



UNIONE
GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI
DI MILANO

Il nuovo regime fiscale dei neo residenti

a cura di Giulio Tombesi - Commissione Fiscalità

UGDCEC di Milano

22/06/2017 – Milano





PREMESSA

Norme volte ad incentivare il trasferimento in Italia di:

- 1) Persone qualificate, come risposta alla c.d. “fuga dei cervelli”.

Detassazione del reddito italiano

- 2) Persone facoltose, come risposta a regimi analoghi introdotti in altri paesi Europei e come strumento di attrazione per i fuoriusciti dalla Brexit.

Detassazione del reddito estero



INDICE

FLAT TAX (ART. 24-BIS)

Detassazione del reddito estero

- Regole generali;
- Accesso al regime;
- Requisito soggettivo;
- Requisito oggettivo;
- Cherry picking;
- White List / Black List e CFC;
- Residenza ed esterovestizione;
- Entità interposte;
- Temi di interesse.

REGIMI DI FAVORE

Detassazione del reddito italiano

- Ricercatori e docenti;
- Contro-esodati;
- Impatriati;
- Compatibilità tra i regimi.



REGOLE GENERALI IN VIGORE

NORMA

Art. 24-bis del TUIR, come introdotto dall'art. 1 co
152-159 della L. n. 232/2016
Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17 del 23
maggio 2017

REQUISITO SOGGETTIVO

Persone fisiche (e loro familiari) che:

- trasferiscono la residenza in Italia
- non siano state fiscalmente residenti in Italia per un periodo pari almeno a 9 delle ultime 10 annualità

REQUISITO OGGETTIVO

Redditi prodotti all'estero

DECORRENZA

Dal periodo d'imposta 2017



REGOLE GENERALI IN VIGORE

MECCANISMO

Redditi esteri imponibili in Italia
scontano un'imposta sostitutiva fissa c.d. «flat tax»

EFFETTI DELL' ESERCIZIO DELL'OPZIONE

sui beni situati all'estero di proprietà del neo
residente esenzione dall'imposta di successione e
donazione

No RW
No versamenti IVIE e IVAFE

DURATA DEL REGIME

15 anni con possibilità di revoca



ACCESSO AL REGIME

MODALITÀ

- a) presentazione della dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui i soggetti hanno trasferito la residenza in Italia; ovvero
- b) con la presentazione della dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta successivo a quello in cui i soggetti trasferito la residenza ai in Italia

Versamento dell'imposta sostitutiva

INTERPELLO

Possibilità di presentare una specifica istanza di interpello probatorio
(provv. 8.3.2017 n. 47060)



ACCESSO AL REGIME

IMPOSTA

Sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali locali

**IMPORTO
ANNUO**

100.000 Euro per ciascun periodo d'imposta di
validità dell'opzione
(25.000 Euro per i familiari)

DEDUCIBILITÀ

non deducibile da nessun'altra imposta o contributo

VERSAMENTO

unica soluzione
entro il saldo IRPEF (i.e. 30 giugno)



REQUISITO SOGGETTIVO

RICHIEDENTE

trasferisce in Italia la propria residenza

non deve essere stato fiscalmente residente in Italia per almeno 9 dei 10 anni precedenti l'inizio di validità dell'opzione

FAMILIARI DEL RICHIEDENTE

accesso al regime alle stesse condizioni del richiedente

CASI PARTICOLARI

Possibile accesso anche per i cittadini italiani trasferiti in territori black list ed iscritti all'AIRE



REQUISITO OGGETTIVO

REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO

- redditi fondiari derivanti da terreni e fabbricati situati all'estero
- redditi di capitale corrisposti da Stati esteri o da soggetti non residenti
- redditi di lavoro dipendente prestato all'estero
- redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate all'estero mediante una base fissa
- redditi d'impresa derivanti da attività svolte da stabili organizzazioni all'estero
- plusvalenze conseguite per effetto della cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società non residenti
- redditi diversi derivanti da attività svolte all'estero e da beni che si trovano all'estero
- redditi d'impresa prodotti all'estero in assenza di stabili organizzazioni (circolare n. 9 del 5 marzo 2015)
- interessi dei conti correnti bancari e postali (circolare n. 9 del 5 marzo 2015)
- plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in società quotate (circolare n. 9 del 5 marzo 2015)
- Redditi posseduti per interposta persona
- Dividendi e plusvalenze provenienti da Stati black list



