

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.100-2017/T

PROFILI DI INTERESSE NOTARILE DEL REGIME TRIBUTARIO DI FAVORE PER I C.D. “NEO RESIDENTI”

di Paolo Puri

(Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 6/07/2017)

ABSTRACT

Lo Studio esamina la disciplina di favore introdotta dalla L. 11 novembre 2016, n. 233 per le persone fisiche con elevato patrimonio che trasferiscono la residenza fiscale in Italia. In particolare dopo aver descritto la tipologia di beneficio (opzione per un’imposta sostitutiva fissa sui redditi di fonte estera diversi dalle plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate ed esenzione da IVIE, IVAFE, obblighi di monitoraggio e imposte di successione e donazione sui beni esteri), le condizioni per fruirne (trasferimento residenza purché in nove dei dieci anni precedenti non siano stati considerati residenti) e sollevato il dubbio della sua aderenza ai principi costituzionali, vengono affrontati i temi di più immediato interesse notarile. Oltre alla sostanziale inapplicabilità dell’imposizione sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari per il mancato intervento di un notaio italiano viene esaminata la disciplina ai fini dell’esenzione del tributo successorio evidenziando che il regime di favore si collega alla validità e permanenza dell’opzione del *de cuius* (o del donante) e riguarda, oltre le successioni, tutti gli atti a titolo gratuito (compresi i vincoli di destinazione) purché relativi a beni collocati all’estero.

1. L’intervento a favore dei neo-residenti

A partire dal periodo d’imposta 2017, la L. 11 novembre 2016 n. 232 (legge di Bilancio 2017) – precisamente, l’art. 1, ai commi 152-159 – ha introdotto alcuni benefici tributari (ma non solo¹) per le persone fisiche con elevato patrimonio (c.d. *High Net Worth Individuals*) che trasferiscono la residenza fiscale² nel nostro Paese.

¹ Oltre ai benefici tributari, infatti, sono previste agevolazioni in materia di trattazione dei visti di ingresso e dei permessi di soggiorno per i neoresidenti o comunque dei soggetti che intendano effettuare investimenti in start-up innovative, iniziative di investimento, o di ricerca, anche in collaborazione con università e soggetti pubblici. Per un esame della disciplina sotto tali profili si veda TOMASSINI-MARTINELLI, *Il regime italiano dei neo domiciliati*, in *Corriere Tributario*, n. 46/2016.

² Più precisamente, la residenza ai fini dell’Irpef, per come definita dall’art. 2, comma 2, TUIR.

Trattasi di un “pacchetto” di misure – simile al regime dei c.d. “*residents non domiciled*”, già diffuso in altre legislazioni – il cui nucleo principale è costituito dalla possibilità di optare per l’applicazione, sui redditi di fonte estera³, di un’imposta sostitutiva fissa (c.d. *flat tax*) pari a euro 100.000,00, in luogo dell’ordinario regime Irpef, con le sue aliquote progressive (le quali rimangono applicabili ai soli redditi prodotti in Italia). Così prevede, in particolare, il comma 152 del suddetto articolo 1, il quale ha introdotto una norma a regime nell’art. 24-*bis* TUIR⁴.

A detta misura principale si affiancano, in conseguenza dell’opzione esercitata ai fini Irpef, altri non trascurabili benefici tributari consistenti nella totale esenzione, da un lato, dall’imposta sul valore degli immobili all’estero (c.d. “IVIE”), dall’imposta sul valore delle attività finanziarie all’estero (c.d. “IVAFE”) e dagli obblighi relativi al monitoraggio fiscale (così il comma 153) e, dall’altro, dalle imposte di successione e donazione in relazione ai beni collocati all’estero (così il comma 158).

È peraltro appena il caso di evidenziare che a differenza degli altri regimi agevolativi previsti dalla disposizione e volti a favorire la promozione della ricerca scientifica e/o del lavoro altamente qualificato, nel caso dei neo-residenti con elevato patrimonio non sembra sussistano interessi costituzionalmente tutelati di rango almeno pari a quelli di uguaglianza e capacità contributiva che ne finiscono pregiudicati⁵.

Ciò detto – con i possibili riflessi che si determinano per tale regime agevolativo rispetto ad un eventuale futuro giudizio di costituzionalità - qui di seguito si passerà all’illustrazione dei profili di più immediato interesse notarile del regime in questione. Non prima, però, di aver comunque tracciato, nelle sue linee fondamentali, una sintesi di requisiti ed effetti fondamentali dello stesso.

2. La flat tax di cui all’art. 24 bis TUIR

Come si diceva, la tassazione forfettaria dei redditi di fonte estera trova applicazione nei confronti delle persone fisiche che trasferiscono⁶ la propria residenza fiscale in Italia. Ovverossia nei confronti di coloro che:

- negli anni di operatività del regime, sono residenti ai fini Irpef in Italia nel rispetto di una delle tre condizioni previste dall’art. 2, comma 2

³ Da individuarsi in base ai criteri dell’art. 165 TUIR, ovverossia in base ad una lettura “a specchio” dei criteri dettati dall’art. 23 TUIR al diverso fine della tassazione dei non residenti.

