



# **UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA**

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI  
“M. FANNO”**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E  
COMUNITARIO**

**CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA E MANAGEMENT**

**PROVA FINALE**

**“IL REGIME SOSTITUTIVO SUI REDDITI PRODOTTI ALL’ESTERO DA  
PARTE DEI NEORESIDENTI IN ITALIA (ART. 24-BIS D.P.R. N. 917/1986)”**

**RELATORE:**

**CH.MO PROF. MAURO BEGHIN**

**LAUREANDO: MASSIMILIANO DE LORENZI**

**MATRICOLA N. 1066602**

**ANNO ACCADEMICO 2016 – 2017**

*Un ringraziamento al mio relatore, alla mia famiglia e a tutti coloro che mi hanno  
accompagnato in questo viaggio*

# INDICE GENERALE

1.0	INTRODUZIONE .....	<b>01</b>
2.0	IL REGIME ORDINARIO D'IMPOSIZIONE SUI REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO .....	<b>05</b>
3.0	IL REGIME SOSTITUTIVO D'IMPOSIZIONE SUI REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO .....	<b>09</b>
3.1	<i>I DESTINATARI</i> .....	09
3.2	<i>LA BASE IMPONIBILE</i> .....	13
3.3	<i>AMMONTARE DELL'IMPOSTA</i> .....	16
3.4	<i>IL TEMA DELLE ADDIZIONALI</i> .....	19
3.5	<i>MODALITÀ DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE</i> .....	21
4.0	PROFILI DI CRITICITÀ COSTITUZIONALE .....	<b>27</b>
4.1	<i>INTRODUZIONE</i> .....	27
4.2	<i>IL PRINCIPIO DELL'UGUAGLIANZA</i> .....	28
4.3	<i>IL PRINCIPIO DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E LA FUNZIONE SOLIDARISTICA DELL'IMPOSTA</i> .....	31
4.4	<i>IL PRINCIPIO DELLA PROGRESSIVITÀ</i> .....	33
4.5	<i>LA TUTELA DEL MINIMO VITALE E IL RISCHIO DELL'EFFETTO CONFISCATORIO</i> .....	36
4.6	<i>POSSIBILI CORRETTIVI PER LA CONFORMITÀ COSTITUZIONALE</i> .....	39
5.0	CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE: UNA DIVERSA PROSPETTIVA .....	<b>43</b>

## APPENDICE

BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA .....	<b>45</b>
---------------------------------	-----------



## Paragrafo 1.0 – INTRODUZIONE

Il nostro Paese, assieme ai partner europei, a partire dall'agosto 2007<sup>1</sup> ha dovuto affrontare gravi turbolenze sia sul piano economico, che sul piano finanziario. In particolare, dapprima si è verificata una grave contrazione dell'attività economica (resa plasticamente da una perdurante caduta del Prodotto Interno Lordo) innescata dall'onda lunga della crisi dei mutui sub-prime statunitensi, poi si è verificata una crisi di liquidità di numerose banche europee<sup>2</sup> ed infine è venuta a crearsi una situazione di stress sui tassi d'interesse innescata dalla crisi del debito sovrano ellenico<sup>3</sup>.

La crisi economica, iniziata nell'agosto 2007, ha costretto gli Stati europei a sostenere l'attività economica con ingenti interventi pubblici di stimolo all'economia, i quali hanno comportato, di conseguenza, un importante aumento del rapporto deficit/PIL in numerosi paesi europei. Tale aumento dello stock di debito non creò particolari problemi fintanto che non venne scoperto che la Grecia, con l'obiettivo di entrare nell'area euro, aveva sistematicamente manipolato il proprio bilancio. A quel punto crollò la fiducia degli investitori nei confronti delle Autorità di vigilanza comunitarie ed, il combinato disposto di crisi economica, salvataggi pubblici delle banche ed elevati livelli di indebitamento di alcuni Paesi europei, portò ad una corsa al rialzo dei tassi d'interesse per il rifinanziamento del debito pubblico (ad esempio in Italia i Buoni del Tesoro Poliennali a 10 anni arrivarono ad avere un differenziale di rendimento rispetto ai corrispondenti titoli tedeschi – BUND a 10 anni – pari al 5 %<sup>4</sup>).