REQUISITO OGGETTIVO

REDDITI ESCLUSI

- Redditi di fonte italiana
- Plusvalenze da partecipazioni qualificate realizzate nei primi 5 anni di validità dell'opzione

REDDITI ESCLUSI PER OPZIONE

Possibile valutare in via preventiva quali Stati non escludere dall'opzione (per minimizzare il carico fiscale è opportuno «includere» nel regime tutti i possibili redditi esclusi da tassazione nello Stato fonte)

È possibile escludere per opzione i redditi di fonte estera prodotti in uno o più stati «cherry picking»



CHERRY PICKING

REDDITI ESCLUSI

Tutti i redditi prodotti
in uno o più Stati o territori esteri

INDICAZIONE DELL' ESCLUSIONE

- al momento dell'esercizio dell'opzione, o
- con successiva modifica finalizzata esclusivamente ad escludere ulteriori Stati o territori rispetto a quelli già individuati

CARATTERISTICHE

l'esclusione è irrevocabile

TASSAZIONE REDDITI ESCLUSI

sono soggetti al regime ordinario
(competete il credito d'imposta per i redditi prodotti
in tali Stati art. 165 del Tuir)



WHITE LIST – BLACK LIST

- Equiparazione tra i redditi esteri provenienti da paesi c.d. “black list” e redditi da paesi “white list”, ossia della possibilità di poter beneficiare della

“detassazione dei redditi esteri indipendentemente dallo Stato estero di provenienza e a prescindere dalla tassazione ivi scontata”

- La tassazione per trasparenza del reddito delle società controllate estere (**“Controlled Foreign Companies”** o **“CFC”**) localizzate sia in paesi “black list”, di cui al comma 1, dell’art. 167, d.P.R. n. 917, citato, sia in paesi “white list”, di cui al comma 8-bis del medesimo articolo, **non si applica in capo alla persona fisica che detiene direttamente la partecipazione.**



RESIDENZA E ESTEROVESTIZIONE

- Il rischio di attrazione in Italia della residenza fiscale di una società estera, ai sensi dell'art. 73, d.P.R. n. 917, citato, quando la relativa contestazione sia mossa esclusivamente dal presupposto che il neo-residente agisca ***“come centro di imputazione delle scelte gestorie delle entità operative estere”***.
- Art. 73, comma 3, TUIR, la residenza di una società di capitali è presunta in Italia quando, per un periodo superiore a 183 giorni, la società ha in Italia il proprio oggetto sociale, ovvero la propria sede direzione amministrativa (in ambito OCSE c.d. **PLACE OF EFFECTIVE MANAGEMENT**).



ENTITA' INTERPOSTE

- In presenza di società interposte, di cui **all'art. 37, comma 3, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**, i redditi devono considerarsi come **direttamente detenuti** dalla persona fisica, con la conseguenza che (a prescindere dell'entità interposta) i redditi di fonte italiana saranno oggetto di tassazione secondo le regole ordinarie.

Interposizione fittizia vs interposizione reale?

- Nella circolare n. 99/E del 4 dicembre 2001 è stato chiarito che per soggetto fittiziamente interposto si intende “una società localizzata in un Paese avente fiscalità privilegiata, non soggetta ad alcun obbligo di tenuta delle scritture contabili, in relazione alla quale lo schermo societario appare meramente formale e ben si può sostenere che la titolarità dei beni intestati alla società spetti in realtà al socio che effettua il rimpatrio” (Circ. n. 10/E del 13 marzo 2015).

Facoltà di interpellare l'amministrazione finanziaria.



