

FLAT TAX PER NEO RESIDENTI

1. Legge di Bilancio 2017: introduzione della flat tax
2. Destinatari della norma e imposta sostitutiva
3. Calcolo dell'imposta
4. Esercizio dell'opzione
5. Scelta anche per i propri familiari
6. Disposizioni applicative dell'opzione
7. Incompatibilità
8. Provv. Agenzia delle Entrate 8.3.2017
9. Modalità di esercizio dell'opzione
10. Istanza di interpello
11. Modalità di esercizio dell'opzione per uno o più familiari
12. Cessazione degli effetti, revoca dell'opzione e decadenza dal regime
13. Versamento dell'imposta
14. Imposte di successione

Studio Associato Trombetta Teruggia

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato il Provvedimento 8.3.2017, prot. 47060, sulle **modalità applicative** per l'**esercizio**, la **modifica** o la **revoca** dell'**opzione** di cui al co. 1 dell'art. 24-bis, D.P.R. 917/1986 e per il **versamento dell'imposta sostitutiva** di cui al co. 2, del medesimo art. 24-bis.

L'art. 1, co. 152, L. 11.12.2016, n. 232 (cd. Legge di Bilancio 2017), in particolare, ha inserito nel D.P.R. 917/1986 l'art. 24-bis, che introduce nel **regime fiscale italiano** la cd. **flat tax**. Tale disposizione intende favorire gli investimenti, i consumi e il radicamento in **Italia** di nuclei familiari e individui ad **alto potenziale** non residenti, prevedendo, in alternativa alla disciplina ordinaria, un **regime fiscale speciale** riservato alle **persone fisiche** che trasferiscono la **residenza fiscale** nel territorio dello Stato purché **non** siano state **residenti** in Italia in almeno **9** dei **10 periodi d'imposta** che **precedono** l'inizio del **periodo di validità** dell'**opzione**.

1. Legge di Bilancio 2017: introduzione della flat tax

La L. 11.12.2016, n. 232 (cd. Legge di Bilancio 2017), introduce un'**imposta sostitutiva forfetaria** sui **redditi prodotti all'estero**. In particolare il co. 152 dell'art. 1, introducendo l'art. 24-bis nel D.P.R. 917/1986, consente alle **persone fisiche** che **trasferiscono** la **residenza fiscale in Italia** di optare per l'applicazione di un'**imposta sostitutiva** sui **redditi prodotti all'estero**, a specifiche condizioni.

Il nuovo regime si applica ai **redditi** relativi **all'anno d'imposta 2017** (dunque a partire dagli adempimenti dichiarativi per l'anno successivo).

2. Destinatari della norma e imposta sostitutiva

Destinatari della norma, come anticipato nel paragrafo iniziale, sono le **persone fisiche** che **trasferiscono** la **residenza fiscale in Italia** ai sensi dell'art. 2, co. 2, D.P.R. 917/1986. Esse **non devono** essere **state residenti in Italia** in **almeno 9** dei **10 periodi d'imposta** che **precedono** l'inizio del periodo di validità dell'opzione.

L'imposta sostitutiva colpisce i **redditi prodotti all'estero**, individuati ai sensi dell'art. 165, co. 2, D.P.R. 917/1986, norma che rinvia ai criteri di cui all'art. 23 del medesimo D.P.R.

L'imposta sostitutiva **non si applica** alle **plusvalenze** realizzate mediante **cessione** a titolo **oneroso** di **partecipazioni qualificate** (di cui all'art. 67, co. 1, lett. c), D.P.R. 917/1986), realizzate nei **primi 5 periodi d'imposta** di **validità** dell'**opzione**. Esse rimangono comunque soggette al **regime ordinario** di **imposizione** (di cui all'art. 68, co. 3, D.P.R. 917/1986: esse concorrono alla formazione del reddito, al netto delle relative minusvalenze, nella misura del 49,72% secondo quanto disposto dal D.M. 2.4.2008).

