

# BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

## in questo numero

dal 1933 al servizio dei contribuenti

**La Corte muove e, in tre mosse, dà scacco a "Taricco" – Note minime all'ordinanza della Corte Costituzionale n. 24 del 2017**  
(Prof. Vittorio Manes) pag. 333

**Novità, conferme e dubbi nella procedura di collaborazione volontaria riattivata dal D.L. n. 193/2016**  
(Dott. Alvise Weisz) pag. 341

**La nuova tassazione sostitutiva per i "ricchi immigrati"**  
(Dott. Emilio Abruzzese) pag. 364

**Utilizzabilità delle perdite attribuite alla consolidante in sede di interruzione del consolidato fiscale - Le nuove opportunità offerte dal modello IPEA**  
(Dott. Ottavia Alfano e avv. Carmen Mione) pag. 371

**Procedimento – Commissioni – Questione di legittimità costituzionale dell'intero assetto giuridico, economico, organizzativo, amministrativo e relazionale delle Commissioni tributarie in riferimento agli artt. 101, 111 e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 6, par. 1, della Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali – Manifesta inammissibilità**  
(Corte Costituzionale 20 ottobre 2016, ord. n. 227  
con nota di Valdo Azzoni) pag. 398

**Imposte e tasse – Definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016 – Art. 6 del D.L. n. 193/2016 – Chiarimenti**  
(Circolare 8 marzo 2017, n. 2/E) pag. 388

**Imposte e tasse – Sanzioni penali – Reati tributari – Prescrizione di cui agli artt. 160 e 161 c.p. – Obbligo del giudice penale di non applicare la normativa nazionale sulla prescrizione che osti alla repressione di gravi frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione europea, oppure che preveda termini di prescrizione più brevi per dette frodi, anche quando nell'ordinamento dello Stato membro la prescrizione è parte del diritto penale sostanziale e soggetta al principio di legalità – Interpretazione dell'art. 325, parr. 1 e 2, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea – Rimessione in via pregiudiziale della relativa questione alla Corte di Giustizia dell'Unione europea**  
(Corte Costituzionale 26 gennaio 2017, ord. n. 24) pag. 409

**IRPEF – Redditi prodotti all'estero – Imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia – Modalità applicative per l'esercizio, modifica o revoca dell'opzione di cui al primo comma dell'art. 24-bis del TUIR, e per il versamento dell'imposta sostitutiva di cui al secondo comma del medesimo art. 24-bis**  
(Prov. dir. Agenzia delle entrate 8 marzo 2017) pag. 378

5

15 - 3 - 2017

anno ottantaquattresimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma 20/b  
legge 662/96 - Filiale di Piacenza

ISSN 0006-6893

Edizioni Bollettino Tributario - Via Luciano Manara, 1 - 20122 Milano

This document was created by an application that isn't licensed to use [novaPDF](#).

Purchase a license to generate PDF files without this notice.

## LA NUOVA TASSAZIONE SOSTITUTIVA PER I “RICCHI IMMIGRATI”

**SOMMARIO:** PREMESSA – 1. L’ASPETTO SOGGETTIVO E LE CONDIZIONI LEGITTIMANTI – 2. L’INTERPELLO PROBATORIO PREVENTIVO - LA TEMPISTICA – 3. IL REQUISITO DI PREGRESSA NON RESIDENZA. LA RESIDENZA NEL PERIODO DI APPLICAZIONE DEL REGIME SOSTITUTIVO – 4. L’ACCOGLIMENTO DELL’INTERPELLO RENDE DEFINITIVO IL PRESUPPOSTO DI FRUIZIONE DEL REGIME SOSTITUTIVO? – 5. L’ESERCIZIO DELL’OPZIONE; 5.1 *Gli effetti dell’opzione* – 6. COSA SI INTENDE PER REDDITI PRODOTTI ALL’ESTERO?; 6.1 *Semplificazioni e agevolazioni* – 7. CONSIDERAZIONI FINALI.

### PREMESSA

La legge 11 dicembre 2016, n. 232 (“*legge di bilancio*”), al fine di tentare di favorire l’afflusso nel territorio dello Stato di persone fisiche auspicabilmente facoltose e foriere di gettito fiscale, ha introdotto all’art. 1, commi da 152 a 159, un regime opzionale sostitutivo delle imposte sul reddito, che prevede il pagamento di un importo fisso di € 100.000,00 per anno, volto a coprire, per un periodo ordinariamente previsto di quindici anni, quanto dovuto per i redditi prodotti all’estero (e non, quindi, per quelli prodotti nel territorio dello Stato).

Premesso questo *abstract*, riportato per favorire la comprensione del dettaglio che segue, cercherò di evidenziare i tratti salienti della novella normativa con alcune prime riflessioni (1).

### 1. L’ASPETTO SOGGETTIVO E LE CONDIZIONI LEGITTIMANTI

Il comma 152 dell’art. 1 della citata legge di bilancio ha previsto l’introduzione dell’art. 24-*bis* all’interno del TUIR, rubricato “*Opzione per l’imposta sostitutiva sui redditi prodotti all’estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia*” (2). La

(1) Al momento della pubblicazione del presente contributo è stato emesso l’atteso provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate 8 marzo 2017 (in questo stesso fascicolo a pag. 378), cui facciamo rinvio per la definizione della disciplina delle modalità applicative per l’esercizio, la modifica o la revoca dell’opzione, oggetto di un prossimo intervento.

