

# DIRITTO & PRATICA DEL LAVORO

2017

44

## DAL 30 GENNAIO 2018

Voucher per la digitalizzazione delle micro, piccole e medie imprese

## INDICAZIONI OPERATIVE DELL'INL

Recupero dei benefici normativi e contributivi connessi al Durc

## CONTRATTAZIONE COLLETTIVA

Scelta del contratto da applicare al rapporto di lavoro

## INAIL

Prestazioni estese alle unioni civili

## PERCORSI DI NOVEMBRE-DICEMBRE

### AGEVOLAZIONI FISCALI

Andrea Costa e Angela Fusco

Ricerca e sviluppo

Credito di imposta

Politiche di brain gain

Acquisizione di competenze dall'estero

### IN QUESTO NUMERO

#### I nuovi residenti

Il regime opzionale per gli individui ad alto potenziale

#### Irap

Deduzioni Irap e cuneo fiscale

#### Start up e ricercatori

Pmi innovative e rientro dei ricercatori

#### Agevolazioni contributive

Prospettive per il 2018

Anno XXXIV, 18 novembre 2017, n. 44 - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3 - 20142 Milano, Italia  
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano



## RINNOVI RIVISTE 2018

*La dottrina più ricca,  
le firme più autorevoli.  
Un altro anno con te.*



**Rinnova le tue riviste Wolters Kluwer:**  
carta o digitale, la qualità di sempre  
e la possibilità di ricercare **tutta**  
**la dottrina** di tuo interesse in oltre  
**70 riviste e più di 2.500 libri!**

RINNOVA SUBITO I TUOI ABBONAMENTI SU:  
**[WWW.EDICOLAPROFESSIONALE.COM/RINNOVI](http://WWW.EDICOLAPROFESSIONALE.COM/RINNOVI)**

### ALTRI VANTAGGI TI ASPETTANO

Puoi rinnovare i tuoi abbonamenti anche tramite bollettino postale, chiamando il Numero Verde 800.916.935 o contattando il tuo agente di fiducia, trovi l'elenco completo su: [www.shopwki.it/agenzie](http://www.shopwki.it/agenzie)

**Affrettati l'offerta è valida solo fino al 15 dicembre 2017.**

IPSOA CEDAM **UTET**  
GIURIDICA

 Wolters Kluwer

## Percorsi

**Agevolazioni fiscali**

Il regime opzionale per gli individui ad alto potenziale <i>Andrea Costa e Angela Fusco</i>	<b>2657</b>
--	-------------

## Approfondimenti

Legge di bilancio 2018: un primo esame <i>Maria Rosa Gheido e Alfredo Casotti</i>	<b>2667</b>
Voucher per la digitalizzazione delle micro, piccole e medie imprese <i>Roberto Camera</i>	<b>2673</b>
Scelta del contratto da applicare al rapporto di lavoro: criticità <i>Alessandro Paone</i>	<b>2678</b>
Recupero dei benefici normativi e contributivi connessi al Durc <i>Vitantonio Lippolis</i>	<b>2684</b>
Lavoro nero in agricoltura: sanzioni <i>Giulio D'Imperio</i>	<b>2697</b>
Estensione delle prestazioni economiche Inail alle unioni civili <i>Gina Rosamari Simoncini</i>	<b>2702</b>
Il diritto al compenso per l'amministratore di società <i>Giovanni Di Corrado</i>	<b>2708</b>

## Nei numeri di novembre - dicembre

**Agevolazioni fiscali***di Andrea Costa e Angela Fusco*

<b>n. 42</b>	<b>Ricerca e sviluppo</b>
4 novembre 2017	Credito di imposta per ricerca e sviluppo
<b>n. 43</b>	<b>Politiche di brain gain</b>
11 novembre 2017	Incentivi per favorire l'acquisizione di competenze dall'estero. Il regime per gli "impatriati"
<b>n. 44</b>	<b>I nuovi residenti</b>
18 novembre 2017	Il regime opzionale per gli individui ad alto potenziale
<b>n. 45</b>	<b>Irap</b>
25 novembre 2017	Le deduzioni Irap per la riduzione del cuneo fiscale
<b>n. 46</b>	<b>Start up innovative e rientro ricercatori</b>
2 dicembre 2017	Le agevolazioni per le start up, le Pmi innovative e per il rientro dei ricercatori
<b>n. 47-48</b>	<b>Le complementari agevolazioni contributive</b>
9 dicembre 2017	I rapporti agevolati 2017 e le prospettive per il 2018

# Sommario

## Fondi pensione

Fondi pensione e legge sulla concorrenza

Giuseppe Rocco

2712

## Giurisprudenza

### Rassegna della Cassazione

Giustificato motivo oggettivo di licenziamento

Cass. sez. lav. n. 10699 del 3 maggio 2017

2716

Indennità sostitutiva delle ferie

Cass. sez. lav. n. 11016 del 5 maggio 2017

2716

Assegno per il nucleo familiare: discriminazione per ragioni di nazionalità

Cass. sez. lav. n. 11165 dell'8 maggio 2017

2717

Si segnala che le opinioni espresse da dirigenti e funzionari pubblici non sono vincolanti per le Amministrazioni di appartenenza.