TEMI DI INTERESSE

- LA RESIDENZA E L'ART. 2 TUIR (E' sufficiente avere la residenza italiana e, dunque, si applica anche in caso di doppia residenza?).
- APPLICABILITA' DELLE CONVENZIONI (Valutazione finale da parte dello stato della fonte);
- VALORI DI INGRESSO (Non in linea con l'art. 166-bis, TUIR);
- COMUNICAZIONE AL PAESE DI PROVENIENZA (Exit tax nello stato estero);
- MODALITA' DI TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA DA PAESI UE ED EXTRA-UE (in attesa di chiarimenti);
- PARTECIPAZIONI QUALIFICATE NEI PRIMI CINQUE ANNI (Disclosure nel quadro RW e plusvalenze "black list" da indicare in dichiarazione in assenza di interpello positivo).



RICERCATORI E DOCENTI

Art. 44 d.l. 31 maggio 2010, n. 78

Docenti e ricercatori che:

- a) sono in possesso di un titolo di studio universitario o equiparato;
- b) sono stati non occasionalmente residenti all'estero;
- c) hanno svolto all'estero documentata attività di ricerca o docenza per almeno due anni continuativi;
- d) svolgono attività di docenza e ricerca in Italia;
- e) acquisiscono la residenza fiscale in Italia.

Redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia per lo svolgimento delle attività di docenza e ricerca **concorrono** alla formazione del reddito complessivo nella misura del **10%** e sono **esclusi** dal **valore della produzione netta** ai fini IRAP.

Ante legge di Bilancio 2017

Solo per coloro che trasferivano residenza in Itali tra 31.05.10 e 31.05.17

Post legge di Bilancio 2017

Agevolazione permanente (**misura strutturale!**)

Periodo di fruizione: 4 periodi d'imposta. Periodo d'imposta in cui il ricercatore o docente diviene residente e nei 3 periodi successivi.

Non sono previste ipotesi di decadenza

Quando trasferisce la propria residenza all'estero il regime viene meno senza alcuna decadenza.



LAVORATORI CONTRO-ESODATI

L. 30 dicembre 2010, n. 238 (vigente fino al 31.12.2017) cfr. Circ. 14/E del 2012

Soggetti che:

- a) hanno risieduto continuativamente per almeno 24 mesi in Italia;
- b) sono cittadini UE in possesso di un titolo di laurea;
- c) negli ultimi 24 mesi o più, hanno svolto continuativamente, fuori dal proprio paese d'origine e dall'Italia, attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa, o in alternativa, un'attività di studio conseguendo un titolo accademico (laurea o specializzazione *post lauream*);
- d) sono stati assunti o hanno avviato attività di lavoro autonomo o d'impresa a decorrere dal 20.01.2009;
- e) hanno trasferito il domicilio e la residenza in Italia entro 3 mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività;
- f) si impegnano a non trasferire nuovamente il domicilio e la residenza prima del decorso di cinque anni.

Redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e d'impresa prodotti in Italia **concorrono** alla formazione della base imponibile IRPEF nella misura del 20% per le lavoratrici e del 30% per i lavoratori (anche per redditi prodotti in Italia nel periodo d'imposta in cui il soggetto non ha ancora trasferito la residenza fiscale).

Ante d.lgs. 14/2015

Solo per soggetti nati dopo 1.1.1969.

Periodo di fruizione: fino al 31.12.2017 (post modifiche Stabilità 2016).

Decadenza: Nel caso di trasferimento della residenza all'estero prima del decorso del termine di 5 anni, decadenza dall'agevolazione e *recapture* dei benefici fruiti con sanzioni e interessi.



LAVORATORI IMPATRIATI

Art. 16 d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147

Redditi di lavoro dipendente e autonomo prodotti in Italia **concorrono** alla formazione del reddito complessivo limitatamente al **50%**.

Ante Legge di Bilancio 2017

Solo redditi di lavoro dipendente e concorso alla formazione del reddito limitatamente al 70%.

Periodo di fruizione: 4 periodi d'imposta (2016-2020)

Decadenza: Nel caso di trasferimento della residenza all'estero prima del decorso del termine di 2 anni, decadenza dall'agevolazione e *recapture* dei benefici fruiti con sanzioni e interessi.

Beneficiano dell'agevolazione i soggetti che abbiano acquisito la residenza fiscale in Italia a **partire dal periodo d'imposta 2016** (i.e. trasferimento a partire dalla seconda metà del 2015).