⁴ Tra i primi commenti della novità in questione si vedano, MASSAROTTO-SORCI, *Il regime speciale per gli high net worth individuals che si trasferiscono in Italia*, in *Corriere Tributario*, n. 17/2017; DELLA VALLE-STRAFILE, *La nuova imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera*, in *Il Fisco*, n.45/2016; DELLA VALLE-INNOCENZI, *Flat tax sui redditi di fonte estera: le istruzioni dell’Agenzia delle Entrate*, in *Il Fisco*, n. 15/2017; TOMASSINI-MARTINELLI, *Il regime italiano dei neo domiciliati*, in *Corriere Tributario*, n. 46/2016; QUARTANA-TIZZANINI, *Le nuove misure per l’attrazione in Italia di investitori esteri ed high net worth individuals*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 3/2017; ASCOLI-PELLECCHIA, *Il nuovo regime impositivo per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, in *Il Fisco*, n. 6/2017.

⁵ È stato infatti correttamente osservato (FARRI, *Flat Tax per neo-residenti: i dubbi permangono*, in *Rivista Diritto Tributario Online*, 2017) che “il regime dei neo-residenti introduce una divaricazione all’interno del concetto di residenza fiscale, una cesura interna al sistema dell’imposta sul reddito e una vistosa deroga non soltanto al principio della progressività del sistema tributario, ma addirittura a quello della proporzionalità dell’imposizione”.

⁶ Nulla è detto a proposito dello Stato estero di provenienza eccetto la necessità di una cooperazione amministrativa tra le autorità amministrative dei Paesi coinvolti. Sembra quindi necessario che i Paesi di provenienza aderiscano alla disciplina dello scambio di informazioni.

TUIR⁷;

- e che, per almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti a quello in cui trova applicazione per la prima volta il regime di tassazione forfettaria, non siano stati qualificabili come residenti in Italia⁸.

Rientrano certamente nel regime *de quo* i redditi fondiari derivanti da immobili all'estero, i redditi di capitale corrisposti da soggetti residenti all'estero, i redditi di lavoro autonomo e dipendente prestato all'estero e i compensi per prestazioni di artisti e sportivi svolte all'estero nonché quelli per eventuali attività d'impresa svolte individualmente.

Da essa rimangono in ogni caso escluse, per evidenti finalità antielusive, le plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate⁹ ex art. 67, comma 1, lett. c) del TUIR, realizzate nei primi cinque anni di validità dell'opzione.

Naturalmente, il regime in esame, consistendo nell'applicazione di un'imposta fissa - indipendente, cioè, dall'ammontare dei redditi di fonte estera che si intendono così tassare - è condizionato ad una valutazione di convenienza rispetto al carico tributario ordinario su di essi gravante. La quale valutazione si esprime, se positiva, in una specifica opzione, da esercitarsi nella dichiarazione dei redditi, valida per quindici periodi d'imposta, salvo le ipotesi di decadenza o revoca che si vedranno (e sempreché, naturalmente, si conservi la residenza fiscale in Italia).

L'opzione, oltre ad essere condizione necessaria per l'accesso al regime, è strumento fondamentale per meglio definire l'ambito soggettivo e spaziale dell'agevolazione.

⁷ Ovverossia, alternativamente, l'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente in Italia, l'aver in Italia il proprio domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile per la maggior parte del periodo dell'anno in oggetto. Comunque seppur la norma fa unicamente riferimento ai criteri previsti dalla normativa domestica, ai fini dell'accertamento della residenza del contribuente dovrebbe essere sempre possibile invocare le *tie-breaker rules* convenzionali. Ai fini dell'esercizio dell'opzione a nulla rileva l'eventuale successiva "doppia residenza fiscale" in cui potrebbe incorrere il contribuente dopo il trasferimento in Italia (in tal senso MASSAROTTO-SORCI, *Il regime speciale per gli high net worth individuals che si trasferiscono in Italia*, Corr. Trib., 2017, 1331). È però evidente che un'eventuale doppia residenza potrebbe limitare notevolmente la convenienza dell'opzione. Si è infatti osservato che: "lo Stato Italiano, al riguardo, non può offrire garanzie, se non quella di informare lo Stato a quo del trasferimento di residenza...e nel fornire un argomento (par. 7 della circolare) secondo cui, a suo dire, l'imposta sostitutiva forfettaria sarebbe sufficiente a ritenere soddisfatto il requisito convenzionale di residenza nello Stato Italiano per i neo-residenti, poiché la totalità dei loro redditi sconta imposte in Italia, salvo il caso in cui le singole Convenzioni di volta in volta applicabili dispongano diversamente" (FARRI, *Flat Tax per neo-residenti: i dubbi permangono*, in *Rivista Diritto Tributario Online*, 2017).