## DIRITTO & PRATICA DEL LAVORO

SETTIMANALE DI AMMINISTRAZIONE,  
GESTIONE DEL PERSONALE,  
RELAZIONI INDUSTRIALI  
E CONSULENZA DEL LAVORO

### REDAZIONE

Per informazioni in merito  
a contributi, articoli ed argomenti trattati  
scrivere o telefonare a:

### IPSOA Redazione

**Casella Postale 12055 - 20120 Milano**  
**telefono 02.82476.550**  
**telefax 02.82476.436**

## DIRITTO & PRATICA DEL LAVORO

### AMMINISTRAZIONE

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri  
arretrati, cambi d'indirizzo, ecc.

scrivere o telefonare a:

### IPSOA Servizio Clienti

**Casella postale 12055 - 20120 Milano**  
**telefono 02.824761 - telefax 02.82476.799**  
**Servizio risposta automatica:**  
**telefono 02.82476.999**

### EDITRICE

Wolters Kluwer Italia S.r.l.  
Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3 - 20142 Milano, Italia

### INDIRIZZO INTERNET:

Compresa nel prezzo dell'abbonamento l'estensione  
on line della Rivista, consultabile all'indirizzo [www.edicolaprofessionale.com](http://www.edicolaprofessionale.com)

### DIRETTORE RESPONSABILE

Giulietta Lemmi

### COMITATO SCIENTIFICO

Enrico Barraco, Alfredo Casotti, Maria Rosa Gheido,  
Eufrazio Massi, Michele Miscione, Pierluigi Rausei,  
Francesco Rotondi, Angelo Sica,  
Gianluca Spolverato

### REDAZIONE

Federica Calcagno, Antonella Carrara,  
Claudia Faravelli, Massimo Mutti

### REALIZZAZIONE GRAFICA a cura di:

Ipsa - Gruppo Wolters Kluwer

### FOTOCOPOSIZIONE

Sinergie Grafiche Srl  
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)  
Tel. 02/57789422

### STAMPA

ROTOLITO LOMBARDA S.p.A. - Via Sondrio, 3 -  
20096 Seggiano di Pioletto (MI)  
Tel. 02/921951

### PUBBLICITÀ:

 **Wolters Kluwer**

E-mail: [advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)  
[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)

Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3  
20142 Milano, Italia

Autorizzazione Tribunale di Milano n. 578  
del 24 dicembre 1983

Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in  
abbonamento Postate - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27  
febbraio 2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano  
Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa  
con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991  
Iscrizione al R.O.C. n. 1702

### ABBONAMENTI

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare:  
gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data  
di sottoscrizione, e si intendono rinnovati,  
in assenza di disdetta da comunicarsi entro  
60 gg. prima della data di scadenza a mezzo  
raccomandata A.R. da inviare a  
Wolters Kluwer Italia S.r.l. Via dei Missaglia n. 97 -  
Edificio B3 - 20142 Milano, Italia.  
Servizio clienti: tel. 02 824761 -  
e-mail: [servizio.clienti@ipsoa.it](mailto:servizio.clienti@ipsoa.it) -  
[www.ipsoa.it/servizioclienti](http://www.ipsoa.it/servizioclienti)

ITALIA - Abbonamento annuale: Euro 380,00

ESTERO - Abbonamento annuale: Euro 760,00

Prezzo copia: Euro 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso  
all'atto della richiesta

A decorrere dal 1° gennaio 2002, a seguito dell'introduzione dell'Euro nell'ordinamento nazionale per effetto del D.Lgs. 24 giugno 1998, n. 213, tutti gli importi espressi in lire nelle vigenti disposizioni normative si intendono espressi in Euro, secondo il tasso di conversione ufficiale (1 EURO = Lire 1936,27). Il provvedimento n. 213/98 disciplina inoltre le regole di arrotondamento secondo la natura degli importi da convertire.