(2) L’art. 24-*bis* del TUIR dispone testualmente «1. *Le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell’articolo 2, comma 2, possono optare per l’assoggettamento all’imposta sostitutiva, di cui al comma 2 del presente articolo, dei redditi prodotti all’estero individuati secondo i criteri di cui all’articolo 165, comma 2, a condizione che non siano state fiscalmente residenti in Italia, ai sensi dell’articolo 2, comma 2, per un tempo almeno pari a nove periodi d’imposta nel corso dei dieci precedenti l’inizio del periodo di validità dell’opzione. L’imposta sostitutiva non si applica ai redditi di cui all’articolo 67, comma 1, lettera c), realizzati nei primi cinque periodi d’imposta di validità dell’opzione, che rimangono soggetti al regime ordinario di imposizione di cui all’articolo 68, comma 3. 2. Per effetto dell’esercizio dell’opzione di cui al comma 1, relativamente ai redditi prodotti all’estero di cui al comma 1 è dovuta un’imposta sostitutiva dell’imposta sui redditi delle persone fisiche calcolata in via forfetaria, a prescindere dall’importo dei redditi percepiti, nella misura di euro 100.000 per ciascun periodo d’imposta in cui è valida la predetta opzione. Tale importo è ridotto a euro 25.000 per ciascun periodo d’impo-*

rubrica è un’ottima sintesi di tale regime, che può ri-

*sta per ciascuno dei familiari di cui al comma 6. L’imposta è versata in un’unica soluzione entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi. Per l’accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l’imposta sul reddito delle persone fisiche. L’imposta non è deducibile da nessun’altra imposta o contributo. 3. L’opzione di cui al comma 1 deve essere esercitata dopo aver ottenuto risposta favorevole a specifica istanza di interpello presentata all’Agenzia delle entrate, ai sensi dell’articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ai sensi del comma 1 del presente articolo ed è efficace a decorrere da tale periodo d’imposta. Le persone fisiche di cui al comma 1 indicano nell’opzione la giurisdizione o le giurisdizioni in cui hanno avuto l’ultima residenza fiscale prima dell’esercizio di validità dell’opzione. L’Agenzia delle entrate trasmette tali informazioni, attraverso gli idonei strumenti di cooperazione amministrativa, alle autorità fiscali delle giurisdizioni indicate come luogo di ultima residenza fiscale prima dell’esercizio di validità dell’opzione. 4. L’opzione di cui al comma 1 è revocabile e comunque cessa di produrre effetti decorsi quindici anni dal primo periodo d’imposta di validità dell’opzione. Gli effetti dell’opzione cessano in ogni caso in ipotesi di omesso o parziale versamento, in tutto o in parte, dell’imposta sostitutiva di cui al comma 2 nella misura e nei termini previsti dalle vigenti disposizioni di legge. Sono fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi d’imposta precedenti. La revoca o la decadenza dal regime precludono l’esercizio di una nuova opzione. 5. Le persone fisiche di cui al comma 1, per sé o per uno o più dei familiari di cui al comma 6, possono manifestare la facoltà di non avvalersi dell’applicazione dell’imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri, dandone specifica indicazione in sede di esercizio dell’opzione ovvero con successiva modifica della stessa. Soltanto in tal caso, per i redditi prodotti nei suddetti Stati o territori esteri si applica il regime ordinario e compete il credito d’imposta per i redditi prodotti all’estero. Ai fini dell’individuazione dello Stato o territorio estero in cui sono prodotti i redditi si applicano i medesimi criteri di cui all’articolo 23. 6. Su richiesta del soggetto che esercita l’opzione di cui al comma 1, l’opzione ivi prevista può essere estesa nel corso di tutto il periodo dell’opzione a uno o più dei familiari di cui all’articolo 433 del codice civile, purché soddisfino le condizioni di cui al comma 1. In tal caso, il soggetto che esercita l’opzione indica la giurisdizione o le giurisdizioni in cui i familiari a cui si estende il regime avevano l’ultima residenza prima dell’esercizio di validità dell’opzione. L’estensione dell’opzione può essere revocata in relazione a uno o più familiari di cui al periodo precedente. La revoca dall’opzione o la decadenza dal regime del soggetto che esercita l’opzione si estendono anche ai familiari. La decadenza dal regime di uno o più dei familiari per omesso o parziale versamento dell’imposta sostitutiva loro riferita non comporta decadenza*

guardare esclusivamente le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia, ai sensi del secondo comma dell'art. 2 del TUIR (3). La condizione legittimante è quella di *non* essere stati residenti in Italia, sempre ai sensi del secondo comma dell'art. 2 del TUIR, per un tempo *almeno* pari a nove periodi d'imposta, nel corso dei dieci antecedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione. La perfettibile formulazione della norma pone subito un interrogativo, la cui soluzione potrebbe dipendere dalla collocazione del "non".

In altri termini, si dovrà chiarire se il numero massimo di periodi d'imposta "italiani" tollerabili per poter optare per il regime sostitutivo sia pari a uno o pari a otto.

La formulazione non aiuta, anche se per la *ratio* della norma si fa fatica a ritenere che si vogliano incentivare soggetti che nel decennio antecedente siano risultati, per otto periodi di imposta su dieci, residenti fiscalmente in Italia.

Inoltre, se questo voleva essere lo scopo da raggiungere, perché non scrivere «*essere stati fiscalmente residenti in Italia, al massimo per un numero di otto periodi d'imposta su dieci*»?

Oppure, ancora, «*a condizione di essere stati residenti all'estero per almeno due periodi d'imposta nei dieci antecedenti quello di esercizio dell'opzione*».

Al proposito, la relazione illustrativa ribadisce testualmente il contenuto della norma e, immediatamente dopo, sottolinea che non può esercitare l'opzione chi "per nove periodi d'imposta su dieci" sia stato effettivamente residente in Italia. Ciò è certamente vero e pleonastico, se si ritenesse corretta l'interpretazione più restrittiva per il contribuente (4), mentre è esplicativo, nel caso sia corretta l'interpretazione alternativa (5).

Prima di analizzare lo specifico riferimento al secondo comma dell'art. 2 del TUIR, un altro dubbio da smarcare riguarda il requisito dei "nove periodi d'imposta sui dieci precedenti". Precisamente, se sia consentito optare per l'imposizione sostitutiva ove sussista la residenza fiscale in Italia nel periodo d'imposta antecedente a quello di richiesta di fruizione dello stesso regime. In altre parole, può fruire del regime opzionale per il 2017 una persona fisica che risulti fiscalmente residente all'estero in nove periodi su dieci, salvo che nel 2016?