⁸ Considerata la delicatezza dell'accertamento dei suddetti requisiti, l'art. 24-bis dispone l'onere, per il contribuente, di una preventiva istanza di interpello probatorio, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. b, L. 212/2000 (su cui cfr. GABELLI-PORRELLO, *Le agevolazioni fiscali per i "nuovi residenti": le modalità applicative del nuovo regime*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 5/2017, e MASTROBERTI, *Opzione per la flat tax anche senza interpello*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 15/2017), al fine di consentire la verifica (preventiva) della sussistenza delle condizioni e dei requisiti richiesti dalla legge. Sennonché, la previsione risulta superata dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate in data 8 marzo 2017 – recante, tra l'altro, "modalità applicative per l'esercizio, la modifica o la revoca dell'opzione" – il quale, in apparente contrasto con il testo dell'art. 24-bis TUIR, prevede la mera facoltatività del detto interpello. In ogni caso, la verifica dei requisiti è in ogni caso affidata ad apposita *check list* i cui elementi, se non trasmessi all'Ufficio con la procedura di interpello, saranno comunque da indicarsi nel modello di dichiarazione nel quale è esercitata l'opzione. Se il Provvedimento citato ha chiarito che il regime è applicabile ai residenti in Paesi *black list* (per i quali opererebbe la presunzione relativa di residenza in Italia) resta invece dubbio se coloro che non abbiano mai provveduto a cancellarsi dall'anagrafe della popolazione residente possano comunque fruire del regime provando la residenza estera sulla base di elementi sostanziali.

⁹ Beneficeranno invece del regime le cessioni a titolo oneroso di partecipazioni al di sotto delle percentuali che le rendono qualificate.

2.1. *L'estensione ai familiari*

Sempre in sede dichiarativa - o anche attraverso successive comunicazioni - il contribuente può, innanzitutto, estendere gli effetti dell'agevolazione anche ai familiari di cui all'art. 433 c.c.¹⁰ che hanno i requisiti di cui all'art. 24-bis TUIR. Per questa ragione, essi avrebbero evidentemente diritto ad optare autonomamente per il regime in questione, indipendentemente dalla loro qualità di "familiari".

Senonché, il legame con il regime spettante al contribuente "principale" comporta:

- da un lato un beneficio particolare per i familiari, nei cui confronti l'imposta sui redditi di fonte estera sarà dovuta nella misura fissa di soli euro 25.000, in luogo degli euro 100.000 dovuti dal contribuente principale;
- ma dall'altro anche una dipendenza del regime loro spettante da quello relativo al contribuente principale. Infatti venendo meno quest'ultimo - prematuramente (per revoca o venir meno dei requisiti) o per naturale termine del quindicennio - il regime cesserà anche nei confronti dei familiari. Salva la possibilità, per questi ultimi, di optare autonomamente per il regime fino al completamento del quindicennio, con il pagamento per ciascuno degli anni residui dell'imposta nella misura di euro 100.000.

2.2. *L'esclusione di taluni territori dal regime agevolato*

Con riferimento all'ambito spaziale, il regime - pur naturalmente applicabile a tutti i redditi prodotti all'estero - può essere limitato sin dal primo anno o successivamente, con effetto per i periodi d'imposta che verranno¹¹. Il contribuente, infatti, è ammesso a meglio perimetrare l'ambito spaziale di efficacia dell'opzione, selezionando gli Stati rispetto ai quali l'agevolazione non si estende (c.d. *cherry picking clause*), con conseguente applicazione, ai redditi ivi prodotti, del regime ordinario di tassazione¹² (con eventuale detrazione del credito d'imposta per le imposte assolte all'estero su tali redditi)¹³ e della possibilità di invocare i benefici convenzionali previsti contro le dop-

¹⁰ Ovverossia, coniuge (compresi quelli da unioni civili), figli, genitori, generi e nuore, suocero e suocera, fratelli e sorelle.

¹¹ Secondo la circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, però, una volta operata la scelta di esclusione dal nuovo regime di alcuni Stati o territori, questa non è più revocabile ma può essere modificata solo al fine di ampliare le giurisdizioni nei cui confronti il regime di cui all'articolo 24-bis del TUIR non sarà applicabile.

¹² In tal caso dovrebbero comunque spettare le deduzioni e detrazioni ordinariamente previste purché non siano direttamente e funzionalmente collegate alla realizzazione di redditi di fonte estera riconducibili alla *flat tax* (es. contributi versati a forme pensionistiche complementari istituite in Stati UE).

¹³ In dottrina si sono avanzate condivisibili perplessità in merito all'utilità di tale facoltà, non essendo chiaro il vantaggio conseguibile dalla rinuncia all'imposizione forfettaria con applicazione della tassazione ordinaria. Considerato che quest'ultima, nella migliore delle ipotesi, potrà solo essere azzerata mediante l'applicazione del predetto credito d'imposta. Costringendo per di più il contribuente ad adempiere agli obblighi di monitoraggio fiscale ed al versamento dell'IVIE e dell'IVAFE (*contra* Elaborato ODCEC di Milano del 14 aprile 2017 che ritiene che la reviviscenza del regime ordinario opererebbe solo in ambito reddituale - con conseguente adempimento degli obblighi di monitoraggio - ma non ai fini IVIE e IVAFE). Le uniche ipotesi in cui, pertanto, detta esclusione può rivelarsi vantaggiosa attiene ai casi in cui il particolare regime di tassazione di favore previsto nell'altro Stato - o nella Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore con lo stesso - sia applicabile esclusivamente nel caso di tassazione ordinaria di tale reddito in Italia. È stato peraltro osservato (Elaborato ODCEC di Milano del 14 aprile 2017) che per i redditi di capitale prodotti all'estero e ordinariamente assoggettati in Italia ad imposta sostitutiva e non ad IRPEF (es. divi-

pie imposizioni¹⁴, risultando integrata la condizione di residente ai sensi dell'art. 4 del Modello OCSE.

