principio di eguaglianza) e 53 della Costituzione (principio di capacità contributiva)**

1. Sulla Costituzionalità dell'art. 24-bis del Tuir

- L'incostituzionalità dell'art 24-bis del Tuir discenderebbe da:
  - prelievo indipendente dal reddito percepito;
  - possibilità di usufruire di detrazioni concesse per i redditi non elevati;
  - agevolazione concessa per un periodo temporale molto lungo (15 anni);
  - possibilità di revocare in qualsiasi momento e senza conseguenze il regime;
  - il neo-residente non ha alcuna convenienza a trasferire le sue fonti di reddito in Italia.

1. Sulla Costituzionalità dell'art. 24-bis del Tuir

- Il nuovo regime potrebbe invece superare il giudizio di costituzionalità, sulla base di quanto già affermato dalla Corte Costituzionale con riguardo ad altre agevolazioni fiscali:
  - un'unica e comune unità di misura **non esprime necessariamente un'identica capacità contributiva,** dato che la produzione dello stesso valore può essere costato differentemente in quanto a sforzi e impegni;
  - rientra nella discrezionalità del Legislatore limitare ad alcuni soggetti determinate **agevolazioni fiscali temporanee**, in vista di specifiche esigenze di politica economica e sociale;

1. SULLA COSTITUZIONALITÀ DELL'ART. 24-BIS DEL TUIR

- l'introduzione dell'imposta forfettaria tiene conto:
  a) delle **necessità e difficoltà dell'economia nazionale e del reperimento dello stesso gettito,** presso soggetti che non verrebbero altrimenti in Italia; e
  b) del fatto che si tratta di soggetti con un'alta **capacità di spesa che possono aumentare i consumi nazionali**

2. SULLA RESIDENZA FISCALE E SUI SOGGETTI INTERESSATI DALL'ART. 24-BIS DEL TUIR

- Due **temi di interesse**:
  - la **residenza fiscale** ai fini dell'art. 24-bis del Tuir;
  - la residenza fiscale ai fini dell'art. 24-bis del Tuir e il rapporto con le **Convenzioni contro le doppie imposizioni.**

2. SULLA RESIDENZA FISCALE AI FINI DELL'ART. 24-BIS DEL TUIR

- **Lo scopo dell'art. 24-bis del Tuir:**
  favorire l'ingresso di **significativi investimenti in Italia**, anche preordinati ad accrescere i livelli occupazionali

- **I presupposti** dell'art. **24-bis del Tuir**:
  - instaurazione di un **collegamento sostanziale** con il territorio dello Stato;
  - **interazione effettiva** con la realtà italiana;

Lo scopo e i presupposti dell'art. 24-bis del Tuir **rilevano probabilmente anche ai fini della costituzionalità** del regime agevolativo

2. SULLA RESIDENZA FISCALE AI FINI DELL'ART. 24-BIS DEL TUIR

- **Specifiche condizioni:**
  - Persona fisica che **alternativamente**:
    - trasferisce la **dimora abituale** in Italia (art. 43 c.c.);
    - trasferisce la **sede principale** dei propri affari e interessi in Italia (art. 43 c.c.);
    - si iscrive **nell'anagrafe della popolazione residente.**

2. SULLA RESIDENZA FISCALE AI FINI DELL'ART. 24-BIS DEL TUIR

- **I soggetti più interessati** a tale normativa sono tutti coloro i quali hanno intenzione di **stabilire legami personali (in termini di presenza fisica o di interessi personali ed economici) di una certa durata e valore in Italia.** Si osserva che l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente in Italia è **soggetta a controlli da parte delle autorità comunali competenti** (D.P.R. 223 del 30 maggio 1989).

- Sotto altro punto di vista, il neo-residente **non è incentivato a riportare le somme in Italia** per evitare la tassazione di redditi "divenuti" italiani

2. SULLA RESIDENZA FISCALE AI FINI DELL'ART. 24-BIS DEL TUIR

- E' una normativa capace di attrarre quale categoria di soggetti? I Calciatori? **Probabilmente no, mentre potrebbe attrarre manager dei fondi di private equity esteri; cantanti; tennisti,piloti di formula1, etc.**
- Il Legislatore richiede che il neo-residente **trascorra in Italia più di 183 giorni l'anno,** ma non è interessato a **conoscere la localizzazione e l'origine del patrimonio estero** (fatta eccezione per le partecipazioni qualificate per i primi cinque anni)
- L'applicazione dello scambio automatico di informazioni è limitato allo Stato di provenienza del neo-residente, ma **non è applicato con lo Stato in cui si trova il patrimonio estero** (qualora questo sia ubicato in uno Stato diverso da quello di ultima residenza)