### DISTRIBUZIONE

Vendita esclusiva per abbonamento

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,

**ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n.**

**196**, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3 - 20142 Milano, titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3 - 20142 Milano, o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

I nuovi residenti

# Il regime opzionale per gli individui ad alto potenziale

Andrea Costa - Dottore di ricerca, Dottore commercialista  
Angela Fusco - Commercialista, Consulente del lavoro

Nell'ambito delle misure finalizzate al trasferimento in Italia della residenza fiscale di persone fisiche presenti all'estero, l'articolo 24-*bis*, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il Testo unico delle imposte sui redditi (d'ora in avanti anche "Tuir"), rubricato "Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia", ha introdotto, per la prima volta nel sistema tributario italiano, un regime fiscale già presente nella normativa tributaria di altri Paesi europei, quali Belgio, Francia, Irlanda, Portogallo, Regno Unito e Spagna (1), allo scopo di favorire lo sviluppo economico, scientifico e culturale del Paese.

Il regime regolato dall'art. 24-*bis*, Tuir agevola sì l'instaurazione di un collegamento sostanziale dei c.d. *high net worth individuals* con il territorio italiano, creando le condizioni affinché i loro capitali e le loro risorse finanziarie vengano investite in Italia, ma non richiede che vi venga svolta una particolare attività lavorativa.

La legge di bilancio 2017, la legge 11 dicembre 2016, n. 232, ha previsto l'incumulabilità dell'agevolazione in commento con gli altri regimi volti ad attrarre risorse umane dall'estero, consentendo unicamente un loro utilizzo alternativo, nel rispetto delle condizioni contemplate dai vari regimi.

L'adesione al sistema premiale è facoltativa, potendo il soggetto aderirvi o meno. In assenza di esercizio dell'opzione alla fruizione di una imposta sostitutiva relativamente ai redditi prodotti in uno o più Stati esteri, trova applicazione il regime ordinario di tassazione e, laddove previsto, si ha diritto al credito d'imposta per le imposte versate all'estero.

Le modalità operative per l'esercizio, la modifica o la revoca dell'opzione e per il versamento dell'imposta sostitutiva sono state definite dal Provvedimento n. 47060 dell'8 marzo 2017 del Direttore dell'Agenzia delle entrate, mentre con la circolare 23 maggio 2017, n. 17/E l'Agenzia delle entrate ha fornito gli opportuni chiarimenti (2).

(1) Per una analisi comparata dei regimi attrattivi per i c.d. *high net worth individuals* (Hnwi), si veda D. Pellegrini, F. Barbieri, *Le soluzioni dell'Odcec di Milano alle problematiche sul regime dei neo-residenti*, in *Corr. Trib.*, 2017, 22, pag. 1758; E. Tito, G. Giusti, *Flat tax per i neo-residenti e remittance basis of taxation inglese a confronto*, in *Corr. Trib.*, 2017, 26, pag. 2088 ss.

(2) Per quanto non specificato nel presente contributo si rinvia alla prassi dell'Agenzia delle entrate e al citato Provvedimento del direttore dell'Agenzia. Rilevano Tomassini e Martinelli che resta ancora da definire il tassello mancante legato alle procedure di immigrazione, verosimilmente riconducibili alla c.d. "residenza elettiva". Cfr. A. Tomassini, A. Martinelli, *Il regime italiano dei "neo domiciliati"*, in *Corr. Trib.*, 2016, 46, pag. 3533 ss.

Con riferimento alla problematica collegata alla costituzionalità del provvedimento, nella nota 4 dell'articolo citato, Tomassini e Martinelli evidenziano come "il sacrificio recato ai

principi di eguaglianza e di capacità contributiva non appare sproporzionato o irragionevole rispetto alla nostra Carta ed è stato tollerato dalla Corte in situazioni tutto sommato assimilabili alla presente". Dubbi di costituzionalità sono stati invece sollevati da altri autori. Cfr. E. Della Valle, M. Strafile, *La nuova imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera*, in *il fisco*, 2016, 45, pag. 4346 ss.; G. Ascoli, M. Pellicchia, *Il nuovo regime impositivo per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, in *il fisco*, 2017, 6, pag. 507 ss. La circostanza che, come si avrà modo di approfondire nel prosieguo del presente scritto, la presentazione dell'istanza di interpello probatorio sia stata resa facoltativa ai fini dell'accesso al regime forfetario, potrebbe aver eliminato taluni dubbi di costituzionalità. Cfr. E. della Valle, E. Innocenzi, *Flat tax sui redditi di fonte estera: le istruzioni dell'Agenzia delle entrate*, in *il fisco*, 2017, 15, pag. 1407 ss.; E. della Valle, E. Innocenzi, *Chiarimenti sull'imposta sostitutiva per le persone fisiche neo-residenti, ma i dubbi di costituzionalità restano*, in *il fisco*, 2017, 29, pag. 2822 ss.