3. Calcolo dell'imposta

Il co. 2, del nuovo art. 24-bis, D.P.R. 917/1986 fissa la **misura** dell'**imposta sostitutiva**, calcolata in via **forfetaria**, a **prescindere** dall'**importo** dei **redditi percepiti**, nella misura di **100.000 euro** per **ciascun periodo d'imposta** in cui è valida la predetta opzione.

L'importo è **ridotto a 25.000 euro** per **ciascun periodo d'imposta** per **ciascuno** dei **familiari** (di cui al co. 6) a cui il soggetto passivo può chiedere di estendere l'applicazione dell'imposta sostitutiva.

Studio Associato Trombetta Teruggia

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'Irpef.

L'imposta **non** è **deducibile** da nessuna altra imposta o contributo.

4. Esercizio dell'opzione

L'opzione può essere esercitata dopo aver ottenuto **risposta favorevole** a **specificata istanza di interpello probatorio** presentata all'Agenzia delle Entrate, in base all'art. 11, co. 1, lett. b), L. 27.7.2000, n. 212 (Statuto dei contribuenti).

L'opzione va esercitata **entro** il **termine** per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa al periodo d'imposta in cui viene **trasferita** la residenza in Italia ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta.

Nell'opzione deve essere indicata la **giurisdizione** o le giurisdizioni dell'**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.

L'opzione è **revocabile** e **cessa** comunque di produrre **effetti decorsi 15 anni** dal primo periodo d'imposta di validità.

I suoi **effetti cessano in ogni caso** in ipotesi di **omesso** o **parziale versamento**, in tutto o in parte, dell'imposta sostitutiva, nella misura e nei termini previsti dalle vigenti disposizioni di legge, 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. Scelta anche per i propri familiari

Il co. 5 dell'art. 24-bis, D.P.R. 917/1986 consente di scegliere, per sé o per i propri familiari, di **non avvalersi** dell'applicazione dell'**imposta sostitutiva** con riferimento ai **redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri**, dandone **specificata 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 espressamente indicati si applica il **regime ordinario** e compete il **credito d'imposta** per i redditi prodotti all'estero.

Il **beneficiario** dell'opzione può chiedere che essa venga **estesa**, nel corso di tutto il periodo di validità, a **uno o più familiari** come individuati dall'art. 433 c.c.: si tratta in particolare dei soggetti obbligati a prestare gli **alimenti** nei casi disposti dal Codice civile, ossia il **coniuge**, i **figli** anche adottivi (in loro mancanza, i discendenti prossimi), i **genitori** (in loro mancanza, gli ascendenti prossimi) e gli adottanti, i **generi** e le **nuore**, il **suocero** e la **suocera**, i **fratelli** e le **sorelle** germani o unilaterali.

Per usufruire dell'imposta sostitutiva i familiari si devono trovare nelle **medesime condizioni** poste dal co. 1 dell'art. 24-bis, D.P.R. 917/1986, ossia devono avere **trasferito** la propria **residenza fiscale** in Italia, ma **non devono** essere **stati residenti fiscalmente** nello Stato per un periodo **almeno pari a 9** periodi di imposta nel corso dei **10 precedenti** l'inizio del periodo di validità dell'opzione.

Studio Associato Trombetta Teruggia

In tale ipotesi, il soggetto che esercita l'opzione indica la **giurisdizione** o le giurisdizioni in cui i familiari 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 ad uno o più familiari.

La **revoca** dall'**opzione** o la **decadenza** dal regime del **soggetto** che esercita l'opzione si **estendono** anche ai **familiari**.

Tuttavia, la **decadenza** dal regime di **uno o più familiari** per **omesso o parziale versamento** dell'imposta sostitutiva loro riferita **non comporta decadenza** dal **regime** per le persone fisiche che hanno esercitato l'opzione in **prima persona**.