Letteralmente, il requisito dei "nove su dieci" risulta rispettato, ma non risulterebbe rispettato il requisito di fondo che è l'*incipit* della norma: «*Le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia*».

Nel caso prima esposto, la residenza fiscale sarebbe già stata trasferita nell'anno antecedente e non in quello di voluta fruizione dell'imposizione sostitutiva. Salvo

*dal regime per le persone fisiche di cui al comma 1».*

(3) Cfr. S. MAYR, *L'imposta sostitutiva per i redditi esteri per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia, ovvero un pugno di dollari (di tasse) per milioni (di redditi)*, in *Boll. Trib.*, 2017, 11.

(4) Perché se non si può essere residenti in Italia per due periodi d'imposta, a maggior ragione non lo si potrebbe essere per nove.

(5) Nella relazione illustrativa così si legge: «*a) non siano state residenti in Italia, ai sensi dell'articolo 2 comma 2 del TUIR, in almeno nove dei dieci periodi d'imposta che precedono l'inizio del periodo di validità dell'opzione. Il richiamo all'articolo 2 del TUIR fa sì che siano escluse dalla possibilità di esercitare l'opzione per il regime fiscale speciale le persone fisiche che per nove periodi d'imposta dei dieci precedenti sono state effettivamente residenti o domiciliate in Italia nonché quelle che sono state considerate residenti ai sensi del comma 2-bis del citato articolo 2».*

diverse interpretazioni dell'Agenzia delle entrate (6), i soggetti già fiscalmente residenti nell'anno antecedente potrebbero ritenersi esclusi.

Il riferimento alla residenza in base alla previsione del secondo comma dell'art. 2 del TUIR rimanda ai noti requisiti (alternativamente) di residenza anagrafica e/o di domicilio o residenza ai sensi dell'art. 43 c.c., con i conseguenti richiami alla sede principale degli affari e interessi e al luogo di dimora abituale.

Al fine di dimostrare la "non residenza fiscale" nei "nove su dieci" periodi d'imposta antecedenti, occorrerà poter dimostrare la non sussistenza della stessa residenza per la maggior parte di ciascuno dei detti "nove periodi su dieci".

Non mi soffermo troppo sul requisito di residenza *ex art. 2*, secondo comma, del TUIR, visto che si tratta di un tema ben noto (7). Basti qui evidenziare che, mentre sarà facile poter dimostrare la *non* residenza anagrafica, sarà a volte più difficile poter dimostrare la *non* residenza e il non domicilio ai sensi dell'art. 43 c.c.

Potranno tornare utili, *a contrariis*, quegli elementi che usualmente sono utilizzati dall'Agenzia delle entrate per dimostrare la residenza in Italia, e quindi sarà importante potere dimostrare che all'estero (e non in Italia) si è avuta la disponibilità di un'abitazione permanente, la presenza della famiglia, la partecipazione a riunioni d'affari, la titolarità di cariche sociali, etc.

Come precisato, la nuova norma letteralmente si riferisce al solo secondo comma dell'art. 2 del TUIR, e non al comma 2-bis dello stesso articolo che prevede, a sua volta, un'inversione dell'onere della prova a carico del soggetto che abbia trasferito la propria residenza in uno dei Paesi inclusi nella lista di cui al D.M. 4 maggio 2009.

Si applica tale norma presuntiva nella verifica di "non residenza" pregressa, di cui alla novella normativa? A mio avviso assolutamente sì, e quindi chi sia, o sia stato, residente in taluno di detti Paesi, nel decennio di osservazione di cui si tratta, avrà sicuramente qualche problema in più (8) nel richiedere l'applicazione della imposizione sostitutiva.

Il passaggio della relazione illustrativa, con specifico riguardo alle fattispecie di cui al comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR, è stato interpretato (9) come negazione *tranchant*, da parte della relazione accompagnatoria, della

(6) Cfr. nota 1.

(7) Per un approfondimento sul concetto di residenza fiscale si rinvia, senza pretesa di esaustività, a M. GUSMEROLI, *Appunto in tema di doppia residenza e quadro RW*, in *Boll. Trib.*, 2010, 1349; P. FRANZONI, *Concetto di residenza: prevalenza degli aspetti sostanziali*, in nota a *Comm. trib. prov. di Verona* 28 aprile 2005, sez. IX, n. 24, *ivi*, 2006, 1743; A. BONAFÈ - P. FRANZONI, *La nozione di residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi*, *ibidem*, 1593; S. MAYR, *La residenza fiscale al vaglio della Corte di Cassazione*, in nota a *Cass.*, sez. trib., 7 novembre 2001, n. 13803, *ivi*, 2002, 1739; M.E. DI GIANDOMENICO, *Nozione di residenza fiscale delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi*, *ivi*, 2000, 647; L. MONTECAMOZZO, *Il concetto di residenza nel modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni*, *ivi*, 1998, 885; ID., *Brevi osservazioni sul concetto tributario di residenza per le persone fisiche*, *ivi*, 1994, 1805; ID., *Trasferimento della residenza all'estero: la manovra Dini risolve i dubbi in merito alla sua rilevanza fiscale*, *ivi*, 1995, 335.

(8) Nel fornire la c.d. prova contraria.

(9) Ved. P.L. CARDELLA - E. DELLA VALLE, *Per la sostitutiva sul rientro interpello senza linee guida*, in *Il Sole 24 Ore - Norme e Tributi* del 7 gennaio 2017, pag. 12.

possibilità di esercitare l'opzione. Ritengo che la relazione non volesse fare altro che affermare la necessaria applicazione del comma da ultimo citato e che quindi al fine di individuare la residenza si debba applicare anche la presunzione relativa di cui al comma 2-bis.

Trattandosi di presunzione relativa, non vedo perché l'aspirante residente fiscalmente in Italia non possa fornire prova contraria in sede di interpello probatorio, peraltro previsto dalla normativa specifica.

## 2. L'INTERPELLO PROBATORIO PREVENTIVO - LA TEMPSTICA

Per esigenze di miglior comprensione, pur rinviando appresso la trattazione dell'argomento "opzione per l'imposta sostitutiva", evidenzio sin d'ora che tale opzione si può presentare entro il termine per la trasmissione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza, però solo a condizione di avere prima ottenuto risposta favorevole a specifica istanza di interpello, presentata all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 11, primo comma, lett. b), della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*).