# Percorsi

## Ambito di applicazione soggettivo

La verifica dell'ambito di applicazione soggettivo rappresenta una fase delicata nell'individuazione dei soggetti che possano beneficiare dell'agevolazione regolata dall'art. 24-bis, Tuir ed introdotta dalla legge di bilancio 2017 (3). A partire dal periodo d'imposta 1° gennaio-31 dicembre 2017, e indipendentemente dalla nazionalità, possono beneficiarne, le persone fisiche che rispettino le seguenti condizioni (4):

- trasferiscano effettivamente in Italia la residenza fiscale ai sensi dell'art. 2, comma 2, Tuir da un Paese estero (5);

- non siano state fiscalmente residenti nel territorio italiano ai sensi dell'art. 2, comma 2, Tuir per un tempo almeno pari a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione (6).

Al fine di estendere ulteriormente la portata attrattiva della disposizione, il soggetto che rispetti tali condizioni, può estendere il beneficio a favore di uno o più familiari, ovvero alle persone tenute all'obbligo degli alimenti elencate nell'art. 433 c.c., facilitando così il trasferimento di interi nuclei familiari (7). È però necessario che anche questi ultimi rispettino le condizioni sopra richiamate (8).

## Agevolazione fiscale

L'agevolazione, che trova applicazione con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta 2017, permette a coloro che esercitino l'opzione di derogare ai criteri generali

della tassazione mondiale - il c.d. *worldwide taxation principle* - previsti per i soggetti fiscalmente residenti, applicando ai redditi prodotti all'estero una imposizione sostitutiva dell'Irpef calcolata in via forfetaria pari a 100.000 euro per ciascun periodo d'imposta di validità dell'opzione, dunque indipendente dall'effettivo importo dei redditi percepiti, mentre le disposizioni ordinarie trovano applicazione nei confronti dei redditi prodotti in Italia. Il contribuente che fruisce del regime di cui all'art. 24-bis, Tuir può beneficiare delle deduzioni e delle detrazioni previste dall'art. 10 e dagli artt. 12, 13, 15, 16 e 16-bis, Tuir, sempreché funzionalmente collegate ai redditi, italiani o esteri, assoggettati ad ordinaria imposizione in Italia.

Qualora non si decida di beneficiare del regime agevolato, si applica il regime ordinario dei redditi prodotti dalle persone fisiche residenti fiscali in Italia.

L'opzione, revocabile in qualsiasi momento, cessa di produrre i propri effetti decorsi 15 anni dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione. È però previsto che, per i primi cinque periodi d'imposta, non si applichi l'imposta sostitutiva alle plusvalenze da cessioni di partecipazioni qualificate in società ed enti non residenti *ex art. 67, comma 1, lett. c)*, Tuir.

In caso di fruizione dell'agevolazione da parte di un familiare, questi può beneficiarne, nel rispetto del limite dei 15 anni complessivi di durata dell'agevolazione accordati al contribuente principale (9), del regime *ex art. 24-bis*, Tuir versando

(3) In G.U. Serie generale n. 297 del 21 dicembre 2016.

(4) Per Lamedica la disciplina riguarda una platea di "soggetti molto (ma molto) ristretta". Cfr. T. Lamedica, *Tappeti rossi ai soggetti "non residenti" con alto potenziale di ricchezza*, in *Corr. Trib.*, 2017, 20, pag. 1621.

(5) Per una analisi delle condizioni richieste dall'ordinamento italiano per la verifica della residenza fiscale di un individuo si rinvia a quanto già specificato nel numero due del presente percorso. Con riferimento alle c.d. *tie breaker rule* previste nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, si veda V. Ariemma, S. Massai, *Imposta sostitutiva sui soggetti che trasferiscono la residenza in Italia: presupposti, opzione ed effetti*, in *il fisco*, 2017, 25, pag. 2415.

(6) Pertanto il soggetto può esercitare l'opzione anche nel secondo periodo d'imposta di residenza fiscale in Italia, fermo restando che il primo verrebbe assoggettato ad imposizione nella misura ordinaria. Può quindi accedere al regime agevolato, a partire dal 2017, la persona fisica che si sia trasferita nel nostro Paese nel 2016. Cfr. C. Quartana, G. Tizzanini, *Regimi fiscali agevolati per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, in *Fisc. comm. int.*, 2017, 7, pag. 23 ss.

