

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

37



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EVOLUZIONE DELLA FISCALITÀ  
INTERNAZIONALE. LE NOVITÀ  
ITALIANE DEL DECRETO  
“INTERNAZIONALIZZAZIONE”. UNA  
NUOVA CATEGORIA DI RESIDENTI: I  
RES NON DOMICILED

*EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL. A NOVIDADE  
ITALIANA DO DECRETO “INTERNACIONALIZAÇÃO”. UMA  
NOVA CATEGORIA DE RESIDENTES: OS RESIDENTES NÃO  
DOMICILIADOS*

Claudio Sacchetto

*Emerito di Diritto Tributario Internazionale e Comparato (Università di Torino – Italia).*

### SOMMARIO

Nell'attuale contesto di globalizzazione economica la fiscalità degli Stati si è adeguata con misure internazionali ed interne di favore sia verso l'esportazione dei capitali sia con l'attrazione di capitali e servizi. La recente legge italiana di Bilancio sui Residenti non domiciliati si adegua alle legislazioni europee con la creazione di una nuova figura di soggetti residenti ai fini della imposta sul reddito per attirare nuovi capitali.

**PAROLE CHIAVE:** RESIDENTI, FISCALITÀ, GLOBALIZZAZIONE, IMPOSTA SUL REDDITO, LEGISLAZIONE, EUROPA

### RESUMO

No atual contexto de globalização econômica, a tributação dos Estados adaptou-se com medidas internacionais e nacionais favoráveis, seja para a exportação de capitais, seja para a atração de capitais e serviços. A recente lei orçamentária italiana sobre residentes não domiciliados se adequa à legislação europeia com a criação de uma nova figura de sujeitos residentes para efeitos do imposto de renda para atrair novos capitais.

**PALAVRAS-CHAVE:** RESIDENTES, TRIBUTAÇÃO, GLOBALIZAÇÃO, IMPOSTO SOBRE RENDA, LEGISLAÇÃO, EUROPA

## INTRODUZIONE

La fiscalità internazionale é sempre stata caratterizzata da grandi mutazioni e cambiamenti. Questo perché la fiscalità è una variabile dipendente della economia e della politica. Dal punto di vista economico gli ultimi duecento anni sono stati caratterizzati da uno sviluppo crescente degli scambi di beni e servizi in ogni parte del globo solo interrotti dai due conflitti mondiali. Un processo che va sotto il nome di *globalizzazione*. Le economie sono sempre meno astrette nei confini territoriali degli Stati e sempre più meta o sovranazionali. Gli Stati nazionali hanno favorito questo processo sia pure gradualmente e con opportune cautele. La prova di quanto si afferma e si constata è data da più di un secolo dalla adozione e diffusione dei trattati contro la doppia imposizione, all'inizio nella forma di trattati bilaterali e in tempi più recenti tramite trattati multilaterali oggi arrivati a superare oltre i duemila grazie all'opera di organizzazioni come l'OECD, il NAFTA, ONU, MERCOSUR OMC (WTO) ASEAN – e soprattutto attraverso forme sempre più integrate dal punto di vista politico ed economico come l'UE la SEE (spazio economico) europeo per citare solo le più importanti.

Un processo di globalizzazione che se ha indubbiamente favorito la crescita delle economie degli Stati capitalisti ha anche, sia pure in misura minore, e con forti diseguaglianze gli Stati in via di sviluppo, è stato anche causa dell'opposto fenomeno della evasione ed elusione/abuso fiscale internazionale<sup>1</sup>.

In questo contesto si vuole qui anche evidenziare che accanto agli strumenti internazionali di cooperazione fiscale gli Stati hanno favorito il processo di integrazione economica internazionale con la predisposizione di norme interne unilaterali nella duplice direzione di disposizioni volte a favorire la esportazione dei propri capitali e servizi e sia con misure di attrazione dei capitali stranieri bilanciandole con misure interne volte a contrastare l'evasione /elusione come le norme CFC e liste Black list ecc.

L'apertura dei mercati internazionali ha cioè creato un ulteriore epifenomeno accanto a quella della evasione /elusione, quello della *Competizione fiscale* tra Stati in materia fiscale. Le forme in cui tale fenomeno si manifesta sono qui pure da tempo note nelle forme palesi come i paradisi fiscali e in quelle nascoste come le pratiche di *ruling* o di APA (Advance pricing agreements), le zone franche ecc. Pratiche che sono ascritte come *Harmful tax Competition* – i cui caratteri e finalità non sono sempre di immediata evidenza in termini di liceità o illiceità come dimostra spesso la casistica degli aiuti di Stati nella esperienza europea. Nel contesto come sopra sintetizzato e con specifico riferimento a questo ultimo profilo della fiscalità internazionale degli incentivi statali per attrarre capitali e servizi stranieri, ci si vuole ora concentrare sulla individuazione di una recente