6. Disposizioni applicative dell'opzione

I soggetti che esercitano l'opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi esteri per i **periodi d'imposta** di **validità** dell'**opzione** prevista:

- **non** sono **tenuti** agli obblighi di **dichiarazione** di **attività** e **investimenti esteri** (cui all'art. 4, D.L. 28.6.1990, n. 167, conv. con modif. dalla L. 4.8.1990, n. 227);
- sono **esenti** dall'imposta sul valore degli immobili situati all'estero - **Ivie** e dall'imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio - **Ivafe**, rispettivamente previste dagli art. 19, co. 13 e 18, D.L. 6.12.2011, n. 201, conv. con modif. dalla L. 22.12.2011, n. 214.

Le **stesse agevolazioni** si applicano ai **familiari** cui è **estesa** l'opzione.

7. Incompatibilità

Gli **effetti** dell'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero **non** sono **cumulabili** con gli incentivi per il **rientro** in Italia di **ricercatori** residenti all'estero (di cui all'art. 44, D.L. 31.5.2010, n. 78, conv. con modif. dalla L. 30.7.2010, n. 122), né con le agevolazioni per il **rientro** dei **lavoratori qualificati** (art. 16, D.Lgs. 14.9.2015, n. 147).

8. Provv. Agenzia delle Entrate 8.3.2017

Il co. 157 dell'art. 1, L. 232/2016, demanda ad un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge, le **modalità applicative** per l'**esercizio**, la **modifica** o la **revoca** dell'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero.

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 8.3.2017, prot. 47060 sono state fornite le **istruzioni** dell'Agenzia delle Entrate per gli stranieri che intendono trasferire la loro residenza fiscale in Italia beneficiando dell'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero.

9. Modalità di esercizio dell'opzione

Il Provvedimento delle Entrate evidenzia che le persone fisiche che presentano i **requisiti** di cui all'art. 24-bis, co. 1, D.P.R. 917/1986, possono **optare** per il **regime** di **imposta sostitutiva** sui redditi prodotti all'estero di cui alla medesima disposizione.

L'opzione per il regime di imposta sostitutiva si **perfeziona**:

- con la **presentazione** della **dichiarazione** dei **redditi** riferita al **periodo d'imposta** in cui i soggetti hanno **trasferito** la **residenza** ai sensi dell'art. 2, co. 2, D.P.R. 917/1986 in Italia ovvero

Studio Associato Trombetta Teruggia

- con la **presentazione** della **dichiarazione** dei **redditi** riferita al **periodo d'imposta successivo** a quello in cui i soggetti hanno **trasferito** la **residenza** ai sensi dell'art. 2, co. 2, D.P.R. 917/1986 in Italia.

10. Istanza di interpello

Ai fini dell'accesso al regime della cd. **flat tax**, il contribuente **può presentare** una **specificata istanza** di **interpello** ai sensi dell'art. 11, co. 1, lett. b), L. 212/2000.

Nell'istanza di interpello il contribuente, tra l'altro, indica:

- i **dati anagrafici** e, se già attribuito, il codice fiscale nonché, se già residente, il relativo indirizzo di residenza in Italia;
- lo **status** di **non residente** in Italia per un tempo almeno pari a 9 periodi di imposta nel corso dei 10 precedenti l'inizio di validità dell'opzione;
- la **giurisdizione** o le giurisdizioni in cui ha avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione;
- gli **Stati** o **territori esteri** per i quali intende **esercitare** la **facoltà** di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva ai sensi del co. 5 dell'art. 24-bis, D.P.R. 917/1986.

Nell'istanza il contribuente indica la sussistenza degli elementi necessari per il riscontro delle condizioni per l'accesso al regime dell'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero, **compilando l'apposita check list** allegata al presente provvedimento e presentando la relativa documentazione a supporto, ove rilevante.

L'istanza di interpello può essere presentata anche nella ipotesi di applicabilità della **presunzione** di cui all'art. 2, co. 2-bis, D.P.R. 917/1986.