Non è richiesto che intercorra un determinato spazio temporale tra il trasferimento e l'inizio dell'attività).

Agevolazione fruibile anche:

- (i) da soggetti che già svolgono un'attività lavorativa in Italia perché già distaccati senza essere tuttavia iscritti all'anagrafe della popolazione residente e senza avere trasferito la residenza in Italia; e
- (ii) da soggetti che trasferiscono la residenza in Italia prima ancora di iniziare lo svolgimento dell'attività lavorativa a condizione che sia ravvisabile un collegamento tra i due eventi.

Il beneficio non compete ai soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero ed aver acquisito la residenza estera.



LAVORATORI IMPATRIATI (in possesso di Laurea)

Comma 2, Art. 16 dlgs 14 settembre 2015, n. 147

Ante Bilancio 2017

Unicamente ai soggetti cittadini UE

Post Bilancio 2017

Anche ai cittadini di Stati extra-UE con i quali risulta in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni o accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale.

Soggetti che trasferiscono la residenza in Italia e che:

- a) sono in possesso di un titolo di laurea;
- b) hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro o studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi;
- c) sono cittadini UE o Extra UE;
- d) svolgono attività di lavoro dipendente o autonomo in Italia.



LAVORATORI IMPATRIATI (manager e specializzati)

Comma 1, art. 16 d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147

Soggetti che trasferiscono la residenza in Italia e che:

- a) non sono stati residenti in Italia nei cinque periodi d'imposta precedenti;
- b) svolgono attività di lavoro presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa società, ovvero con società estera che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa (solo per lavoratori dipendenti);
- c) prestano attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano;
- d) rivestono ruoli direttivi ovvero sono in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione (solo per lavoratori dipendenti).

D.M. 26 maggio 2016 definisce i requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

Comma 1-bis, art. 16 d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147

I lavoratori autonomi che, a partire dal 2017, deve possedere **unicamente** i requisiti previsti dalle lettere a) e c).



LAVORATORI IMPATRIATI

Comma 4, art. 16 d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147

I lavoratori contro-esodati (l. 238/2010) che si sono trasferiti in Italia entro 31.12.2015 **possono**:

- 1) applicare le disposizioni di cui alla legge 238/2010 per 2016 e 2017 (cfr. Legge di Stabilità 2016);
o
- 2) optare per il regime agevolativo di cui all'art. 16 del d.lgs. 147/2015.

Provvedimento 46244 del 29.03.2016 (termine per opzione 29 giugno 2016)

Provvedimento 64188 del 31.03.2017 (cfr. Art. 3 comma 3-*novies* del decreto mille proroghe, termine per opzione 30 aprile 2017)

L'accesso all'opzione è consentito ai lavoratori dipendenti, autonomi e ai titolari di attività d'impresa **in possesso dei requisiti di cui alla 238/2010** (anche in relazione al regime di decadenza: i.e. permanenza in Italia per 5 anni decorrenti dalla prima fruizione del beneficio).

Periodo di fruizione: 5 periodi d'imposta (2016 – 2020)

Lavoratori che hanno esercitato opzione del 2017 e che quindi nel precedente periodo d'imposta hanno subito ritenute sulla minore base imponibile del 20% o 30% devono versare le maggiori imposte dovute per il 2016.



COMPATIBILITA' TRA I REGIMI

1. Incumulabilità tra l'opzione di cui all'art. 24-bis e i 3 regimi agevolati dei ricercatori/impatriati.

Possibilità di utilizzo alternativo dei regimi agevolativi in anni d'imposta differenti !

2. Incompatibilità tra il regime dei ricercatori e quello degli impatriati.

Possibilità di beneficiare del regime degli impatriati anche per i redditi di docenza e di ricerca ma non viceversa!

3. Modalità di fruizione del regime:

- Lavoro dipendente: richiesta al datore di lavoro → cedolino mensile e conguaglio a fine anno;

- Lavoro autonomo → Applicazione della ritenuta ridotta.

4. Redditi di lavoro prestato nel territorio italiano + trasferte inferiori a 183 giorni!



UNIONE
GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI
DI MILANO

Grazie a tutti per l'attenzione