---

1 Fenomeno a tutti noto e sul quale si sono concentrati recentemente gli Stati del mondo e del G20 per contrastarne la sua diffusione almeno nelle forme più clamorose come quelle attraverso la c.d. economia digitale. Si allude in particolare al recente sistema di azioni elaborato dal G20 e dall'OCSE del c.d. Piano BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) tuttora in corso di elaborazione, alla creazione di nuove forme di trattati con specifica finalità antielusiva come i TIEA e i FATCA, e le tecniche di cooperazione fiscale molto più perfezionate ed efficienti grazie proprio anche all'uso degli strumenti informatici.

categoria di soggetti passivi creata nell'ambito della imposta sul reddito delle persone fisiche che supera la tradizionale ed universale dicotomia tra soggetti residenti e non residenti per avvicinarsi a quella già nota di origine inglese dei c.d. *residenti non domiciled* ma che nei vari Stati ha assunto proprie specificità. Scopo del presente articolo è quella di sottoporre questa misura all'attenzione degli studiosi e pratici anche stranieri per avere indicazioni sulla esatta valutazione della natura di questa categoria, anche perché fermi gli indubbi vantaggi che ne hanno determinato l'emanazione, essa può destare alcuni dubbi di legittimità costituzionale.

## I. I RESIDENTI NON DOMICILIATI (RES NON DOM) NELLA RECENTE LEGGE ITALIANA DI BILANCIO 2017

1. Con La legge italiana di Bilancio 2017, oggi Legge di Stabilità (Legge 11 dicembre 2016 n. 232 recentemente approvata), è stato introdotto (art. 24-bis c. 2) un regime fiscale di favore per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia. Esse potranno optare (restando quindi salva la possibilità di adeguarsi alla disciplina fiscale già vigente) per l'applicazione di una imposta sostitutiva dell'IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche). Il modello a cui ha fatto riferimento la legge italiana proprio quello è pr inglese dei *Resident Non Domiciled*, ovvero residenti ma non domiciliati, ovvero soggetti che precedentemente residenti all'estero, trasferiscono la propria residenza in Italia. L'Italia si unisce così ad una serie di altri Stati della Unione Europea come l'Irlanda, il Belgio, La Francia, La Spagna e la Svizzera che in precedenza hanno adottato misure miranti ad attrarre lavoratori qualificati o soggetti particolarmente facoltosi come artisti e sportivi ad es. giocatori delle società calcistiche locali ma residenti all'estero fiscalmente. Più specificatamente e scendendo nell'analisi della normativa italiana, i soggetti potenzialmente interessati sono le persone fisiche italiane e non, che abbiano avuto la residenza all'estero *per almeno 9 dei dieci anni precedenti (anche non consecutivi)*. Tale lasso di tempo si giustifica per evitare forma di elusione. Ad es. soggetti che non sono mai stati residenti in Italia per non avere avuto qui, la residenza anagrafica, il domicilio (luogo dei principali interessi economici e personali) o il centro principale della attività ai sensi dell'art. 2 del TUIR criteri di collegamento che sono assunti dalla legge italiana come costitutivi anche alternativamente, della nozione di residente in senso fiscale. Finalità della norma è quella di attirare in Italia persone fisiche che conseguono redditi all'estero sotto forma di dividendi o altri tipi di reddito come l'analoga esperienza ha dimostrato nel Regno Unito<sup>2</sup>. In effetti in questo ultimo paese si è registrato che nel periodo di imposta 2012/2013 sono stati censiti oltre 113.000 Res non Dom, i quali, senza norma di favore, avrebbero pagato un ammontare pari a quello versato da 10 milioni di britannici della fascia di reddito più bassa. Finalità della norma è rendere il sistema fiscale italiano più competitivo rispetto agli altri Stati europei che pure godono già di questo regime di favore, e di smuovere una economia come quella italiana stagnante a seguito della crisi

<sup>2</sup> A tal fine sono previste in concomitanza semplificazioni burocratiche anche per i documenti di rimpatrio, visti e permessi soprattutto per soggetti residenti in Stati Extraeuropei o del Regno Unito a seguito della uscita Brexit.

tuttora in corso. Le categorie di soggetti potenziali sono, come detto, personaggi dello sport o dello spettacolo o manager di grandi società internazionali e quindi con grandi capitali personali, grandi capacità di spesa e di consumo sul territorio italiano e quindi capaci di creare un effetto indotto come maggiori entrate da imposte indirette sui consumi.

