Euroconference NEWS
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA
Direttori: Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

Edizione di venerdì 23 Aprile 2021

IMPOSTE SUL REDDITO

Il regime dei neo-residenti: profili di incostituzionalità?

di **Luigi Ferrajoli**

La Legge di Bilancio 2017 (L. 232/2016) ha introdotto l'articolo 24-bis Tuir, il quale ha previsto un **nuovo regime fiscale per le persone fisiche** che trasferiscono in Italia la propria residenza fiscale, il c.d. regime dei **neo-residenti** o *net worth individuals*, che rappresenta un **regime opzionale di imposizione sostitutiva dell'Irpef**.

Esso è **ispirato** al regime del "*resident but not domiciled*" **inglese**, il quale prevede una tassazione piena dei redditi prodotti in Inghilterra, mentre i redditi di fonte estera e già tassati in altri Paesi sono assoggettati ad imposizione in Inghilterra solo se ivi rimpatriati.

Nello specifico, il primo comma della disposizione in questa sede considerata dispone che "*Le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, possono optare per l'assoggettamento all'**imposta sostitutiva**, di cui al comma 2 del presente articolo, dei redditi prodotti all'estero (...) a condizione che non siano state fiscalmente residenti in Italia (...) per un tempo almeno pari a **nove periodi d'imposta** nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'**opzione***".

In particolare, i **redditi di fonte estera** prodotti da tali soggetti scontano **un'imposta sostitutiva pari ad euro 100.000** per ciascun periodo d'imposta in cui è valida l'opzione, mentre tale importo è ridotto ad euro 25.000 annui per ciascun familiare.

È evidente, sin da una prima lettura della norma, che il suddetto trattamento fiscale costituisce una **deroga** al **principio di tassazione mondiale del reddito** (c.d. *worldwide taxation principle*) di cui all'articolo 2 Tuir e secondo il quale "*Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato*".

L'articolo 24-bis Tuir specifica inoltre che, ai fini di verificare sia il trasferimento di residenza sia il numero di periodi di imposta in cui il soggetto ha avuto la residenza all'estero, è necessario considerare quanto disposto dall'articolo 2, comma 2, Tuir.

In tal senso, è utile richiamare la circolare 17/E/2017, nella quale l'Agenzia ha specificato che "*tenuto conto della rilevanza del solo dato dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, il **soggetto che non si è mai cancellato da tale registro** non può essere ammesso alle agevolazioni in esame. L'accesso ai **regimi agevolativi** è consentito, altresì, alle persone fisiche, in grado di vincere la presunzione di residenza in Italia di cui al comma 2-bis dell'articolo 2 del Tuir*".

La medesima circolare chiarisce inoltre che "*(...) l'eventuale istanza di cui al comma 3 dell'articolo 24-bis del Tuir sarà dichiarata **inammissibile** sia se è in corso **un'attività di verifica**, sia in caso di **accertamento definitivo** che attesti la **residenza fiscale in Italia** del contribuente che pretende di essersi trasferito da altro Stato*".

È un regime che presenta **indubbi vantaggi sotto il profilo fiscale**, soprattutto per quei soggetti a cui è imputabile un **elevato reddito di fonte estera** (si pensi, ad esempio, agli sportivi professionisti).

Stante il **cumulo di agevolazioni** previsto dal regime in esame, può sorgere il dubbio se esso presenti o meno profili di **incostituzionalità**, ed in particolare se violi il principio di uguaglianza previsto dall'articolo 3 Cost.**,** non essendo in nessun caso prevista, per i soggetti residenti in Italia – non trasferitisi dall'estero – **alcuna imposta sul reddito** in misura fissa e predeterminata.

È doveroso evidenziare, difatti, che il trattamento fiscale di cui all'articolo 24-bis Tuir, **contrariamente** alla regola generale della **tassazione progressiva dei redditi prodotti dalle persone fisiche**, prevede l'applicazione di un'**imposta fissa**, indipendentemente dall'ammontare del reddito estero imputabile al neo-residente.

Tuttavia, da tale aspetto vantaggioso, ne discende un altro foriero di altrettanti benefici: in particolare, dal momento che i **redditi esteri non concorrono alla formazione del reddito complessivo** con quelli di fonte italiana, l'aliquota da applicare verrà **calcolata unicamente su quest'ultimi**, ed essa potrebbe dunque risultare **di gran lunga inferiore** rispetto a quella che verrebbe applicata se venisse calcolata sul totale dei redditi mondiali.

Ciò significa, dunque, che, sebbene i **redditi prodotti dai neo-residenti all'interno dello Stato italiano risultino tassabili in via ordinaria**, essi beneficeranno di un trattamento fiscale più favorevole, essendo **inevitabilmente assoggettati ad un'aliquota inferiore** rispetto a quella che verrebbe considerata ai fini del *worldwide taxation principle*.