Al fine di contenere le crisi del debito, l'Unione Europea “rispolverò” il *Patto di Stabilità e Crescita* del 1997. Tale patto – che fino allo scoppio delle crisi era solo parzialmente applicato – prevede che i Paesi aderenti all'Unione monetaria non possano avere un rapporto deficit/PIL superiore al 3 % e che il rapporto debito/PIL non possa essere superiore al 60 %.

I Paesi europei inadempienti rispetto agli obblighi del *Patto di Stabilità e Crescita* sono dovuti quindi intervenire sulle entrate e sulle uscite dei loro bilanci con l'intento di raggiungere il pareggio di bilancio nel breve periodo e la diminuzione dello stock di debito nel medio/lungo periodo.

---

<sup>1</sup> Convenzionalmente la data di inizio della crisi economica è il 9 agosto 2007, giorno in cui BNP Paribas annunciò il congelamento di tre fondi che investivano in obbligazioni ABS garantite dai mutui immobiliari subprime.

<sup>2</sup> Si stima che nel periodo 2008 – 2014 le banche europee hanno ricevuto aiuti di stato per un ammontare complessivo di 800 miliardi di euro (di cui solo 340 miliardi di euro sono stati recuperati).

<sup>3</sup> Il 5 novembre 2009 il Primo Ministro ellenico rese noto che il rapporto deficit/PIL per l'esercizio 2009 sarebbe stato pari al 12,7%, più del doppio rispetto a quanto precedentemente stimato.

<sup>4</sup> Il record del differenziale di rendimento tra i titoli di stato decennali italiani (BTP10) e quelli assimilabili tedeschi (BUND10) è stato pari a 574 punti base. Tale record fu raggiunto il 9 novembre 2011.

In Italia – a seguito di legittime valutazioni politiche – si scelse, in una prima fase, di intervenire principalmente sulla riduzione delle poste contabili in uscita. I principali interventi riguardarono le retribuzioni dei dipendenti della Pubblica Amministrazione (blocco dell'indicizzazione degli stipendi e blocco del turnover<sup>5</sup>), i trattamenti previdenziali e vennero previste politiche di revisione della spesa pubblica (la cosiddetta *spending review*).

In una seconda fase le autorità di politica economica si resero conto che le sole politiche di contenimento della spesa non sarebbero state sufficienti al risanamento delle finanze pubbliche. In Italia il Governo guidato dal Sen. Mario Monti fu costretto ad emanare provvedimenti normativi d'urgenza aventi lo scopo di incrementare il gettito erariale (ad esempio, attraverso la reintroduzione dell'imposizione fiscale sulla prima casa<sup>6</sup> e tramite l'aumento dell'aliquota IVA ordinaria).

Altri Paesi quali Gran Bretagna, Irlanda, Olanda e Portogallo hanno cercato di incrementare il loro gettito fiscale, e di stimolare al contempo la crescita, attirando nei loro Paesi sia persone fisiche, che persone giuridiche, attraverso la creazione di regimi fiscali loro dedicati particolarmente favorevoli.

Anche il Governo ed il Parlamento italiani hanno – con la legge di stabilità 2017<sup>7</sup> – deciso di introdurre nel nostro Paese un regime fiscale di favore nei confronti dei cosiddetti *High Net Worth Individuals* (individui ad alta capacità patrimoniale) attualmente residenti all'estero. Lo strumento tecnico adottato è rappresentato dall'introduzione nel nostro ordinamento di un'imposta sostitutiva per i redditi prodotti all'estero da parte di coloro che hanno intenzione di trasferire la loro residenza fiscale nella Repubblica italiana (articolo 24-bis del TUIR<sup>8</sup>). L'introduzione di questa imposta sostitutiva risponde ad una duplice logica: la prima, quella più evidente, è quella di incrementare il gettito erariale, la seconda è quella di attirare capitali in Italia al fine di stimolare l'attività economica ed aiutare la ripresa.