Allo stesso modo, potranno operare una selezione degli Stati ai quali non applicare l'imposta sostitutiva i familiari ai quali l'opzione è estesa.

2.3. *La cessazione del regime*

Come si è già accennato, il regime termina:

- naturalmente, dopo quindici anni (o prima nell'ipotesi in cui venga meno la residenza fiscale);
- in caso di revoca dell'opzione;
- in ipotesi di mancato o insufficiente pagamento, nei termini, dell'imposta sostitutiva; pagamento che deve avvenire integralmente alle scadenze per il saldo dell'Irpef.

Va anche specificato che le medesime ragioni di cessazione del regime valgono per i familiari, il cui beneficio è travolto non solo dalle vicende che specificamente li riguardano ma – salvo opzione diretta - anche dalla cessazione del regime “principale”, attesa la dipendenza che li lega a quest'ultimo¹⁵.

2.4. *Sul coordinamento tra regime dei neo-residenti e imposizione sostitutiva sulle plusvalenze immobiliari*

L'agevolazione, nella parte riguardante l'Irpef, manifesta solo marginali profili di interesse notarile.

L'unico astrattamente ipotizzabile riguarda - nei limiti in cui i regimi convenzionali non prevedano la sola imposizione nel paese dove è situato l'immobile - la tassazione sostitutiva sulle plusvalenze derivanti dalla cessione infraquinquennale di fabbricati e terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria, per le quali, come noto, l'art. 1, comma 496, L. 266/2005, in alternativa alla tassazione ordinaria, prevede un'imposizione sostitutiva e opzionale del 20%, applicata dal notaio con la provvista ricevuta dal contribuente¹⁶. Quest'ultimo regime, infatti, è indipendente da qualsivoglia attributo spaziale della relativa fattispecie. Sicché esso potrà potenzialmente sovrapporsi a quello dei “neo residenti”, per le sole ipotesi in cui questi ultimi conseguano plusvalenze im-

dendi da partecipazioni non qualificate emesse da soggetti esteri per cui non è possibile esercitare l'opzione per l'IRPEF) si applicherebbe comunque la *flat tax* non potendosi applicare la previsione di cui al comma 5 art. 24-bis TUIR (“*si applica.... il regime ordinario e compete il credito d'imposta*”).

¹⁴ Ovvero di escludere tali previsioni convenzionali ritenendo – ai sensi dell'art. 169 TUIR – più favorevoli quelle del Testo Unico.

¹⁵ Per converso, il venir meno dell'agevolazione per i familiari non incide sulla perdurante validità del regime “principale”.

¹⁶ Per un'analisi della disciplina relativa all'imposta sulla sostitutiva sulle plusvalenze si vedano Studio n. 3-2006/T, Legge finanziaria 2006 – Imposta sostitutiva sulle plusvalenze; Studio n. 60-2006/T, Finanziaria 2006 – Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni immobiliari.

mobiliari di fonte estera¹⁷. Per tale intendendosi - in base ai criteri di cui agli artt. 23, comma 1, lett. f), 165, comma 2, TUIR e 169 TUIR - quelle derivanti da immobili posti all'estero¹⁸.

In realtà, però, la suddetta sovrapposizione pare doversi risolvere in ogni caso favore del regime qui oggetto di studio. In primo luogo perché esso è comunque praticamente inapplicabile con l'intervento del notaio¹⁹ e comunque laddove si ritenesse comunque utilizzabile l'opzione per un'imposizione sostitutiva appare non solo da escludersi giuridicamente - traducendosi in una doppia imposizione - ma sarebbe del tutto irrazionale. Considerato che essa comporterebbe solo un aggravio di imposizione, non bilanciato da alcun beneficio. Del resto, il medesimo rilievo di irrazionalità (anche se non di giuridica impossibilità) rimane fermo anche nel caso in cui il contribuente abbia optato per il regime in questione, escludendone però l'operatività in relazione al Paese nel quale le plusvalenze immobiliari sono prodotte. In questo caso, infatti, pur essendo l'opzione astrattamente possibile, sarebbe comunque scarsamente utile, se non controproducente. Considerato che in tal caso, il venir meno del beneficio non sarebbe neppure controbilanciato dalla possibilità (altrimenti concessa con il regime ordinario) di detrarre dall'imposta (sostitutiva) italiana il credito per le imposte assolute all'estero.

3. Il profilo afferente alle imposte sulle successioni e donazioni

Molto più rilevanti sono i profili di interesse notarile derivanti dalla circostanza di produrre l'esercizio dell'opzione alla quale si è fatto riferimento nel paragrafo precedente, nei periodi d'imposta di validità della stessa, in sede di applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

L'art. 1, comma 158, L. 232/2016 infatti, ha previsto che *“per le successioni aperte e le donazioni effettuate nei periodi d'imposta di validità dell'opzione esercitata dal dante causa, ai sensi dell'art. 24-bis TUIR, introdotto dal comma 152, l'imposta sulle successioni e donazioni di cui al D.Lgs. 346/90 è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti esistenti nello Stato al momento della successione o della donazione”*.