E qui abbiamo già un forte elemento di novità rispetto al tema della residenza fiscale.

È infatti noto come l'Agenzia delle entrate (10) abbia ripetutamente escluso che l'interpello possa costituire un mezzo per disapplicare la presunzione relativa di residenza fiscale in Italia ai sensi del comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR, oppure per conoscere il pensiero dello stesso Ufficio finanziario in merito al requisito della residenza.

Da strumento rifiutato, l'interpello diventa, per l'opzione in oggetto, un interpello obbligatorio e quindi imprescindibile, con accoglimento altrettanto obbligatorio e imprescindibile (11).

Entro il termine per l'esercizio dell'opzione occorre quindi non solo che l'interpello sia stato presentato ma anche accolto. Ciò impone di rispettare precisi termini, sotto vari profili.

Trattandosi di interpello probatorio, ed essendo previsto il meccanismo del c.d. silenzio-assenso una volta trascorsi 120 giorni, va da sé che per poter presentare l'opzione entro il 30 settembre (dell'anno successivo a quello di riferimento), occorrerà presentare interpello almeno 120 giorni prima del 30 settembre.

In termini di opportunità e pianificazione, sarà però necessario presentare interpello ben prima, e possibilmente addirittura prima che maturino i requisiti per

(10) Cfr. ris. 7 agosto 2008, n. 351/E, in *Boll. Trib.*, 2008, 1436, pur riferendosi a un caso di eventuale residenza in altro Paese non *black list*, si è così pronunciata: «Lo status di residente fiscale implica quindi l'esame delle possibili relazioni - sia personali che reali - con il Paese, che non può essere effettuata in sede di interpello, ma solo in sede di eventuale accertamento. Qualora sulla base dei criteri esposti un soggetto risulti essere residente in Italia, egli, ai sensi dell'art. 3 del TUIR, è soggetto ad imposta in relazione a tutti i redditi posseduti, ovunque prodotti, poiché solo i non residenti sono soggetti ad imposta limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato». Possibilità la cui esclusione è stata ribadita dalla circ. 1° aprile 2016, n. 9/E, par. 1.1.1., in *Boll. Trib.*, 2016, 505.

(11) Trattasi di interpello "probatorio" ai sensi dell'art. 11, primo comma, lett. b), della legge 27 luglio 2000, n. 212: «la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti».

divenire fiscalmente residenti nell'anno di riferimento.

Non è pensabile, infatti, che una persona fisica decida di trasferire la propria residenza fiscale "al buio", senza conoscere preventivamente l'esito dell'interpello.

Sarà quindi da confermare se si possa presentare un interpello "in prospettiva" di divenire fiscalmente residenti e, a questo punto, se la possibilità verrà confermata, sarà necessario (12) presentare interpello, ad esempio, prima della fine del mese di febbraio dell'anno di riferimento (13), per poter far maturare i 120 giorni di "silenzio assenso" prima dello spirare della metà dello stesso periodo d'imposta di riferimento.

Solo in questo modo la persona fisica avrebbe la possibilità di conoscere il pensiero dell'Agenzia delle entrate prima di far maturare la metà del periodo d'imposta, oltre il quale si diviene fiscalmente residenti ai sensi dell'art. 2, secondo comma, del TUIR.

Trattandosi di interpello "probatorio", valgono le considerazioni comuni a detto interpello:

- la procedura addossa al contribuente l'onere di fornire ogni elemento di valutazione utile ai fini della risposta: l'Agenzia delle entrate non è tenuta a richiedere un'integrazione di documentazione e può semplicemente considerare "non idonea" la prova fornita ai fini dell'accesso al regime richiesto;

- la presentazione dell'interpello da parte di soggetti non residenti può avvenire o direttamente con "procedura semplificata", oppure a mezzo di un domiciliatario.

Si tratta di una nuova tipologia di interpello, e quindi tutta da definire nei suoi contenuti e nella documentazione da allegare.

Cosa, in sostanza, dimostrare con l'interpello?

Ritengo, essenzialmente, la "non residenza" nei "nove periodi su dieci precedenti". Dovrebbe esulare dall'interpello una *disclosure* su cosa si intenda fare in Italia, oppure ancora una dissertazione documentata su cosa "si abbia" all'estero al momento della presentazione dell'interpello, anche perché un'eventuale pretesa di tal fatta confliggerebbe con le norme che, in tale materia, esonerano da obblighi di informativa anti-riciclaggio coloro che presentano valida opzione.

Penso che le dimostrazioni dovranno essere quindi volte soprattutto ad affermare la residenza all'estero nei periodi pregressi, ed è solo in tale ottica che sarà opportuno e forse necessario fare *disclosure* sul proprio passato.

Tenuto conto che solo il comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR prevede l'inversione dell'onere della prova, e non il secondo comma dello stesso articolo, in via meramente teorica, per chi non ricade nella casistica ai sensi del comma 2-bis, dovrebbe essere sufficiente dimostrare poco più della residenza anagrafica. Diversamente opinando, si introdurrebbe l'onere della prova anche per chi, ad esempio, sia cittadino italiano, ma iscritto all'AIRE e residente in Gran Bretagna da più di 10 anni. In termini pratici e di opportunità sarà invece da specificarsi quanto atto a dimostrare l'effettività della residenza fiscale estera. A maggiore ragione ciò sarà indispensabile per coloro che "migrarono" verso un Paese a bassa fiscalità ex art. 2, comma 2-bis, del TUIR.

Il tema dell'interpello probatorio si porta con sé quello della impugnabilità della risposta negativa. È infatti noto che la risposta negativa ad interpello probatorio

(12) O perlomeno opportuno.

(13) E quindi dell'anno in cui si intenderebbe trasferire la residenza fiscale in Italia.

non è considerata dall'Agenzia delle entrate impugnabile ex art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (c.d. "decreto internazionalizzazione") ha poi recentemente ribadito in via legislativa tale principio (14).