## II. IL REGIME AGEVOLATO

Fermo come detto il carattere opzionale (della durata di 15 anni e revocabile con la clausola che se revocato non potrà essere presentata una nuova opzione al fine di evitare scelte elusive del tipo *cherry picking*) del regime agevolato, esso consiste nell'assoggettamento ad una imposta sostitutiva calcolata in maniera forfettaria (e quindi a prescindere dall'importo del reddito di fonte estera) nella misura di Euro 100.000 per ciascun anno e da versarsi in unica soluzione entro il 16 di giugno pena la decadenza della opzione. Lo Stato italiano rinuncia in altri termini ad applicare l'imposta normale basata sul principio del "worldwide income" sui redditi da tali soggetti dovuti prodotti all'estero e concedendo la residenza ma forfettizzando i redditi posseduti all'estero. Aspetto importante, il regime agevolato riguarda solo i redditi prodotti all'estero, rimanendo sottoposti alla normale tassazione quelli prodotti (plusvalenze comprese) in Italia. L'opzione è consentita anche solo limitatamente ai redditi prodotti in alcuni Stati o territori esteri. Il regime agevolato, nel periodo di vigenza, può essere esteso anche ai familiari come identificati ai sensi del codice civile (art. 433 c.c.), con possibilità di revoca limitata al singolo familiare. Per contro questo regime agevolato non è cumulabile con altri regime pure agevolati già in corso come quello per il rimpatrio dei ricercatori e dei dipendenti di società multinazionali in Italia. Soggetti questi ultimi che hanno caratteri diversi da quelli a cui si rivolge la norma qui in esame. Come ulteriore effetto della opzione, il soggetto *Res non Dom*, non sarà più come ora, tenuto a comunicare nella propria dichiarazione annuale dei redditi e patrimoni i redditi posseduti all'estero (Quadro RW) e alle correlative imposte IVIE (imposta sugli immobili esteri) e IVAFE (imposta sul valore delle Attività Finanziarie estere). Questo è un ulteriore significativo vantaggio che può stimolare l'opzione. Un ulteriore e anche in questo caso rilevante positivo effetto si produce nell'ambito della imposta sulle successioni e donazioni giacché il soggetto che ha optato per il regime sostitutivo potrà pagare il tributo successorio limitatamente ai beni e diritti esistenti in Italia al momento della successione o donazione.

## III. ASPETTI PROCEDURALI

Anche per gli obblighi di dichiarazione il nuovo regime si presenta agevolato. La concessione del regime agevolato è condizionata tuttavia ad una richiesta formale con la presentazione di una specifica istanza di interpello (Ruling ex art. 11, lett. b L. 212/2000). Le modalità applicative di questa procedura saranno previste in un apposito decreto da emanarsi entro 90 giorni dalla entrata in vigore della legge ma è già fin d'ora chiaro che

l'Amministrazione finanziaria richiederà prove effettive e verificabili della volontà del trasferimento della residenza in Italia e degli interessi reali e del domicilio effettivo dello Stato di ultima residenza con il quale scambiare opportune informazioni. Il nuovo regime entra in vigore dal 1 gennaio 2017 ma già con riferimento al periodo di imposta 2016.

#### IV. ASPETTI PROBLEMATICI

La disciplina dei Res non Dom è entrata in vigore solo dal 1 Gennaio 2017 ed è lecito chiedersi se anche in Italia si registrerà lo stesso successo ed interesse come avvenuto negli ordinamenti che già l'adottano. Questo l'auspicio. Tuttavia questa disciplina fin da subito non ha mancato di suscitare alcune perplessità e dubbi. Due in particolare: la prima consiste nella non facile conciliazione della disciplina di favore basata sulla nozione di residenza come definita ai sensi dell'art. 2 della legge sulle imposte dirette (TUIR) con la nozione di residenza come definita nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Inoltre è sufficiente il mero trasferimento della residenza o anche la dimostrazione in sede di interpello, degli investimenti realizzabili nel nostro Paese? Un profilo questo ultimo che conferisce alla Amministrazione finanziaria italiana un potere di valutazione discrezionale forse poco compatibile con il rispetto del principio della riserva di legge previsto dalle norme costituzionali in materia tributaria.

La seconda perplessità consiste nella conciliabilità della disciplina con il principio di capacità contributiva ed il rispetto del principio di eguaglianza, che implica secondo un insegnamento ormai consolidato nella cultura e giurisprudenza italiana, che le diversificazioni di disciplina a parità di situazioni di fatto o fattispecie identiche sono compatibili "solo se supportate da adeguate giustificazioni" e quindi non arbitrarie, irragionevoli o sproporzionate<sup>3</sup>. Inoltre se quanto alla finalità della norma non parrebbero sorgere particolari problemi, maggiori complicazioni sorgono sulla misura del tributo calcolato a forfait fisso di 100.000 euro prescindendo dalla entità del reddito estero rapportato alle persone fisiche quando è esplicita nel suo tenore la norma costituzionale italiana sul principio di capacità contributiva per cui "... tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche *in ragione della propria capacità contributiva*", avvallando quindi il principio di progressività. Profilo questo ultimo criticabile non solo tra residenti e Res non Dom a parità di situazioni ma anche tra coloro che appartengono a questa categoria atteso che vi possono essere forti discrepanze di redditi e patrimoni tra soggetti potenzialmente agevolabili. Saranno questi verosimilmente i motivi per una pronuncia della Corte Costituzionale.

Data de recebimento: 06/03/2017.

Data de aprovação do artigo: 09/05/2017.

---

3 Cfr: ultimamente: Corte Cost. 11 febbraio 2015, n. 10.