Essa è **presentata** dal **contribuente** alla Direzione Centrale Accertamento mediante **consegna a mano**, **spedizione** a mezzo **plico raccomandato** con **avviso di ricevimento** o presentazione per **via telematica**, attraverso l'impiego della casella di posta elettronica certificata di cui al D.P.R. 11.2.2005, n. 68. In tale ultimo caso l'istanza è inviata alla casella di posta elettronica certificata dc.acc.nuoviresidenti@pec.agenziaentrate.it.

Per i soggetti **non residenti senza domiciliatario** nel territorio dello Stato, l'istanza di interpello può essere trasmessa alla casella di posta elettronica ordinaria dc.acc.upacc@agenziaentrate.it.

L'istanza deve essere **sottoscritta** con **firma autografa**, ovvero, nei casi in cui il documento è trasmesso via posta elettronica certificata, con **firma digitale** o con le modalità di cui all'art. 38, co. 3, D.P.R. 28.12.2000, n. 445.

L'opzione è esercitata **entro** i **termini** di **presentazione** delle **dichiarazioni** anche qualora, essendo stata presentata specifica **istanza di interpello**, **non** sia ancora **pervenuta la risposta** da parte dell'Agenzia delle Entrate.

L'opzione si intende **tacitamente rinnovata** di **anno in anno**, a meno che non intervenga un'ipotesi di **cessazione** degli effetti, di **revoca** dell'opzione o di **decadenza** dal regime.

Gli Stati o territori esteri per i quali il contribuente ha esercitato, in sede dell'esercizio dell'opzione o successivamente, la facoltà di **non avvalersi** dell'applicazione del regime di imposta sostitutiva, possono essere **integrati** da ulteriori Stati o territori in una dichiarazione dei redditi relativa a uno dei periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata esercitata la predetta facoltà.

11. Modalità di esercizio dell'opzione per uno o più familiari

Studio Associato Trombetta Teruggia

La persona fisica può esercitare l'opzione per il regime di imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero anche per **uno o più familiari** di cui all'art. 433 c.c., purché soddisfino le **condizioni** di cui al co. 1 dell'art. 24-bis, D.P.R. 917/1986.

L'estensione dell'opzione si perfeziona mediante **specificata indicazione** nella **dichiarazione dei redditi** riferita al periodo d'imposta in cui il **familiare trasferisce la residenza** ai sensi dell'art. 2, co. 2, del D.P.R. 917/1986 in Italia ovvero nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta *successivo* a quello del **trasferimento** della residenza del familiare in Italia.

Nella dichiarazione, il contribuente che ha esteso l'opzione per il regime ai familiari **indica** gli **elementi** riferiti ai medesimi **familiari** (status, dati anagrafici, ecc.).

Ciascun familiare a cui si estende il regime **manifesta l'intenzione** di **avvalersi** dell'**estensione** degli effetti dell'opzione nella **dichiarazione dei redditi** riferita al **primo periodo d'imposta di efficacia** dell'**estensione** stessa.

Nella dichiarazione dei redditi, il familiare **indica** gli **elementi identificativi**, compreso il codice fiscale, del **soggetto** che ha **effettuato l'opzione** estendendone gli effetti nonché gli elementi.

12. Cessazione degli effetti, revoca dell'opzione e decadenza dal regime

Gli **effetti** del **regime di imposizione sostitutiva** dei redditi prodotti all'estero **cessano**, in ogni caso, **decorsi 15 anni** dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione.

Il contribuente che ha esercitato l'opzione, o il familiare a cui la stessa è stata estesa, **possono revocarla** nella **dichiarazione dei redditi** relativa a uno dei periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata esercitata. In tal caso, qualora per tale periodo di imposta il soggetto non sia tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi, effettua **apposita comunicazione** alla Direzione Centrale Accertamento **entro la data di scadenza** della **presentazione della dichiarazione**.

Il contribuente che ha **esteso** l'opzione ai **familiari può revocare l'estensione** per ciascun familiare. In tal caso, il **familiare indica** tale **revoca** nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di efficacia della stessa.