La ratio di tale diniego sta nell'assunto secondo il quale il contribuente non è tenuto ad attenersi alla risposta negativa dell'Agenzia delle entrate, avendo peraltro la possibilità di contestare tale risposta in sede di impugnazione di atti che accertino il non adempimento dello stesso contribuente al pronunciamento della stessa Agenzia delle entrate.

In *subiecta materia*, però, qualcosa non quadra: se l'aspirante "ricco migrante" intende presentare l'opzione per la tassazione sostitutiva dei redditi prodotti all'estero, non può prescindere da un esito favorevole d'interpello, poiché chiaramente previsto dalla legge. Inoltre, non presentando l'opzione, non potrebbe pretendere di tassare forfetariamente i redditi prodotti all'estero, come previsto normativamente dal novello art. 24-bis del TUIR.

Nella misura in cui il parere dell'Amministrazione finanziaria è vincolante, necessario e obbligatorio, come negare la possibilità di impugnare quello negativo, visto che potrebbe non esservi mai un atto impositivo da impugnare?

Cosa fare, quindi, in caso di risposta negativa ad interpello? È percorribile la strada dell'esercizio dell'opzione in presenza di risposta negativa? Ritengo di no. In primo luogo, per la inequivoca letteralità della norma. Inoltre parrebbe assurdo, in termini di opportunità, pensare di programmare una (nuova) residenza fiscale italiana, sulla base di presupposti da "giocarsi" in sede di successivo contenzioso, per ottenere la tassazione sostitutiva esaustiva per i redditi prodotti all'estero.

È da sottolineare che la presentazione dell'interpello in taluni casi potrebbe rivelarsi un *boomerang*, ove in occasione del suo esame sopravvenga l'emersione di una residenza fiscale italiana prima non palesata.

### 3. IL REQUISITO DI PREGRESSA NON RESIDENZA. LA RESIDENZA NEL PERIODO DI APPLICAZIONE DEL REGIME SOSTITUTIVO

Nella verifica della "non residenza" in Italia nel decennio precedente, in presenza di Convenzione contro le doppie imposizioni, un ruolo importante potrà essere giocato dalle c.d. "tie breaker rules", volte a dirimere i casi di doppia residenza fiscale, in base alle norme fiscali domestiche (15).

(14) Art. 6 del D.Lgs. n. 156/2015, "Coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso": «1. Le risposte alle istanze di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, non sono impugnabili, salvo le risposte alle istanze presentate ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 11 [disapplicazione delle norme antielusive, n.d.a.], avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo».

(15) OECD Model Tax Convention: «Article 4 Resident 1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein. 2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting

In presenza di Convenzione, la qualificazione di residenza in base alla norma convenzionale dovrebbe prevalere, pro o contro la prova di non residenza nel decennio antecedente.

Un tema da approfondire è quello relativo alla "prevalenza di residenza" successivamente, durante il periodo di vigenza della imposizione sostitutiva.

Infatti, una volta ottenuto l'accoglimento dell'interpello e avendo presentato apposita opzione, a parte i casi di revoca o di decadenza da detto regime (su cui *infra*), il regime sostitutivo dura per 15 periodi d'imposta, e in detti periodi si ha l'obbligo di versamento; in questo periodo di vigenza del regime sostitutivo si ha una sorta di *autocertificazione* di residenza in Italia. Ma che accade se in base alle *tie breaker rules* il contribuente, nel quindicennio di vigenza del regime opzionale, diventa a legittimo titolo residente in altro Paese? Se ciò avviene, ritengo che il fatto non esoneri dall'obbligo di versamento della imposta forfetaria dovuta annualmente, a meno che non sia esercitata per tempo la revoca dal regime (di cui in appresso).

Ma c'è di più: in tale evenienza (residenza fiscale effettiva all'estero, in base a Convenzione, durante il quindicennio di vigenza del regime sostitutivo), dando per concessa la debenza della imposta forfetaria di € 100.000,00, può considerarsi la persona fisica in questione come "non residente" in Italia, al fine di definire le modalità di determinazione del reddito prodotto in Italia? A tale proposito propenderei per la risposta negativa, sottinteso che la vigenza del regime opzionale ha come presupposto l'affermazione e non la negazione della residenza fiscale in Italia nel quindicennio di regime sostitutivo.

### 4. L'ACCOGLIMENTO DELL'INTERPELLO RENDE DEFINITIVO IL PRESUPPOSTO DI FRUIZIONE DEL REGIME SOSTITUTIVO?

In teoria, l'accoglimento dell'interpello ha efficacia vincolante nei confronti dell'Amministrazione finanziaria ma lo ha, a mio avviso, nel presupposto di veridicità delle informazioni e della documentazione fornita, così come della loro esaustività.

Quindi è necessario che non si abbiano "scheletri nell'armadio" e che non si omettano elementi che potrebbero, *ex post*, pregiudicare l'efficacia dell'interpello accolto. Conseguentemente, "dimenticarsi" di riferire una carica in un *board* estero nel decennio di osservazione *ante* opzione è sicuramente peccato veniale e forse

*States, then his status shall be determined as follows: a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests); b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode; c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national; d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement. 3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated».*

nemmeno un peccato. Nascondere invece delle cariche ricoperte in Italia, sempre nel decennio *ante* opzione, oppure l'esistenza del nucleo familiare in Italia, o quant'altro necessario o utile a determinare la residenza in Italia piuttosto che all'estero, potrebbe pregiudicare la valenza dell'interpello e conseguentemente dell'opzione, con ricadute tutte da valutare, in caso di imposte ordinariamente dovute in misura superiore al *forfait* di € 100.000,00 annui.

Se fossero fondate queste considerazioni dovrà definirsi come dovrà essere fatto il ricalcolo del dovuto, per esempio, con riguardo ai crediti di imposta esteri dei quali, in presenza di imposizione sostitutiva, non si può beneficiare.

