



Ai gentili clienti e Loro Sedi

Legge di bilancio 2019: imposta sostitutiva per i titolari di pensione di fonte estera che trasferiscono la residenza nel mezzogiorno

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarLa che **l'art. 1 co. 273-274 della L.145/2018** (legge di bilancio 2019) **introduce**, al nuovo art. 24-ter del TUIR, **l'opzione di imposizione sostitutiva dell'IRPEF per le persone fisiche, titolari di redditi di pensione di fonte estera, che:** i) **trasferiscono la residenza fiscale in Italia**, in uno dei Comuni appartenenti al territorio delle Regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, **con popolazione non superiore ai 20.000 abitanti;** ii) **non siano state fiscalmente residenti in Italia per almeno cinque periodi d'imposta precedenti** a quello in cui l'opzione diviene efficace (vale a dire, il periodo di imposta in cui avviene il trasferimento della residenza fiscale in Italia). **Possono esercitare l'opzione le persone fisiche che trasferiscono la residenza da Paesi** con i quali sono in vigore accordi di cooperazione amministrativa, **con conseguente applicazione di un'imposta sostitutiva**, calcolata in via forfettaria, **con un'aliquota del 7% annua sui redditi di qualunque categoria**, percepiti da fonte estera o prodotti all'estero. L'imposta **è versata in unica soluzione entro il termine previsto per il versamento del saldo** delle imposte sui redditi e **non è deducibile da nessun'altra imposta o contributo**. Viene altresì stabilito che **per l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni si applicano**, in quanto compatibili, **le disposizioni previste per l'imposta sui redditi**. In mancanza di norma di decorrenza, il **nuovo regime si applica dai trasferimenti di residenza fiscale in Italia effettuati dall'1.1.2019**.

Premessa

L'art. 1 co. 273-274 della L. 145/2018 (legge di bilancio 2019) introduce, con il nuovo art. 24-ter del TUIR, **il regime di imposizione sostitutiva dell'IRPEF per le persone fisiche titolari di redditi di pensione di fonte estera** che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno d'Italia.

Osserva

Tali soggetti, nel rispetto delle condizioni normativamente previste, **possono beneficiare di un'imposta sostitutiva**, calcolata in via forfettaria, **con un'aliquota del 7% per ciascuno dei periodi di validità dell'opzione**.

Decorrenza

In mancanza di una norma di decorrenza specifica, **il nuovo regime dovrebbe trovare applicazione a partire dai trasferimenti di residenza fiscale in Italia effettuati dall'1.1.2019** (data di entrata in vigore della legge di bilancio 2019).

Osserva

Ove si ritenessero valide le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate (provv. 47060/2017 e circ. 17/2017, § 4), con riferimento al regime dei c.d. neo-domiciliati di cui all'art. 24-bis del TUIR (le cui disposizioni sono fatte salve per espressa previsione normativa), **il nuovo regime potrebbe trovare applicazione anche nei casi in cui il trasferimento di residenza sia avvenuto nel 2018** (nel rispetto delle ulteriori condizioni di legge), **con indicazione dell'opzione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2019**.

Soggetti agevolati

Possono accedere al regime **le persone fisiche che:**

- **sono titolari di redditi di pensione** di cui all'art. 49 co. 2 lett. a) del TUIR **di fonte estera;**
- **trasferiscono la propria residenza in Italia** ai sensi dell'art. 2 co. 2 del TUIR77 in uno dei Comuni appartenenti al territorio delle **Regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia**, con popolazione **non superiore ai 20.000 abitanti;**
- **non siano state fiscalmente residenti in Italia**, ai sensi dell'art. 2 co. 2 del TUIR, per almeno cinque periodi d'imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace (vale a dire il periodo di imposta in cui avviene il trasferimento della residenza fiscale in Italia).

Possono esercitare l'opzione **le persone fisiche che trasferiscono la residenza da Paesi con i quali sono in vigore accordi di cooperazione amministrativa.**

Osserva

Tale formulazione **dovrebbe intendersi riferita agli Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni**, ai sensi della Direttiva 2011/16/UE, nonché ai sensi degli accordi bilaterali o sovranazionali che regolano tale scambio (Convenzioni contro le doppie imposizioni e TIEA stipulati dall'Italia, Convenzione multilaterale per la mutua assistenza ai fini fiscali e Accordo FATCA).