(7) Trattasi del coniuge, rientrandovi la persona con la quale

è stata stipulata un'unione civile ai sensi della legge 20 maggio 2016, n. 76, i figli o, in mancanza, i discendenti più prossimi, i generi, le nuore, il suocero e la suocera, i fratelli e le sorelle.

(8) È il comma 6, art. 24-bis, Tuir a stabilire che "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 dal regime per le persone fisiche di cui al comma 1".

(9) Con la conseguenza che al termine dei quindici anni dall'esercizio dell'opzione da parte del contribuente principale l'opzione cessa di avere effetti anche nei confronti dei familiari. Inoltre, in caso di revoca del contribuente principale gli effetti si produrranno anche nei confronti dei familiari e non vale il contrario.

un'imposta sostitutiva pari a 25.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

L'imposta sostitutiva deve essere versata in un'unica soluzione entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi (10). Non si applica la disciplina del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, non è possibile procedere alla rateizzazione degli importi, l'imposta sostitutiva non è compensabile con altre imposte e non sono previsti acconti.

I benefici connessi all'esercizio dell'opzione non si limitano all'applicazione dell'imposta sostitutiva annuale pari a 100.000/25.000 euro, in quanto, per tutto il periodo agevolato il contribuente principale e gli eventuali familiari:

- restano esonerati dagli obblighi del monitoraggio fiscale di cui all'art. 4, D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227;

- restano esonerati dal versamento dell'Ivie (11) e dell'Ivafe (12);

- potranno derogare al principio di territorialità dell'imposta sulle successioni e donazioni previsto dall'art. 2, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346. Come previsto dall'art. 1, comma 158, legge di bilancio 2017, per le successioni aperte e per le donazioni effettuate nei periodi di validità dell'opzione l'imposta è dovuta dai beneficiari limitatamente ai beni e diritti situati nel territorio dello Stato. Per l'Agenzia delle entrate (13) l'imposta sulle donazioni troverà applicazione limitatamente ai trasferimenti di beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato anche con riferimento agli atti gratuiti non donativi ed ai vincoli di destinazione, tra i quali rientra il conferimento di beni in *trust*. L'esclusione trova applicazione anche nei confronti dei familiari del *dante causa* che estenda l'opzione.

L'opzione può essere revocata dal contribuente principale e/o dal familiare anche prima della

scadenza prevista, con efficacia a partire dall'anno di imposta in relazione al quale è stata effettuata in dichiarazione. In ogni caso gli effetti dell'opzione cessano al verificarsi delle ipotesi di decadenza contemplate dall'art. 24-*bis*, Tuir, quali l'omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva dovuta nei termini previsti dalla legge, con effetto dal periodo d'imposta rispetto al quale doveva essere eseguito il versamento, e il trasferimento della residenza fiscale all'estero, con effetto dal periodo d'imposta in cui il soggetto perde la residenza in Italia, facendo salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti (14). Cessati gli effetti dell'opzione la tassazione torna ad essere quella ordinaria.

### Individuazione dei redditi prodotti all'estero

Nel valutare la convenienza dell'adesione al regime agevolato occorre individuare con esattezza quali siano i redditi prodotti all'estero e confrontare gli effetti della tassazione separata rispetto alla tassazione ordinaria, tenendo comunque in debito conto i benefici indiretti derivanti dal regime speciale applicabile al monitoraggio delle attività estere, alla mancata applicazione dell'Ivie e dell'Ivafe, alla disciplina speciale per le donazioni e successioni.

L'art. 24-*bis*, Tuir precisa che l'imposizione sostitutiva si applica ai soli redditi prodotti all'estero, individuati ai sensi dell'art. 165, comma 2, Tuir che, come noto, rinvia all'art. 23. I redditi si considerano prodotti all'estero adottando, con un metodo rovesciato o "a specchio" gli stessi criteri di collegamento formalizzati nell'art. 23, Tuir (15).

Il comma 5, art. 24-*bis* consente al contribuente di non avvalersi del regime speciale relativamente ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri (16), applicando l'imposizione ordinaria ai redditi prodotti in tali giurisdizioni, beneficiando,

(10) Con la circolare n. 17/E del 23 maggio 2017 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il codice tributo da indicare in fase di versamento verrà istituito con apposita risoluzione, impartendo le istruzioni per la compilazione del Modello F24.