2. SULLA RESIDENZA FISCALE AI FINI DELL'ART. 24-BIS DEL TUIR

- Il neo-residente **potrà programmare l'incasso del proprio reddito in Italia e subito dopo ri-trasferirsi all'estero** (v. ad esempio il caso di colui che deve incassare un'importante liquidazione, o un risarcimento danni tassabile nel Paese di origine; oppure un'importante cessione con emersione di plusvalenza; ecc...). In ogni caso, l'operazione di trasferimento di residenza e incasso del reddito **non potrebbe essere qualificata in Italia come operazione «abusiva» (Ma nel paese di provenienza?)**

2. SULLA RESIDENZA FISCALE AI FINI DELL'ART. 24-BIS DEL TUIR E LE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

- Ai fini della determinazione della residenza occorre considerare **esclusivamente l'art. 2 del TUIR** e **non le Convenzioni contro le doppie imposizioni** (per es. lo *split year* previsto nella Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Germania è irrilevante ai fini dell'art. 24-*bis* del Tuir, in quanto l'art. 2 del Tuir non prevede lo status di residente per una frazione di anno)
- La **non applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni è altresì dimostrata** dalla circostanza che chi si è in passato trasferito all'estero, senza mai cancellarsi dall'anagrafe della popolazione residente, non può accedere al regime di cui all'art. 24-*bis* del Tuir

2. LA RESIDENZA FISCALE AI FINI DELL'ART. 24-BIS DEL TUIR E LE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

- La nozione di residenza, ai fini Convenzionali, potrà essere utilizzata solamente ai fini dell'applicazione di esenzioni o riduzione delle ritenute ai redditi erogati **dal** Paese estero ed incassati dal neo-residente. Il Modello di Convenzione definisce «*residenti*» coloro che:
  - sono **potenzialmente** assoggettati a imposizione su base mondiale;
  - **non sono assoggettati a imposizione esclusivamente** con riferimento ai redditi prodotti nello Stato contraente;
- Attenzione alle Convenzioni che prevedono delle espresse **clausole di esclusione** (v. Convenzione con gli USA), oppure a quelle che qualificano il «*residente*» come colui che è assoggettato alle imposte **generalmente riscosse** secondo la legislazione nazionale

3. SUI REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO

- Secondo la Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, i redditi di fonte estera sono quelli che, ai sensi dell'articolo 165 del TUIR, **non sono generati direttamente o indirettamente in Italia**, quali:

  - **Redditi fondiari** derivanti da fabbricati e terreni **situati all'estero;**

  - **Redditi di capitale corrisposti** da Stati esteri o da soggetti non residenti - linee guida della Circolare n. 207 del 26 ottobre 1999: (a) adempimento obbligo contrattuale assunto; (b) sostenimento dell'onere

3. SUI REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO

- **Redditi di lavoro dipendente prestati all'estero** ⟶ assegnazione di stock option anche dopo il trasferimento in Italia; erogazione sostitutiva di reddito di lavoro dipendente o assimilati

- **Redditi d'impresa** derivanti da **attività svolte all'estero** anche in assenza di stabili organizzazioni - inclusi i redditi da CFC, nonché quegli elementi di reddito che nello Stato della fonte estera sono soggetti a tassazione isolata (dividendi, interessi e royalties) e che secondo la normativa nazionale sono redditi d'impresa (v. Risoluzione n. 69/E del 1° giugno 2005)

3. SUI REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO

- **Redditi diversi** derivanti da **attività svolte all'estero** e da **beni** che si trovano all'estero ⟶ nella definizione di «*beni*» rientrano i titoli di natura azionaria ed obbligazionaria (le plusvalenze da cessione di partecipazioni in società residenti si considerano sempre prodotte in Italia, tranne quelle non qualificate in società italiane quotate); i titoli e i diritti rappresentativi della partecipazione in società non residenti che si trovano in Italia, producono redditi territorialmente rilevanti in Italia - v. detenzione di partecipazioni presso una fiduciaria);

- **Reddito imputato per trasparenza** da enti non soggetti passivi di imposta all'estero (v. partnership) ⟶ sono sempre qualificati come prodotti all'estero (attenzione alle società interposte)