Redditi agevolati

Possono essere assoggettati ad imposta sostitutiva **i redditi di qualunque categoria**, percepiti da fonte estera o prodotti all'estero individuati secondo i criteri di cui all'art. 165 co. 2 del TUIR, in base al quale *"i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato"*.

Osserva

L'opzione dovrebbe ritenersi ammissibile anche nei casi in cui, sulla base di una Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata con lo Stato estero, **la pensione di fonte estera non sia imponibile in Italia**; in tale circostanza, **potrebbe infatti risultare conveniente assoggettare ad imposizione sostitutiva gli altri redditi di fonte estera della persona.**

In particolare, **sono redditi prodotti all'estero:**

- ✓ **i redditi fondiari derivanti da terreni e fabbricati situati all'estero;**
- ✓ **i redditi di capitale corrisposti da Stati esteri** o da soggetti non residenti;
- ✓ **i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero;**
- ✓ **i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate all'estero** mediante una base fissa;
- ✓ **i redditi d'impresa derivanti da attività svolte da stabili organizzazioni all'estero;**
- ✓ **le plusvalenze conseguite per effetto della cessione a titolo oneroso di partecipazioni** in società non residenti;
- ✓ **i redditi diversi derivanti da attività svolte all'estero** e da beni che si trovano all'estero.

Osserva

Si considerano a questi specifici fini prodotti all'estero (circ. Agenzia delle Entrate 5.3.2015 n.9, § 2.1) anche:

- **i redditi d'impresa prodotti all'estero in assenza di stabile organizzazione;**
- **gli interessi dei conti correnti bancari e postali;**
- **le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate** in società quotate.

Le persone fisiche 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**, con conseguente **applicazione del regime ordinario e spettanza del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero** (la fruizione di tale credito sarebbe, invece, inibita per il reddito soggetto ad imposta sostitutiva).

Caratteristiche dell'imposta sostitutiva

Per effetto dell'esercizio dell'opzione, si applica **un'imposta sostitutiva dell'IRPEF** (e delle addizionali locali), calcolata in via forfettaria, **con aliquota del 7% per ciascuno dei periodi di imposta di validità dell'opzione.**

Osserva

L'imposta è versata in unica soluzione entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi e non è deducibile da nessun'altra imposta o contributo. Viene altresì stabilito che per l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'imposta sui redditi.

Per i periodi d'imposta di validità dell'opzione **opera l'esenzione dall'obbligo di:**

- **compilare il quadro RW** (art. 4 del DL 167/90, conv. L. 227/90);
- **versare l'IVIE e l'IVAFE** (art. 19 co. 13 e 18 del DL 201/2011, conv. L. 214/2011).

Esercizio e validità dell'opzione

L'opzione **è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta e per i primi cinque periodi di imposta successivi a quest'ultimo.**

Osserva

In sede di opzione, le persone fisiche interessate indicano 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.

Revoca dell'opzione

L'opzione è revocabile dal contribuente; in tal caso, sono fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti. **Gli effetti dell'opzione cessano:**

- laddove **venga accertata l'insussistenza dei requisiti normativamente previsti** o il venir meno degli stessi;
- **in caso di omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva** nella misura e nei termini previsti di legge.

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

Osserva

Negli altri casi, in mancanza di un'espressa preclusione normativa, **dovrebbe essere possibile rinnovare l'opzione.** Si ricorda, tuttavia, che con riferimento al regime dei neo-domiciliati di cui all'art. 24-bis del TUIR è esclusa la possibilità di rinnovo del regime a scadenza (circ. Agenzia delle Entrate 17/2017, Parte III, § 6).

Imposta sulle successioni e sulle donazioni

Il dubbio



Per i soggetti che fruiscono delle agevolazioni contenute nell'art. 24-ter del TUIR **risulta dubbia la possibilità di beneficiare delle disposizioni di vantaggio in materia di imposta sulle successioni e donazioni** che, invece, competono ai "neo residenti" di cui all'art. 24-bis in virtù dell'art. 1 co. 158 della L. 232/201682.

Osserva

L'art. 24-ter co. 1 del TUIR fa, infatti, salve le norme di cui all'art. 24-bis ma, come detto, dal punto di vista letterale l'esenzione da imposta sulle successioni e donazioni per i beni esteri è stabilita dall'art. 1 co. 158 della L. 232/2016, e non dall'art. 24-bis del TUIR.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di

Vostro interesse.

Cordiali saluti

DOTTORESSA FAVERO ANNA