Il soggetto che **esercita** l'opzione **decade** dal regime nei seguenti casi:

- **omesso o parziale versamento** dell'**imposta sostitutiva** entro la data prevista per il pagamento del saldo delle imposte sui redditi, con effetto dal periodo d'imposta rispetto al quale doveva essere eseguito il versamento;
- **trasferimento** della **residenza fiscale** in **altro Stato o territorio**, con effetto dal periodo d'imposta in cui perde la residenza in Italia ai fini fiscali.

La **revoca** dell'opzione e la **decadenza** dal regime **precludono l'esercizio** di una **nuova opzione**.

La cessazione degli effetti, la revoca dell'opzione e la decadenza dal regime del **soggetto** che **esercita** l'opzione comportano la **cessazione** degli effetti dell'opzione anche rispetto ai **familiari** a cui è esteso in regime agevolato.

I **familiari decadono** dal **regime** nei seguenti casi:

- **omesso o parziale versamento** dell'**imposta sostitutiva** dagli stessi dovuta entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi, con effetto dal periodo d'imposta rispetto al quale doveva essere eseguito il pagamento;
- **trasferimento** della **residenza fiscale** in altro Stato o territorio con effetto dal periodo d'imposta in cui perdono la residenza in Italia ai fini fiscali.

Studio Associato Trombetta Teruggia

La cessazione degli effetti, la revoca dell'opzione e la decadenza dal regime del **soggetto** che **esercita** l'opzione **non precludono** a **ciascuno** dei **familiari** a cui è **estesa** di **esercitare** un'**opzione autonoma** con efficacia per i **periodi d'imposta residui** fino a un totale di 15 periodi d'imposta, **computando anche** le annualità in cui tali soggetti hanno goduto del regime come **familiari**. In tal caso, ciascun familiare che esercita un'**opzione autonoma** può **estenderne** gli **effetti** ai suoi **familiari**, ma questi ultimi non possono godere del regime per più di 15 periodi d'imposta complessivi, computando le annualità in cui hanno già fruito del regime per effetto dell'estensione dell'opzione di altro soggetto.

13. Versamento dell'imposta

I soggetti interessati provvedono al **versamento** dell'**imposta sostitutiva**, nella misura di **100.000 euro**, in un'**unica soluzione**, per ciascun periodo di imposta di efficacia del regime, entro la data prevista per il **versamento del saldo delle imposte sui redditi**.

Qualora ricorrano le condizioni, per ciascun **familiare** al quale si **estende** il regime è versata l'imposta sostitutiva nella misura di **25.000 euro**, in un'unica soluzione, per ciascun periodo di imposta di efficacia del regime medesimo, entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi.

L'imposta sostitutiva è versata con le **modalità** di cui agli artt. 17 e seguenti, D.Lgs. 9.7.1997, n. 241.

14. Imposte di successione

La norma contenuta nella L. 232/2016 in relazione alla cd. flat tax dispone che per le **successioni aperte** e le **donazioni effettuate** nei periodi d'imposta di **validità** dell'opzione per la **tassazione a forfait esercitata dal dante causa**, l'imposta di successione e donazione «è **dovuta limitatamente ai beni e ai diritti esistenti nello Stato al momento della successione o della donazione**».

Si tratta, dunque, di un'innovativa **esenzione** di carattere **oggettivo** dall'imposta sui trasferimenti a titolo gratuito relativamente ai **beni situati all'estero**.

Per i trasferimenti *mortis causa*, il co. 158 dell'art. 1, L. 232/2016 è, quindi, **fortemente innovativo** rispetto alla normativa vigente perché, in base al principio di **territorialità** dettato dall'art. 2, D.Lgs. 31.10.1990, n. 346:

- l'**imposta di successione è dovuta in Italia** sui beni **ovunque situati**, se il defunto è **residente** in Italia al momento della **morte** (co. 1);
- la **localizzazione** degli **attivi rileva solo** nel caso in cui il **defunto** fosse **residente all'estero**; in tal caso, le imposte di successione sono **dovute in Italia** solo per i **beni esistenti in Italia** al momento del **decesso** (co. 2).