3. SUI REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO

- **Redditi di lavoro autonomo** derivanti **da attività esercitate all'estero**

- **Le pensioni,** gli assegni a essi assimilati e le indennità di cui all'art. 17 del Tuir, **i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente** di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis, i) e l) del comma 1 dell'articolo 50; **i compensi per *l'utilizzazione delle opere dell'ingegno***, di brevetti industriali e di marchi di impresa, **se corrisposti da soggetti residenti all'estero**

3. SUI REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO

- I compensi conseguiti da **imprese, società o enti** per prestazioni artistiche o professionali **effettuate per loro conto all'estero**

- **Particolarità:** possibilità **di indicare** all'Amministrazione finanziaria le entità estere per le quali risultano interponenti o che intendono dirigere direttamente dall'Italia e **chiedere un parere circa la natura estera dei redditi posseduti** da tali entità e imputabili al neo residente

4. SUL MONDO DEL PRIVATE EQUITY

- I **Manager** di SGR estere possono essere attratti dall'Italia per diverse ragioni:
  - **tassazione forfettaria** (100.000,00 euro) in caso di accesso alla normativa dei *res no dom* italiano;
  - **disapplicazione** delle norme italiane in tema di **esterovestizione (solamente attraverso l'accesso alla normativa sui res no dom)**;
  - ***applicazione dell'art. 60 del Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017;***
  - eventuale **trasferimento della società di gestione per ottenimento passaporto europeo** (v. caso UK);
  - la successione e l'imposta di donazione italiana relativamente ai **soli beni esistenti in Italia.**

4. SUL MONDO DEL PRIVATE EQUITY

- Il tema dell'esterovestizione è stato affrontato dalla Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017 proponendone un «*superamento*» limitatamente all'applicazione dell'art. 24-bis del Tuir. Spunti di riflessione: **inidoneità ad escludere il presupposto impositivo con un provvedimento di prassi, interessi in gioco e facoltatività della presentazione della richiesta di interpello**
- La possibilità di applicare **l'art. 60 del D.L. 50 del 2017 significa: passaporto europeo per i fondi britannici**; applicazione della predetta normativa alla **partecipazione, diretta o indiretta, in società, enti o OICR istituiti in Paesi individuati nel D.M. 4 settembre 1996** (convenienza per alcuni Manager che riceverebbero redditi di capitale di fonte estera in luogo di redditi di lavoro dipendente, che presuppongono la localizzazione del lavoro prestato)

4. SUL MONDO DEL PRIVATE EQUITY

- L'irrilevanza ai fini dell'imposta di successione e donazione italiana dei beni **esistenti all'estero** (cosa accadrebbe alla dotazione in Trust da parte del neo residente di beni all'estero prima o dopo il trasferimento di residenza in Italia? E in caso di trasferimento in Italia del trust già «*dotato*»? I trasferimenti gratuiti «esteri» non consumano franchigia)

5. SULLA FACOLTATIVITÀ NELLA SCELTA DELL'INTERPELLO

- L'interpello «facoltativo» previsto ai fini dell'art. 24-bis sarà l'unico che potrà **ad avere ad oggetto gli elementi fattuali** per accertare la qualificazione del soggetto come residente nel territorio dello Stato o la prova contraria di cui all'art. 2, comma 2-bis del TUIR,
- L'interpello potrà essere presentato anche prima del trasferimento di residenza del soggetto estero;
- La risposta all'interpello ha natura **consultiva** e l'eventuale risposta negativa non pregiudica la fruizione del regime di cui all'art. 24-bis del TUIR. Inoltre, **non è vincolante (per il contribuente) e non è impugnabile**