(11) Imposta sul valore degli immobili detenuti all'estero, prevista dall'art. 19, comma 13, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201.

(12) Imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio, prevista dall'art. 19, comma 18, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201.

(13) Circolare n. 17/E/2017.

(14) Se le cause di decadenza riguardano uno o più familiari cui è stato esteso il beneficio, la decadenza coinvolgerà solo

questi ultimi; diversamente, qualora la decadenza riguardi il beneficiario principale dell'opzione, il venir meno del regime agevolativo coinvolgerà anche i familiari cui era stata estesa la scelta.

(15) Per una analisi di tali criteri si rinvia a alla circolare dell'Agenzia delle entrate 5 marzo 2015, n. 9, par. 2.1. Cfr. A. Tomassini, A. Martinelli, *op. cit.*, pag. 3533 ss.

(16) Ai sensi del comma 5, art. 24-*bis*, Tuir, della decisione di non avvalersi dell'imposizione sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri occorre darne "specifiche indicazioni in sede di esercizio dell'opzione ovvero con successiva modifica della stessa".

# Percorsi

laddove spettante, del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero. L'applicazione della c.d. "cherry picking clause" comporta, con riferimento ai redditi esclusi dal regime agevolato, l'applicazione della disciplina ordinaria riferita agli obblighi di monitoraggio, al pagamento dell'Ivie e dell'Ivafe, e alle successioni e donazioni. Una volta comunicata la scelta, quest'ultima non è più revocabile, potendosi unicamente ampliare, nel periodo agevolato, il numero di Paesi per i quali l'art. 24-bis non risulta applicabile.

## **Redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo**

Anche i redditi di lavoro autonomo e di lavoro dipendente prodotti all'estero dal neo residente che abbia esercitato l'opzione possono rientrare nell'ambito di applicazione dell'agevolazione. Difatti, alla luce dei principi sin qui richiamati, sarà considerato reddito prodotto all'estero e rientrerà nella tassazione sostitutiva forfetaria il reddito di lavoro autonomo derivante da attività esercitate all'estero o il reddito derivante da attività di impresa svolta all'estero dal neo residente mediante una stabile organizzazione. Parimenti, dalla lettura rovesciata dell'art. 23, comma 1, lettera c), Tuir, rientrerà nella tassazione sostitutiva forfetaria anche il reddito di lavoro dipendente prestato al di fuori del territorio italiano. In caso di distacco all'estero, in assenza di indicazioni specifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria, per parte della dottrina il reddito di lavoro dipendente prestato all'estero da un contribuente dipendente di una società italiana può rientrare nell'ambito di applicazione del regime agevolato (17). A conferma delle difficoltà applicative di una tale impostazione, gli Autori ipotizzano che il sostituto d'imposta operi cautelativamente la tassazione ordinaria, salvo poi lasciare in capo al contribuente il recupero delle imposte versate in eccedenza in sede di dichiarazione dei redditi,

ovvero mediante la presentazione di un'istanza di rimborso (18).

La circolare n. 17/E/2017 dell'Agenzia delle entrate si sofferma in particolare sulle criticità collegate al reddito derivante da assegnazioni di azioni ai dipendenti individuando un meccanismo di conteggio all'"apparenza fortemente flessibile" (19). L'Agenzia richiama l'esempio di un manager dipendente di una consociata estera al quale sono state assegnate delle *Restricted stock units* (20) che dal 1° marzo 2017 viene assunto da una società italiana del gruppo.

Qualora si opti per il regime *ex art. 24-bis*, Tuir, il beneficio della tassazione separata troverà applicazione esclusivamente sulla parte prodotta nel Paese estero. Per l'Agenzia, al "fine di individuare il reddito che si considera prodotto all'estero occorre fare riferimento al rapporto tra il numero di giorni durante il quale la prestazione lavorativa è stata esercitata nel Paese estero e il numero totale dei giorni necessari ad acquisire il diritto a ricevere le azioni ... Affinché tale criterio sia applicato correttamente, si precisa che il numero dei giorni indicati al numeratore e al denominatore del rapporto deve essere individuato con criteri omogenei". Per l'Amministrazione finanziaria i termini del rapporto possono ritenersi omogenei qualora i giorni del *restricted period* e il periodo di lavoro prestato nel Paese estero vengano assunti tanto al netto delle festività, week end e ferie, quanto al lordo (21).