In questo caso, salvo quanto di seguito di dirà, è il caso di sottolineare da subito che l'agevolazione in esame consiste non già, come avviene invece per le imposte sul reddito, in un'imposizione sostitutiva (la quale comporta la necessità di operare un calcolo

¹⁷ Ovvero derivanti da una cessione infraquinquennale di fabbricati o terreni agricoli situati all'estero. Mentre per quelle su immobili situati in Italia si può continuare ad applicare il regime di imposizione essendo inapplicabile quella dei neo-residenti.

¹⁸ In proposito, è appena il caso di rilevare che, pur prevedendo l'art. 23, comma 1, lett. f), TUIR, ai fini della localizzazione dei redditi diversi, due criteri - quello del luogo in cui si svolge l'attività e quello in cui si trova il bene - con riferimento alle plusvalenze (tanto più quelle immobiliari) si ritiene rilevante solo quest'ultimo, il primo attenendo, invece, unicamente a quei redditi diversi che derivano da un'attività (ad esempio, redditi di lavoro autonomo o d'impresa occasionali) (così, PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004, 886, n. 165). Il criterio della localizzazione del bene è, poi, ulteriormente specificato per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società, per le quali detto luogo coincide con quello di residenza della società stessa.

¹⁹ Per l'applicazione dell'imposta sostitutiva è pacifica l'irrelevanza del luogo di localizzazione dell'immobile. In proposito, si pone il diverso problema - risolto negativamente dall'Agenzia delle entrate con Ris. n. 143/E del 21 giugno 2007 - se essa possa applicarsi nel caso in cui la cessione non avvenga tramite notaio italiano. Ad esempio, nello Studio n. 21-2012/T, *Plusvalenze immobiliari: aspetti notarili*, pag. 26, viene richiamato un orientamento di prassi secondo cui *“la vendita di un bene immobile ubicato in Lettonia per il quale è ipotizzabile una plusvalenza non può godere della sostitutiva neppure se l'atto venga depositato presso un notaio italiano”*.

di convenienza), bensì in una vera e propria esenzione totale su talune fattispecie altrimenti colpite dal tributo (beni e diritti esistenti all'estero)²⁰. Il che lascia supporre un potenziale impatto sulle strategie di pianificazione patrimoniale.

3.1. I requisiti

3.1.1. Il profilo soggettivo

Innanzitutto, si rileva che l'esenzione, com'è fatto chiaro dal testo della disposizione in esame, attiene alle successioni ed alle donazioni il cui dante causa è colui che ha esercitato l'opzione, ovvero sia il neo-residente o i suoi familiari ai quali essa sia stata ri-tualmente estesa.

Per converso, nessuna agevolazione spetta per le donazioni e successioni delle quali i neo-residenti (o i loro familiari) sono beneficiari, né alcuno specifico requisito attiene alle condizioni di questi ultimi²¹.

In proposito, va rilevato che proprio la circostanza di essere il beneficio legato alle condizioni del dante causa, anziché sulla figura del beneficiario, desta qualche perplessità, considerato che l'imposta colpisce l'arricchimento e, come tale, la sua applicazione dovrebbero essere condizionata da circostanze afferenti al soggetto al quale quest'ultimo è imputabile.

Del resto, analoghe perplessità sono state evidenziate, in passato, in relazione alla resistenza del criterio di territorialità basato sulla residenza del dante causa. Per il quale si è ritenuto, per l'appunto, che una volta abolita - con l'art. 69 L. 342/2000 - l'aliquota progressiva sul valore globale dell'asse ereditario, è venuta meno, anche a livello testuale, qualsiasi possibilità di razionale giustificazione di detto criterio di territorialità,

²⁰ In questa prospettiva occorrerà considerare anche l'esistenza di eventuali Convenzioni contro le doppie imposizioni in materia successoria. Se infatti la Convenzione prevede la tassazione italiana sul bene collocato all'estero il neo-residente essendo comunque considerato un "soggetto convenzionale" fruirà comunque dell'esenzione totale di cui alla disposizione in commento (in tal senso TOMASSINI-MARTINELLI, *Il quadro interpretativo conferma l'appel del regime dei neo-residenti*, in *Corr. Trib.*, 2017, 2190.

²¹ Ancora sotto il profilo soggettivo, ci si potrebbe interrogare sulla nozione di residenza ai fini delle imposte in questione e al suo rapporto con quella delle imposte sul reddito. E, correlativamente, sul rapporto tra gli ambiti applicativi delle due agevolazioni. Infatti, generalmente si ritiene che il concetto di residenza valido ai fini dell'imposizione sul reddito non coincide con quello accolto nel settore che qui più specificamente occupa. Essendo opinione maggioritaria (FEDELE, *Commento all'art. 2 TUS*, in FEDELE, MARICONDA, MASTROIACOVO, *Codice delle Legge tributarie*, Utet, 2014, 618; URICCHIO, *Commento all'art. 2 TUS*, in D'AMATI, *Commento al Testo Unico dell'Imposta sulle Successioni e Donazioni*, Padova, 1996, 27) quella secondo cui l'art. 2 TUS fa riferimento ad un concetto - quello di dimora abituale contenuto nell'art. 43 cod. civ. - più limitato rispetto a quello rilevante ai fini Irpef. Atteso che ad integrare il requisito della residenza a quest'ultimo fine sono utili, oltre alla circostanza di avere in Italia la dimora abituale (ovverossia la medesima valida anche ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni), anche ulteriori fattispecie. E, cioè, l'esistenza del domicilio - inteso ancora nel senso civilistico di centro principale degli affari ed interessi - e, ancor prima, la circostanza di essere iscritti nell'anagrafe della popolazione residente. La quale, come noto, ha nelle imposte sul reddito una connotazione sostanziale diversa da quella, meramente probatoria, assunta dal codice civile. Si tratta però di questione priva di risvolti pratici considerato che se pur è vero che potrebbero esistere casi in cui il neo residente, essendo divenuto tale per effetto di circostanze inidonee ad integrare la residenza civilistica (in particolare, per aver stabilito il proprio domicilio in Italia), è tale ai fini dell'imposizione diretta ma continua a non esserlo ai fini delle imposte indirette, è vero anche che in questo caso - non essendo comunque divenuto residente - egli non potrà comunque essere tassato sui beni localizzati all'estero (o meglio sulle successioni o donazioni che li riguardano) mancando i naturali criteri di collegamento.