## 5. L'ESERCIZIO DELL'OPZIONE

L'opzione deve contenere l'indicazione della/e giurisdizione/i in cui si è avuta la residenza fiscale, prima dell'esercizio di validità dell'opzione (quindi di tutte le giurisdizioni del decennio precedente).

Tale indicazione potrebbe rivelarsi non semplice, in caso di conflitto fra diverse giurisdizioni estere nel decennio pregresso.

La stessa opzione può essere estesa, per lo stesso periodo di vigenza dell'imposizione sostitutiva, ai familiari di cui all'art. 433 c.c., in possesso degli stessi presupposti del "*capofamiglia*" (16) ma, come vedremo, con diverse peculiarità rispetto a quest'ultimo (17).

In presenza di familiari "*aggregati*", ritengo che l'interpello possa/debba riguardare non solo il soggetto qui convenzionalmente indicato come "*capofamiglia*", ma anche i familiari aggregati.

L'opzione è revocabile e comunque cessa di produrre i suoi effetti una volta decorsi quindici periodi d'imposta dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione.

È dubbio se si possa riproporre l'opzione dopo il quindicesimo anno.

Secondo la lettera della legge, a una prima impressione parrebbe di sì, visto che l'esercizio di una nuova opzione è letteralmente precluso solo in caso di revoca o decadenza (18).

Per motivi di ordine sistematico, ritengo però che il regime opzionale non possa essere rinnovato, poiché riguarda «*Le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia*» e altresì perché l'opzione presuppone la non residenza nel decennio precedente.

La revoca o la decadenza impediscono una nuova opzione e, se riferite al "*capofamiglia*", si estendono ai familiari. Di contro, la decadenza dell'esercizio dell'opzione di familiari non si estende agli altri familiari o al "*capofamiglia*".

Con l'opzione si può esercitare il c.d. "*cherry picking*", vale a dire la scelta dei Paesi da escludere dalla tassazione sostitutiva e per i quali applicare la tassazione ordinaria, con conseguente valenza del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero. Il "*cherry picking*" per certo non riduce però l'importo forfetario dovuto di € 100.000,00 annui.

(16) La definizione di "*capofamiglia*" è assolutamente atecnica e qui indicata come riferibile al soggetto che esercita l'opzione e "*aggrega*" altri familiari.

(17) Per quanto attiene i minori, dovrebbero valere i principi generali desumibili da quanto previsto dalla lett. c) del comma unico dell'art. 4 del TUIR.

(18) Ultimo periodo del quarto comma del neointrodotta art. 24-bis del TUIR.

Ai sensi del comma 154 dell'art. 1 della legge n. 232/2016 gli effetti dell'opzione non sono cumulabili con quelli previsti da:

- art. 44 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122), "*Incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero*";

- art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, "*Regime speciale per lavoratori rimpatriati*".

Al proposito, si dovrà in concreto chiarire cosa vuol dire "*non sono cumulabili*" e segnatamente specificare quale sia la disciplina prevalente.

### 5.1 Gli effetti dell'opzione

Verificati i presupposti, si può esercitare l'opzione che comporta il dovuto pagamento, per ciascun periodo d'imposta in cui è valida l'opzione, di un importo pari ad € 100.000,00. Per i familiari "*aggregati*", l'importo dovuto è ridotto ad € 25.000,00 per ciascuno.

Gli importi devono essere versati in unica soluzione, entro la data prevista per il versamento a saldo delle imposte sul reddito.

Inoltre per l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni si applicano, in quanto compatibili, le norme previste per l'IRPEF.

L'opzione è esercitata esclusivamente da un soggetto "*aggregante*", prima qui definito come "*capofamiglia*", anche se nessuna priorità civilistico fiscale sussiste dal combinato disposto degli artt. 433 c.c. e 24-bis del TUIR.

Pare perlomeno singolare che il soggetto "*aggregante*" possa impegnare con la sua opzione anche familiari che l'opzione – pare – non debbano sottoscrivere.

A questo proposito si apre un tema fondamentale. In base a quanto previsto dal secondo comma dell'art. 24-bis del TUIR, in caso di mancato pagamento dell'imposta sostitutiva (19), viene revocato il regime sostitutivo, fatti comunque salvi gli effetti prodotti nei periodi di imposta precedenti.

Parrebbe non possibile il ravvedimento operoso, anche se è auspicabile un chiarimento sul punto.

La legge non chiarisce con quale decorrenza si applichi la decadenza. Verrebbe da pensare che la decadenza possa avvenire per l'anno X se entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi di detto anno X non siano pagati integralmente gli importi dovuti, e conseguentemente lo stesso anno X debba soggiacere, anche per i redditi prodotti all'estero, alla disciplina ordinariamente prevista per le persone fiscalmente residenti. Se questa fosse la scansione temporale del caso di decadenza dovuto a difetto di pagamento, avrebbe una logica che il soggetto che presenta l'opzione possa impegnare anche i suoi familiari.

Ancora, se questa fosse la corretta decorrenza della decadenza, ne conseguirebbe, salvo abbagli di chi scrive, che non potrebbe aversi un atto accertativo che eccepisca il mancato pagamento, perché il difetto di pagamento si rivelerebbe una sorta di revoca dell'opzione. *Ex adverso*, risulterebbe però in questo caso enigmatico il riferimento alla normativa di accertamento, riscossione e contenzioso.

L'imposta è qualificata come imposta sostitutiva delle imposte sul reddito; conseguentemente, non spetta il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

Inoltre, la stessa imposta sostitutiva non è deducibile da alcuna altra imposta dovuta.

(19) Anche in misura parziale.

Come indicato fra le premesse, l'imposta sostitutiva "copre" i redditi prodotti all'estero, secondo la definizione datane dal secondo comma dell'art. 165 del TUIR e non quelli prodotti nel territorio dello Stato. Come noto, sul punto detto comma non fa altro che rinviare, secondo una lettura "a specchio" dell'art. 23 dello stesso TUIR ("criteri reciproci"), ai criteri di tale ultimo articolo, con un esercizio interpretativo *a contrariis* non sempre di facile soluzione, come appresso si vedrà entrando nello specifico delle singole possibili fattispecie.