## **Eccezioni e casi particolari**

Il criterio di base, che prevede la tassazione sostitutiva per i redditi provenienti dall'estero e quella ordinaria per i redditi che provengono dall'Italia, incontra delle eccezioni in caso di:

- realizzo di plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate di cui all'art. 67, comma 1, lettera c), Tuir detenute in società ed enti non residenti realizzate nel corso dei primi 5 anni d'im-

(17) E. della Valle, E. Innocenzi, *Chiarimenti sull'imposta sostitutiva per le persone fisiche neo-residenti, ma i dubbi di costituzionalità restano*, op. cit.

(18) Diversamente, con riguardo alla trasferta, gli Autori sostengono che "l'applicabilità dell'imposta sostitutiva sui neo-residenti verrà negata".

(19) E. della Valle, E. Innocenzi, *Chiarimenti sull'imposta sostitutiva per le persone fisiche neo-residenti, ma i dubbi di costituzionalità restano*, op. cit.

(20) Trattasi delle c.d. Rsu, che, nell'ottica di incentivare il raggiungimento dei risultati gestionali del gruppo, nonché di fidelizzare le risorse chiave, danno diritto al possessore di rice-

vere al termine del c.d. *restricted period* prefissato un numero di azioni predeterminato senza il pagamento di alcun corrispettivo. Le azioni sono attribuite a condizione che il beneficiario mantenga il rapporto di lavoro con una impresa del gruppo durante il *restricted period*.

(21) Con riferimento al manager assunto in Italia dal 1° marzo, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 17/E del 2017 riporta il seguente esempio: se il periodo di lavoro prestato in Italia va dal 1° marzo al 31 maggio 2017 (92 giorni) e il *restricted period* ha durata di tre anni, il reddito derivante dai panni di Rsu da assoggettare ad imposta sostitutiva risulterà dal rapporto  $[(365 \times 3) - 92] / (365 \times 3)$ .

posta di efficacia del regime. Così come evidenziato nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 17/E del 2017, trattasi di una disposizione connotata da un'evidente "finalità antielusiva", volta ad evitare che la persona fisica trasferisca la propria residenza in Italia al solo fine di beneficiare della tassazione agevolata;

- espressa esclusione di taluni Stati dal regime di imposta sostitutiva.

Inoltre, in presenza di redditi posseduti per interposta persona (quale una società non residente, un trust ecc.), qualora la persona fisica abbia il possesso diretto dei redditi di fonte italiana troverà applicazione il medesimo regime impositivo originariamente applicabile alle persone fisiche residenti (22), così come evidenziato dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 17/E/2017.

Infine, l'Agenzia delle entrate ha ribadito come si considerino inclusi tra i redditi esteri rispetto ai quali l'imposta sostitutiva esaurisce il prelievo anche gli utili e plusvalenze da partecipazione detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato e i redditi attribuiti alle *Controlled foreign companies* (Cfc). Naturalmente, laddove la controllata estera sia un'entità interposta, i redditi di fonte italiana verranno assoggettati ad imposizione ordinaria.

### Modalità di esercizio dell'opzione

Le modalità operative per l'esercizio, la modifica o la revoca dell'opzione di cui al c. 1, art. 24-bis, Tuir e per il versamento dell'imposta sostitutiva di cui al c. 2, medesimo articolo sono state individuate con il Provvedimento n. 47060 dell'8 marzo 2017 del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Il Provvedimento, diversamente da quanto disposto dal comma 3, art. 24-bis, Tuir, prevede due distinte modalità di esercizio dell'opzione, alternative tra loro:

- presentando all'Agenzia delle entrate una specifica istanza di interpello, ai sensi dell'art. 11, c. 1, lett. b), legge n. 212/2000, contenente, a pena

di inammissibilità, oltre a quanto stabilito dagli artt. 3, lettere a) e c) e 5, D.Lgs. n. 156/2015, anche 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 comma 5, articolo 24-bis, Tuir, l'indicazione dello status di non residente in Italia per un tempo almeno pari a nove periodi di imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio di validità dell'opzione;

- in sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo di imposta in cui tali soggetti abbiano trasferito la residenza fiscale, o, nel rispetto delle condizioni prescritte, nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta successivo, senza dover presentare la richiamata istanza.

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*, riportata in appendice del presente contributo; in caso di incompleta o mancata compilazione della *check list* o mancata o incompleta allegazione dei documenti di supporto l'istanza è dichiarata inammissibile. Nella particolare ipotesi in cui ricorra la presunzione di cui all'art. 2, comma 2-bis, Tuir la documentazione idonea a provare l'effettiva residenza estera dovrà essere riportata nella medesima istanza di interpello.