fino al punto da potersi prospettare in proposito profili di incostituzionalità per totale incongruenza con la disciplina del presupposto²².

Allo stesso modo, pertanto, scarsa congruenza rispetto alla struttura del tributo, ed alla sua giustificazione costituzionale, pare avere la disposizione in commento, nel momento in cui accorda, come si è visto, l'esenzione alla condizione territoriale del dante causa, ovverossia di colui rispetto al quale non risulta oggi imputabile la capacità contributiva che il tributo mira a colpire.

3.1.2. Il profilo oggettivo

Sotto il profilo oggettivo, l'unico requisito richiesto risulta essere quello della validità dell'opzione per l'imposta sostitutiva prevista dall'art. 24-*bis* TUIR. Nel senso non solo del valido esercizio della stessa - per avere, a sua volta, il contribuente i requisiti a tal fine richiesti - ma anche della sua perdurante validità nel tempo.

Quindi, non solo sarà necessario che, al momento in cui la successione si apre ovvero la donazione è effettuata, gli effetti dell'opzione risultino operanti (atteso che, diversamente, il beneficio non spetterà sin dall'origine). Altresì dovrà accertarsi che, successivamente a tale momento, non sia intervenuta una di quelle cause di decadenza dal regime *ex art. 24-bis* che, seppur materialmente verificatesi dopo la fattispecie imponibile ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, travolgono il regime con efficacia *ex tunc*. Operando, quindi, rispetto all'agevolazione che qui occupa, quale causa di decadenza.

Basti considerare in proposito che, secondo quanto previsto dal già citato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate in data 8 marzo 2017:

- l'opzione è revocabile nella dichiarazione dei redditi relativa a uno dei periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata esercitata;
- l'omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva entro la data prevista per il pagamento del saldo delle imposte sui redditi, fa venir meno il regime, con effetto dal periodo d'imposta rispetto al quale doveva essere eseguito il versamento.

Pertanto, in entrambi i casi, la revoca o il mancato pagamento comporteranno il venire meno del regime con travolgimento di tutte le fattispecie, ai fini dell'imposta in esame (e, soprattutto, dei benefici ad esse applicati), intervenuti sin dall'inizio del periodo d'imposta con riferimento al quale è stata esercitata la revoca o non si è pagata l'imposta sostitutiva.

In realtà, anche a prescindere da detta circostanza, va rilevato che i benefici ai fini delle imposte (istantanee) delle quali si tratta in questa sede sono legati, sia pur indirettamente (ovverossia per il tramite dell'opzione), a circostanze di durata (*in primis* la residenza) rilevanti ai fini delle imposte (periodiche) sul reddito. Cosicché al momento

²² Così FEDELE, Commento all'art. 2 TUS, in FEDELE, MARICONDA, MASTROIACOVO, *Codice delle Legge tributarie*, Utet, 2014, 617. Sul tema anche FEDELE, *Le innovazioni nella legge n. 342 del 2000, le definizioni della ratio del tributo, i rapporti con l'imposta di registro*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 77, GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni, trust e patti di famiglia*, Padova, 2008, 215, PISTONE, *Profili di diritto comparato, internazionale e comunitario in materia di imposte sulle successioni*, in *L'imposta sulle successioni tra crisi e riforma*, Milano, 2001, 382).

nel quale la successione si apre o la donazione è effettuata, il beneficio risulterà condizionato – oltre che dall’insussistenza di cause di decadenza - dal perdurare di tutti requisiti di cui all’art. 24-bis. Dovendosi, quindi, accertare se, alla fine del periodo d’imposta nel quale la fattispecie è venuta ad esistenza, possa ancora dirsi esistente la residenza in Italia del contribuente.

3.2. Il funzionamento e l’ambito di applicazione del regime

Non diversamente da quanto avviene nel settore delle imposte sul reddito, anche l’imposta sulle successioni e donazioni opera, nei confronti dei residenti, in base al criterio della tassazione mondiale. Infatti, secondo l’art. 2, comma 1, TUS, nel caso di defunto o donante residente nello Stato al momento dell’apertura della successione ovvero della donazione, l’imposta è dovuta “*in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all’estero*”²³.