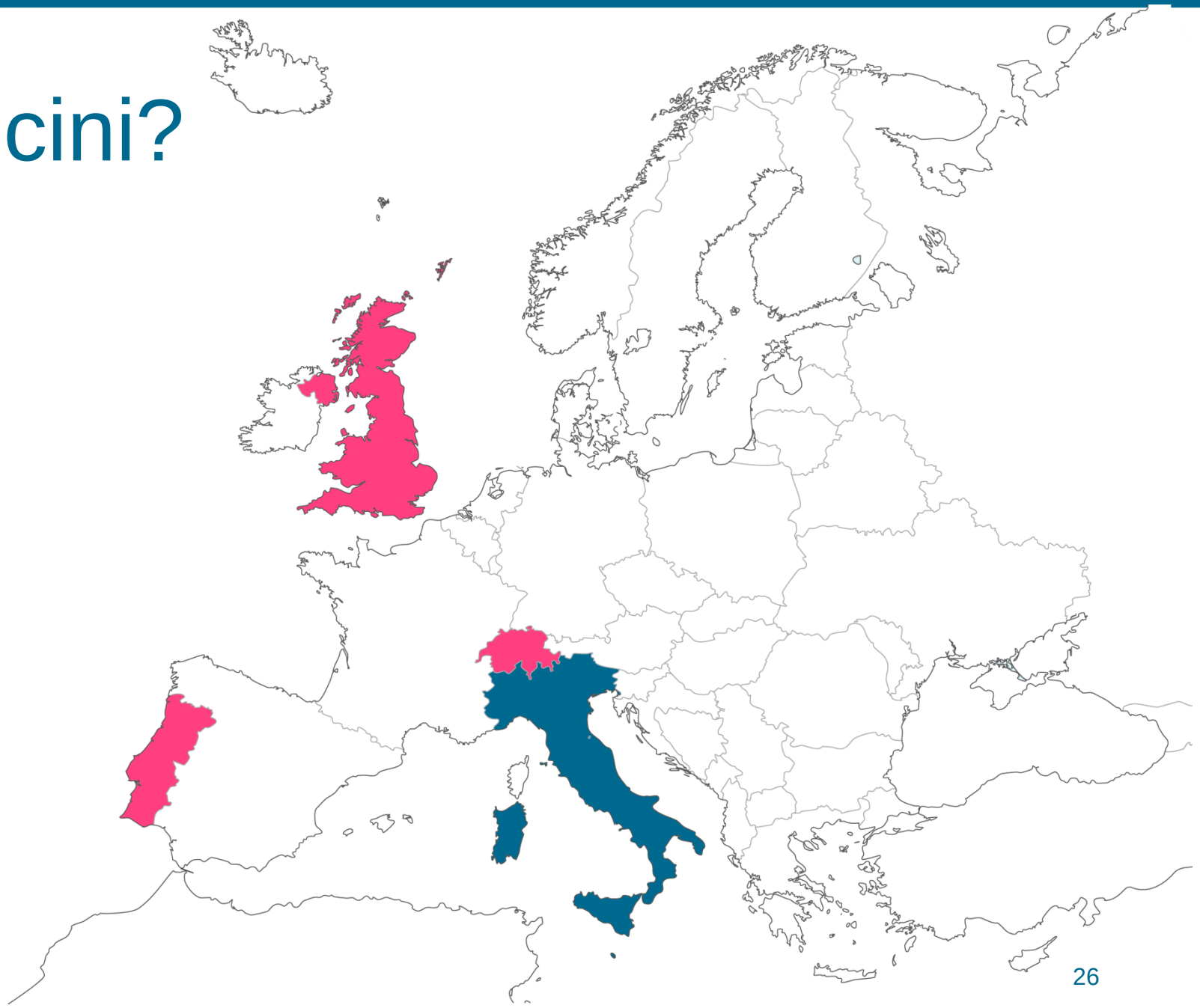
5. SULLA FACOLTATIVITÀ NELLA SCELTA DELL'INTERPELLO

- La valutazione sull'opportunità di presentare l'interpello dipende (anche) dal tipo di informazioni che **devono essere fornite** in tale sede:
  - ✓ **prova dello status** di non essere stato residente nei nove periodi d'imposta precedenti l'inizio di validità dell'opzione;
  - ✓ **l'indicazione dell'ultima residenza fiscale** prima dell'inizio della validità dell'opzione;
  - ✓ indicazione degli **Stati** per i quali non viene **esercitata l'opzione**;
  - ✓ **prova dei legami personali ed economici** e della loro intensità con il territorio italiano;
  - ✓ **familiari** a cui si intende estendere l'opzione

5. SULLA FACOLTATIVITÀ NELLA SCELTA DELL'INTERPELLO

- La valutazione sull'opportunità di presentare l'interpello dipende (anche) dal tipo di informazioni che **non devono essere fornite** in tale sede:
  - ✓ **composizione patrimonio estero;**
  - ✓ **origine patrimonio estero;**
  - ✓ **localizzazione patrimonio estero;**
  - ✓ **entità estere per i quali il contribuente risulta interponente o che intende dirigere direttamente dall'Italia**
  - ✓ **natura estera dei redditi posseduti dalle entità estere e imputabili al neo-residente**

E i nostri vicini?