È facoltà del soggetto presentare l'istanza anche qualora non abbia ancora trasferito la residenza in Italia, così da conoscere preliminarmente il parere dell'amministrazione finanziaria (23); l'eventuale risposta negativa non pregiudica la fruizione del regime, non essendo né vincolante, né impugnabile. La presentazione dell'interpello successivamente all'esercizio dell'opzione comporta l'inammissibilità dello stesso, avendo il contribuente già ritenuto sussistenti i presupposti applicativi del regime (24).

(22) Trova applicazione l'art. 37, comma 3, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ai sensi del quale "In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona".

(23) La risposta dell'Agenzia vincola ogni organo dell'amministrazione con riferimento alla questione oggetto dell'istanza, limitatamente al soggetto istante.

(24) L. Corso, G. Odetto, *Il contribuente valuta i requisiti per il regime dei neo domiciliati*, in *Il Quotidiano del commercialista*, 7 agosto 2017. L'istanza, sottoscritta con firma autografa, deve essere presentata alla Direzione Centrale Accertamento - Settore contribuenti di maggiori dimensioni - Ufficio Persone fisiche ad alta capacità contributiva, via Cristoforo Colombo, n. 426 c/d - 00145 Roma. La presentazione può essere effettuata mediante consegna a mano, spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento, ovvero presentazio-

# Percorsi

Terminata l'istruttoria e salvo il caso si renda necessaria un'integrazione documentale, l'Agenzia delle entrate rilascerà il parere favorevole entro il termine di 120 giorni dalla ricezione dell'istanza se dovesse ritenere sussistenti i presupposti necessari a fruire del regime agevolativo. In assenza di parere espresso dell'Agenzia entro 120 giorni dalla ricezione dell'istanza si formerà il silenzio assenso. Diversamente, qualora si richieda un'integrazione documentale, la documentazione integrativa dovrà essere fornita entro un anno dalla richiesta e, dal momento della ricezione, l'Agenzia avrà 60 giorni di tempo per fornire il proprio parere.

Nel caso in cui l'istante voglia estendere l'opzione ai familiari occorre indicare nell'istanza, per ciascun familiare, gli elementi richiesti al soggetto che intende esercitarla e compilare e presentare un'autonoma *check list* per ciascun familiare. Tale interpello può naturalmente essere presentato in un anno di imposta successivo a quello in cui il beneficiario ha esercitato l'opzione.

La seconda modalità prevista dal Provvedimento n. 47060/2017 per accedere al regime agevolato prevede l'esercizio dell'opzione direttamente in sede di dichiarazione dei redditi: i soggetti che

intendono accedere al nuovo regime a partire dal 2017, dovranno esercitare l'opzione nella dichiarazione dei redditi da presentare entro il 30 settembre 2018 (25).

Tale modalità potrà essere seguita non solo da coloro che abbiano ottenuto una risposta negativa all'interpello e che credano di possedere i requisiti per accedervi, o da parte di chi non intenda presentare l'interpello, ma anche da parte di coloro che siano in attesa della risposta dell'amministrazione finanziaria.

La circostanza che l'opzione possa essere esercitata direttamente nella dichiarazione non esime comunque il contribuente dall'indicazione degli elementi necessari per il riscontro delle condizioni per l'accesso al regime agevolato, conservando la documentazione che andrebbe allegata all'istanza di interpello. Nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui il familiare ha trasferito la sua residenza fiscale in Italia o nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo il contribuente principale può estendere ai familiari l'opzione per il nuovo regime (26).

ne per via telematica dell'istanza alla casella di posta 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@genziaentrate.it*.

(25) Per termine di presentazione della dichiarazione deve intendersi quello ordinario di presentazione del Modello Redditi persone fisiche, a nulla rilevando il periodo di tolleranza di 90 giorni. In ogni caso, qualora il contribuente abbia versato l'imposta sostitutiva entro il termine previsto e non abbia poi perfezionato l'opzione in sede dichiarativa, potrà operare la remissione *in bonis* e sanare l'omessa indicazione dell'opzione

entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile - ovvero entro la dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta successivo, pagando una sanzione di 250 euro.

(26) Il contribuente principale indica nella propria dichiarazione dei redditi una serie di elementi relativi al familiare o ai familiari ai quali ha esteso l'agevolazione, mentre lo stesso familiare dovrà manifestare la volontà di fruire dell'estensione dell'opzione nella propria dichiarazione dei redditi, riferita al primo periodo d'imposta di validità dell'estensione, nonché tutti i dati identificativi del contribuente principale e gli elementi necessari per la verifica dei presupposti per l'estensione del regime di imposta sostitutiva.