Il nuovo regime, invece, in deroga a tale principio, per i soggetti che hanno validamente esercitato l’opzione di cui all’art. 24-bis TUIR riduce la rilevanza ai fini delle imposte in esame ai soli beni situati nel territorio dello Stato, essendo tassabili soltanto quei “*beni e diritti esistenti in Italia al momento dell’apertura della successione o della donazione*”.

Si tratta ora di capire a quali atti e a quali beni, più specificamente, l’esonero in parola si applica.

3.2.1. Gli atti a cui si applica l’esonero.

Con riferimento al primo profilo, la disposizione in esame, facendo esclusivo riferimento alle donazioni e alle successioni²⁴, può far sorgere il dubbio di non estendersi anche

²³ Per un’illustrazione dei criteri di territorialità cfr. PURI-DENORA – *I criteri di collegamento territoriale nell’imposta sulle successioni e donazioni*, Studio CNN n. 194-2009/T; FRIEDMANN – GHINASSI – MASTROIACOVO – PISCHETOLA, *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni* (d.l. n. 262/2006 convertito dalla legge n. 286/2006 e successive modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2007), Studio CNN n. 168-2006/T, PURI, *Successione di cittadino tedesco residente in Italia*, Studio CNN n. 207-bis del 1994; ID. *Successione di cittadino britannico residente in Italia*, Studio del CNN n. 499 -bis del 1996, entrambi in BDN, Banca Dati Notarile On Line. DENORA, *Successione di cittadino straniero residente all’estero con beni in Italia e imposta di successione italiana*, risposta a quesito n. 268-2007/T del CNN, in *Studi e materiali*, 2/2008, 959 e ss.; BUSANI, *Ambito territoriale di applicazione dell’imposta di successione*, in *Corriere tributario*, 2007, pag. 615; GAFFURI, *L’imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993, 190 ss.; CANNIZZARO - GHINASSI, *Il presupposto del tributo successorio si individua nella mera apertura della successione e la rinuncia operata al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale integra un “abuso di diritto”*; CANNIZZARO, *Trasmissione della delazione e presupposto dell’imposta sulle successioni*, in *Rass. Trib.*, 6/2009, 1753 e ss.; MASTROIACOVO, *Beni immobili pervenuti per successione o donazione*, in *Corr. trib.*, 23/2007, 1866 e ss.; GAFFURI, *L’imposta sulle successioni e donazioni, Trust e patti di famiglia*, Padova, 2008, pag. 251-252; DENORA, *Donazione di immobile sito in Italia in favore di fondazione tedesca. Imposta sulle successioni e donazioni e imposte ipotecaria e catastale*, risposta a quesito n. 65-2008/T del CNN, in *Studi e materiali*, 3/2008, 1461 e ss.; PETTERUTI, *Divisione stipulata all’estero avente per oggetto immobili posti all’estero e immobili posti in Italia*, Studio n. 152-2009/T del CNN, in *Studi e Materiali*, 2010; FEDELE, *Il regime fiscale di successioni e liberalità*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2003, 799 e ss.; NASTRI, *Liberalità indirette e prassi negoziale*, in *L’imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 318; FEDELE, *Le innovazioni nella Legge n. 342 del 2000, le definizioni della ratio del tributo. I rapporti con l’imposta di registro*, in *L’imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, cit., pag. 79; STEVANATO, *Le liberalità tra vivi nella riforma del tributo successorio*, in *L’imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, cit., 271.

²⁴ È appena il caso di segnalare, con specifico riferimento alle successioni, che, con provvedimento direttoriale del 15 giugno 2017, è stato approvato dall’Agenzia delle entrate il nuovo modello per registrare le successioni a causa di morte in via telematica, il quale recepisce proprio la novità in discorso, inserendo, all’interno della sezione «Dati

agli atti di costituzione dei vincoli di destinazione (ivi compresi i *trust*) parimenti colpiti dal tributo. Sennonché, l'unicità del tributo - da ultimo confermata dalla giurisprudenza di legittimità - sembra imporre un'interpretazione nel senso di doversi estendere il beneficio ad ogni ipotesi di applicazione dell'imposta su beni situati all'estero. Del resto, proprio in questo senso, si è pronunciata la stessa Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, chiarendo che l'agevolazione riguarda non solo le "donazioni" cui letteralmente fa riferimento la norma, bensì tutti gli atti a titolo gratuito, compresi gli atti di costituzione di vincoli di destinazione e i *trust*.

Dal punto di vista temporale, poi, è appena il caso di sottolineare che il regime si applica a tutte le fattispecie poste in essere nel 2017, semperché, naturalmente, il contribuente operi l'opzione entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2017.

3.2.2. I territori a cui si applica l'agevolazione

Qualche incertezza solleva poi l'ambito territoriale di applicazione dell'esenzione in questione. Si tratta di stabilire, nel silenzio della legge, se essa non solo si applichi a chi abbia esercitato l'opzione (e nel periodo in cui essa è valida) ma altresì se, anche ai fini dell'imposizione indiretta, sia rilevante la limitazione territoriale ivi contenuta. Nel qual caso i beni collocati in Stati nei cui confronti è stata esclusa l'operatività dell'opzione ai fini dell'imposta sul reddito, dovrebbero, anche se "esteri", tornare a scontare l'imposizione ordinaria (semperché si tratti di residente, oltreché ai sensi dell'art. 2 TUIR, anche ai sensi dell'art. 2 TUS).