Per espressa disposizione normativa (20) di chiara *ratio* antielusiva, ma della quale sinceramente mi sfugge la logica esageratamente disincentivante, l'imposta sostitutiva non "copre" gli eventuali redditi di cui all'art. 67, primo comma, lett. c), del TUIR, realizzati nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione: chi ha delle operazioni "in ballo", non aderirà sicuramente all'opzione.

Si tratterà, nella generalità dei casi, delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate, anche se riferite a società non residenti.

È di tutta evidenza che saranno disincentivati ad aderire al regime sostitutivo, e conseguentemente a trasferirsi fiscalmente in Italia, coloro che hanno partecipazioni con importanti plusvalenze latenti, con forti probabilità di loro cessione nel medio periodo.

Sarebbe opportuno perlomeno escludere da tale previsione le plusvalenze realizzate nel primo quinquennio, relative a partecipazioni acquistate prima del primo periodo d'imposta di esercizio dell'opzione.

Inoltre per dette plusvalenze come regolamentare la transizione fra il regime ordinario e quello sostitutivo, visto che in quello ordinario sono ammissibili i riporti delle perdite?

## 6. COSA SI INTENDE PER REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO?

È molto facile stabilire che l'imposta sostitutiva assorbe le fattispecie di redditi prodotti all'estero; molto più difficile arrivare alle giuste determinazioni nei casi pratici.

Infatti la c.d. "lettura a specchio" dell'art. 23 del TUIR, che considera le qualificazioni dei redditi prodotti in Italia da parte di non residenti, può essere agevole solo in via astratta e le soluzioni non sono assolutamente scontate.

Comincio dall'esercizio più semplice, relativo ai *redditi fondiari*: se un reddito fondiario è considerato prodotto in Italia (21), perché l'immobile è quivi situato, è facile desumere che se l'immobile è all'estero il suo reddito sarà compreso nella imposizione sostitutiva.

I problemi cominciano subito con i *redditi di capitale*. Per tali redditi quel che rileva è la residenza del soggetto che eroga/corrisponde al novello residente in Italia dividendi, interessi o altro che si consideri reddito di capitale.

Attenzione, quindi: ritengo che, per non comprendere nella tassazione forfettaria sostitutiva di € 100.000,00 i dividendi e gli altri *redditi di capitale*, rilevino non solo le società con sede legale in Italia, ma anche le società per le quali, in base all'art. 73 del TUIR, si presuma la residenza in Italia.

Per esempio, un dividendo distribuito da una società

(20) Trattasi di disposizione "a regime", non transitoria, collocata nello stesso primo comma del neo introdotto art. 24-bis del TUIR.

(21) Per i non residenti.

francese con sede "decisionale" dimostrata (in sede di verifica o di accertamento) come essere "italiana", può comportare problemi.

A maggior ragione i *redditi di capitale* riferiti alle società estere che si presumono avere sede in Italia per effetto dell'art. 73, commi 5-bis e 5-ter, del TUIR.

A proposito di società non residenti, a mio avviso si dovrà affrontare il problema delle CFC di cui ai commi primo e 8-bis dell'art. 167 del TUIR. Infatti, cosa accade se un *novello* residente in Italia controlla una società con regime fiscale privilegiato di cui all'art. 167 del TUIR?

Il reddito che si dovrebbe tassare "separatamente" ex art. 167 del TUIR è da ricomprendersi nell'imposta sostitutiva degli € 100.000,00 o è da considerarsi "italiano"? In senso favorevole alla ricomprensione del regime CFC nella imposizione forfettaria milita il fatto che si tratta di un *regime di trasparenza*, alla stregua di una partecipazione ad una società di persone, in questo caso, non residente. Per analogia, si dovrebbe quindi poter assimilare – a questi fini – l'imputazione del reddito per trasparenza "partecipativa" a quello ex CFC, anche se sembra permanere qualche perplessità al riguardo.

Di contro parrebbe di non poter comprendere tali fattispecie nella imposizione sostitutiva, perché – a rigore – l'imposta sostitutiva "copre" i redditi prodotti all'estero direttamente dalla persona fisica e non da soggetto il cui reddito deve essere imputato al controllante "italiano" e tassato separatamente.

Parrebbe quindi prevalere l'interpretazione più penalizzante, con soluzione coerente con quella che attrae a residenza i redditi di capitale provenienti da società che si considerano residenti per affermazione della loro sede effettiva e non formale.

Questo potrebbe essere un grave ostacolo all'incentivazione dello strumento (22), perché penalizzerebbe coloro che già possiedono partecipazioni in società a fiscalità privilegiata.

Per i *redditi di lavoro dipendente ed autonomo* le cose potrebbero oltremodo complicarsi: rileva il luogo dove è prestato il lavoro o esercitata l'attività, e quindi l'esercizio ermeneutico parrebbe semplice.

Mentre non vi dovrebbe essere alcun problema quando il committente è estero e l'attività è dimostrabile che sia esercitata all'estero, maggiori (enormi?) problemi potrebbero sorgere in caso di committente italiano e/o di contratto complessivo che copra l'attività esercitata sia all'estero che in Italia.

Inoltre, vi è il tema della "base fissa" di cui all'art. 14 del Mod. OECD, con abrogazione nel 2000 della distinzione fra *stabile organizzazione* e *base fissa*.

Considerato che però l'Italia ha espresso riserva e continua ad operare questa distinzione (23), quale eventuale considerazione attribuire alla *base fissa*, come autonomo centro di imputazione di interessi giuridico/tributari, in presenza di Convenzione contro le doppie imposizioni?

In particolare, per considerare ricompresa nell'attività da tassare forfettariamente con l'importo di € 100.000, l'attività di lavoro autonomo deve essere svolta con una *base fissa* all'estero? In altre parole, l'inesistenza di una *base fissa* all'estero comporta la tassazione in

(22) Se confermato dalla prassi dell'Agenzia delle entrate (e, forse, non sarà neppure sufficiente risolverlo in via interpretativa di prassi).

(23) Ved. ris. 11 giugno 2009, n. 154/E, in *Boll. Trib.*, 2009, 1365.