PORTOGALLO: RESIDENTES NÃO HABITUAIS

- **non residente** in Portogallo per **5 anni precedenti** il trasferimento;
- dura **10 anni**;
- **esenzione** per i redditi prodotti **all'estero**;
- **nessuna** esenzione per i redditi prodotti in **Stati black-list**, in assenza di trattato;
- possibilità di accedere all'agevolazione **solo per soggetti che esercitano determinate attività.**

PORTOGALLO: RESIDENTES NÃO HABITUAIS

- tassazione **ridotta** per alcuni redditi derivanti da **determinate attività** svolte **in Portogallo** (aliquota 20%)
- tassazione **ordinaria** per **altri** redditi prodotti **in Portogallo** (aliquote IRS 14,5%-48%)

REGNO UNITO: RESIDENT NON DOMICILED

- **residenti** fiscalmente in **Regno Unito**, ma «**domiciliati**» **all'estero**
- **esenzione** sui redditi prodotti **all'estero «non reintrodotti»** nel Regno Unito
- **tassazione ordinaria** per i redditi prodotti **all'estero «reintrodotti»**
- Definizione di «**residente**» **anche ai fini Convenzionali**

REGNO UNITO: RESIDENT NON DOMICILED

Sui redditi prodotti all'estero «**non reintrodotti**» è dovuta un'imposta fissa di:

- **30'000 sterline**, se residente da almeno 7 dei 9 anni precedenti
- **60'000 sterline**, se residente da almeno 12 dei 14 anni precedenti
- **90'000 sterline**, se residente da almeno 17 dei 20 anni precedenti (solo per redditi prodotti ante 6 aprile 2017)

REGNO UNITO: RESIDENT NON DOMICILED

dal **6 aprile 2017**:

- i residenti da almeno 15 anni sui 20 precedenti sono considerati «domiciliati» nel Regno Unito e il regime agevolativo **non è più applicabile**

SVIZZERA: I «GLOBALISTI»

- **stranieri non** fiscalmente **residenti** nei **10 anni** precedenti che **non** esercitano un'**attività lucrativa** in **Svizzera**
- **imposte** dovute sulle «**spese**» sostenute sia **in Svizzera** che **all'estero**, necessarie a mantenere il tenore di vita e quello delle persone che vivono in Svizzera a suo carico

SVIZZERA: I «GLOBALISTI»

- determinazione **forfettaria** della presunta **capacità di spesa annuale** mediante **coefficienti predeterminati**
- a livello **federale**, base imponibile mai inferiore a **400.000 franchi** e applicazione delle **aliquote** progressive (fino al 13%)
- a livello **cantonale**, applicazione delle aliquote **progressive** diverse per ogni cantone (es. Canton Ticino 34%-37%)

UN CONFRONTO

Italia

- Tassazione forfettaria solamente sui redditi esteri e piena per quelli di fonte italiana per 15 anni
- no obblighi di *disclosure (fatta eccezione per partecipazioni qualificate per i primi cinque anni)*
- no imposte successione e donazione per i beni esteri ma solo per quelli italiani (regime favorevole)
- richiesta la presenza fisica in Italia

Portogallo

- no imposte sui redditi per 10 anni
- obblighi di disclosure ridotti
- no imposte di successione e donazione
- esenzione solamente per redditi di determinate attività e da determinati Stati
- riduzione tassazione redditi di fonte portoghese

Regno Unito

- imposte fisse da 0 a 106 mila euro se i redditi non sono reintrodotti (regole complesse)
- imposte ordinarie su tutti i redditi reintrodotti
- imposta di successione 40% e di donazione 40% (se successione aperta entro 7 anni dalla donazione)

Svizzera (Canton Ticino)

- Imposizione forfettaria a tempo indeterminato
- imposte federali e cantonali 180 mila euro circa (400 mila franchi)
- no imposte successione e donazione per coniuge e discendenti in linea retta
- agevolazione destinata a persone che non intendono svolgere attività lucrative in Svizzera

Il presente documento è stato predisposto unicamente come strumento di ausilio per l'esposizione dell'argomento trattato.
In considerazione dello scopo, sono state talvolta utilizzate delle semplificazioni o approssimazioni.
Il documento non costituisce un parere professionale sulle questioni in esso trattate e nessuna decisione economica deve essere presa sulla base delle presenti diapositive se non con il supporto di uno specifico parere professionale

GRAZIE PER L'ATTENZIONE