Il tema è stato già affrontato nel senso positivo da parte della dottrina e, soprattutto, dall'Amministrazione finanziaria, essendosi ritenuta detta soluzione maggiormente coerente con l'art. 24-bis TUIR²⁵.

Va però rilevato, in senso contrario, che quella limitazione pare giustificarsi solo ai fini dell'imposizione sul reddito, nel cui ambito la possibilità di escludere taluni territori dall'estensione dell'opzione risponde alla medesima logica agevolativa che informa il beneficio. Essendo in ogni caso finalizzata a permettere di minimizzare il carico tributario gravante sui redditi di fonte estera.

Per questa ragione, la diversa tesi - secondo cui sui beni collocati nel territorio per il quale si esclude l'operatività dell'agevolazione Irpef dovrebbe comportare anche la perdita del beneficio in materia di imposte indirette - pur se maggiormente "simmetrica", sembra tradire il senso di quella limitazione.

3.2.3. I beni a cui si applica l'esenzione

Altro tema attiene all'individuazione dei criteri per verificare quali sono i beni collocati

generali», della casella «Data opzione articolo 24-bis, Tuir», in cui deve essere indicata la data di decorrenza dell'esercizio dell'opzione per usufruire del regime agevolato.

²⁵ In dottrina QUARTANA-TIZZANINI (op.cit.), secondo cui "Nel silenzio della norma, una lettura orientata alla ratio legis e coerente con il contenuto del nuovo art. 24-bis TUIR, lascia intendere che l'esenzione dall'imposta di successione e donazione dovrebbe operare solo con riferimento ai Paesi per i quali il dante causa ha prescelto l'applicazione della tassazione su base forfettaria. Al contrario, laddove per alcuni stati esteri si fosse preferito applicare la tassazione ordinaria, i beni e diritti ivi esistenti sarebbero in ogni caso soggetti alla disciplina comunemente prevista in tema di successione e donazione.

all'estero.

A tal fine, pur valendo primariamente un criterio della materiale localizzazione del bene, potranno essere di ausilio anche, se letti "a specchio", quei criteri previsti dall'art. 2, TUS ai fini della localizzazione in Italia di taluni beni già appartenenti a dante causa non residente.

Va rilevato, però, che una siffatta lettura può risultare talvolta - e in talune significative ipotesi - ostacolata dalla circostanza di essere gli stessi criteri delineati in modo asimmetrico, nel tentativo di attrarre in Italia quei beni.

Si pensi al criterio previsto per l'ipotesi, particolarmente significativa, in cui siano coinvolte nel trasferimento azioni o quote di società, per la cui localizzazione in Italia - ai sensi del riferito art. 2 TUS - è sufficiente che sul territorio dello Stato vi siano alternativamente, la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'attività. È chiaro che, laddove quel criterio si leggesse in modo perfettamente simmetrico, potrebbe finirsi per ridurre eccessivamente l'ambito dei beni localizzati all'estero.

D'altro canto, per le stesse ragioni - di essere previsti più criteri tra di loro concorrenti - un siffatto criterio potrà essere poco utile laddove (accedendo alla tesi secondo cui l'esclusione di taluni territori avrebbe validità anche ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni), dovrà trattarsi di verificare non solo se il bene è collocato all'estero, ma altresì in quale Stato esso è collocato. Se viceversa la presenza all'estero varrà comunque ad escludere l'imposizione il criterio di localizzazione di cui all'art. 2 TUS dovrebbe conservare comunque la sua utilità.

4.

Cenni relativi alle imposte ipotecarie e catastali ed all'imposta di bollo

carie e catastali ed all'imposta di bollo

Infine, è il caso di precisare che l'esenzione in questione non tocca le altre imposte - ipotecarie e catastali e di bollo - ordinariamente gravanti sui trasferimenti in parola. Essendo il beneficio espressamente limitato dall'art. 1, comma 158 cit., solo a "*l'imposta sulle successioni e donazioni di cui al D.Lgs. 346/90*".

In ogni caso, le imposte ipotecarie e catastali, pur non coinvolte dal provvedimento in commento, risultano comunque inapplicabili in relazione ai trasferimenti interessati dal beneficio per i neo-residenti, per l'evidente ragione di riguardare quest'ultimo beni immobili situati all'estero. E, cioè, beni in relazione al cui trasferimento le imposte in questione non risulterebbero comunque applicabili, riguardando le stesse, per loro struttura, solo gli immobili che, trovandosi sul territorio italiano, sono suscettibili di figurare nei registri immobiliari e catastali²⁶ e non già invece quei beni che non sono oggetto delle operazioni di trascrizione e voltura alle quali i tributi ipotecari e catastali sono strettamente legati.

Con riferimento all'imposta di bollo, essa, invece, non essendo espressamente ricompresa nel campo di applicazione della normativa, continua senz'altro ad applicarsi an-

²⁶ PETTERUTI, *Divisione stipulata all'estero avente per oggetto immobili posti all'estero e immobili posti in Italia*, Studio n. 152-2009/T.

che in relazione ai trasferimenti cui si applica l'agevolazione dei neo-residenti.

Paolo Puri