Italia di attività che si considererebbero “*fisicamente*” svolte all'estero? Ad avviso di chi scrive è possibile che, in caso di mancanza di *base fissa* all'estero nel Paese di asserita produzione di reddito di lavoro autonomo, l'Agenzia delle entrate potrebbe non qualificare come reddito prodotto all'estero il compenso percepito, a maggior ragione in casi di dubbia soluzione.

Un problema riguarda anche la sostituzione d'imposta *ex art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*: come si deve rapportare il professionista neo residente in Italia verso il committente italiano per attività svolta all'estero: può legittimamente pretendere la mancata applicazione della ritenuta, pur non potendo attestare – ovviamente – la non residenza fiscale in Italia? Ritengo di sì, previa esibizione dell'opzione e della dimostrabilità dell'effettiva localizzazione estera del reddito prodotto.

Per quanto riguarda i *redditi d'impresa*, interpretando “*a specchio*” l'art. 23 del TUIR, se ne desume che non v'è alcun reddito da tassare in Italia se ivi non v'è una stabile organizzazione. Facile a dirsi, più difficile “*a farsi*”: come affermare infatti l'inesistenza di una stabile organizzazione in Italia, quando il *dominus* diviene residente in Italia?

Inoltre può l'inesistenza di una stabile organizzazione nel Paese estero comportare che il reddito ivi “*fisicamente*” prodotto si consideri prodotto in Italia?

Questi aspetti dovranno essere approfonditamente esaminati e, possibilmente, “*smarcati*”.

Per quanto riguarda i *redditi diversi*: ordinariamente, rileva l'ubicazione dei beni dai quali i redditi derivano. Si ha quindi il tema della residenza della società le cui partecipazioni vengono cedute, precedentemente affrontato.

Per i redditi tassati per trasparenza rileva l'ubicazione della società trasparente.

Da non dimenticare, infine, la presunzione di produzione del reddito nel territorio dello Stato, di cui al secondo comma dell'art. 23 del TUIR (24).

### 6.1 Semplificazioni e agevolazioni

Per il periodo di vigenza dell'opzione non sussistono gli obblighi di monitoraggio né quelli di corresponsione di IVIE e IVAFE.

Si ha inoltre una sorta di agevolazione *collaterale* ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni: per il periodo di vigenza dell'opzione, la tassazione è limitata ai beni e diritti esistenti nello Stato al momento della successione o donazione.

Tale limitazione pare, però, letteralmente riferirsi al solo soggetto che esercita l'opzione e non ai familiari ai quali l'opzione sia estesa (25).

(24) «2. *Indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere c), d), e) e f) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti: a) le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e f) del comma 1 dell'art. 16; b) 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 47; c) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico; d) i compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato».*

(25) Dovrà darsi risposta a questo quesito: se non è dovuta l'imposta sulle successioni e donazioni sui beni e diritti

## 7. CONSIDERAZIONI FINALI

Le modalità applicative per l'esercizio, la modifica o la revoca dell'opzione e per il versamento dell'imposta sostitutiva saranno individuati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, emanato al momento della stampa di queste prime riflessioni.

Nei primi commenti si è affrontato il tema di eventuali contrasti fra la disciplina di cui trattasi e alcuni passaggi costituzionali, segnatamente ed essenzialmente ricompresi nell'art. 53 Cost.

A mio modo di vedere, non dovrebbero sorgere problemi di tal fatta, poiché la non confluenza del reddito di fonte estera nel reddito complessivo non pregiudica i principi di capacità contributiva e progressività, posto che per i redditi prodotti in Italia tali principi non sono derogati.

Ritengo quindi che il meccanismo di determinazione *forfetaria* di tassazione del reddito prodotto all'estero possa passare indenne a eventuali eccezioni di incostituzionalità.

Conclusivamente, se mi è permesso un giudizio sulla novella disciplina opzionale, sembra si tratti di una normativa che potrebbe spaventare più che attrarre nuovi soggetti fiscalmente residenti in Italia.

Inoltre pare non incentivare a produrre redditi in Italia, bensì a mantenere il centro principale degli affari e interessi all'estero.

Ancora, che garanzie avranno i novelli contribuenti italiani della immodificabilità degli importi forfettari di € 100.000,00 ed € 25.000,00? O della durata dell'opzione per 15 anni?

È vero che esiste l'istituto della revoca dell'opzione ma cambiare residenza fiscale, soprattutto se si tratta di un cambiamento di sostanza e non di *PO Box*, non è cosa agevole e richiede una chiara prospettiva, osservato però che il frequente cambiamento dei governi italiani è stato storicamente foriero di mutevolezza ondivaga delle leggi tributarie.

Potrebbe essere quindi rischioso cambiare regime per chi ora “*sta bene*” sotto un'altra legislazione.

A quanto pare il pessimismo appena evidenziato è stato manifestato addirittura dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, nel corso della sua audizione del 7 novembre 2016, dinanzi alle Commissioni riunite Bilancio, della camera dei Deputati e del Senato della Repubblica: «*Nella relazione tecnica si legge che “Pur ritenendo che dalla disposizione potrebbero derivare effetti positivi per il bilancio dello Stato, alla stessa, prudenzialmente, non si ascrivono effetti”. Ciò verosimilmente in considerazione del ridotto numero dei potenziali beneficiari e della combinazione tra il nuovo gettito riconducibile ai soggetti che rientreranno a seguito dell'introduzione dell'incentivo e l'implicita rinuncia ad un'imposizione piena che si sarebbe applicata a coloro che sarebbero rientrati in Italia in assenza della norma in esame*».

A parte la qualificazione della misura come di “*incentivo*”, che ci permettiamo di non condividere, così come del riferimento a un “*rientro*”, che lascerebbe intendere che la stessa disciplina si applichi (cosa che non è) solo ai soggetti precedentemente “*fiscalmente italiani*”, la previsione è – di contro – assolutamente condivisa.

**Dott. Emilio Abruzzese**

detenuti all'estero, qual è il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni per il donatario/successore?