Dal punto di vista economico l'intuizione è sicuramente buona, ma dal punto di vista dei valori etico-morali – soprattutto rispetto a come questi sono recepiti all'interno della nostra Costituzione – si pongono alcune questioni.

Come noto il nostro Paese soffre di un abnorme livello di evasione fiscale<sup>9</sup> e di gravi problemi in tema di equità e solidarietà a livello sociale. Qualsiasi intervento fiscale tocca quindi corde

---

<sup>5</sup> Articolo 9, dl. 9 aprile 2010, n. 75.

<sup>6</sup> Articolo 13, dl. 6 aprile 2011, n. 201.

<sup>7</sup> Articolo 1, commi 152-159, l. 11 dicembre 2016, n. 232.

<sup>8</sup> TUIR è l'acronimo di Testo Unico delle Imposte sui Redditi, ovvero il dlgs. 22 dicembre 1986, n. 917.

<sup>9</sup> Il Centro Studi di Confindustria la stimava, per esempio, nell'ordine di 120 miliardi di euro per l'anno 2015.

molto sensibili nell'opinione pubblica e questa imposta sostitutiva sicuramente non rasserena il clima. Questo "clima" è percepibile in maniera evidente pensando alla denominazione che le testate giornalistiche hanno attribuito all'opzione sostitutiva: *flat tax*<sup>10</sup>.

Innanzitutto è da rilevare come il nostro ordinamento costituzionale non "tifi" per questo tipo d'imposizione: l'articolo 53 della Costituzione sancisce che il sistema fiscale "è informato a criteri di progressività", ma è altresì vero che tale meccanismo di imposizione non è esplicitamente vietato. In secondo luogo, se posso permettermi una nota polemica, siamo di fronte all'ennesimo errore nell'impiego di termini provenienti dalla lingua inglese: si definisce infatti *flat tax* un'imposta proporzionale rispetto ad una determinata base imponibile (non vi sono quindi i cosiddetti "scaglioni"). Se volessimo essere precisi dovremmo definire questa imposta come capitaria, in quanto il contribuente deve al fisco una somma fissa (nel nostro ordinamento, ad esempio, è un'imposta a somma fissa quella di registro<sup>11</sup>). Se proprio non fosse possibile resistere alla tentazione di ricorrere alla lingua inglese per definire questo tributo la definizione più calzante sarebbe quella di *poll tax*<sup>12</sup> (applicata per esempio nel Regno Unito sotto il gabinetto di Margaret Thatcher).

L'elaborato che segue dapprima illustrerà il meccanismo ordinario d'imposizione sui redditi esteri realizzati da parte dei soggetti fiscalmente residenti, per poi analizzare le differenze sotto il profilo giuridico e sotto il profilo economico che vengono a crearsi tramite l'esercizio dell'opzione sostitutiva. Infine si tenterà di operare una valutazione in merito alla conformità dell'imposta sostitutiva ai dettami costituzionali inerenti la materia tributaria.

---

<sup>10</sup> Secondo il dizionario giuridico Simone [online] la definizione di "flat tax" è: "*imposta la cui aliquota rimane costante al variare della base imponibile*".

<sup>11</sup> Per approfondire si veda ANON, 2014. Dal 1° gennaio 2014 imposta fissa da 168 a 200 euro. *FISCOPIÙ* [online]. Disponibile su <<http://fiscopiù.it/articoli/news/dal-1-gennaio-2014-imposta-fissa-da-168-200-euro>>.

<sup>12</sup> In realtà la *poll tax* era un'imposta che gravava sulle abitazioni (aveva quindi un presupposto diverso rispetto all'opzione sostitutiva); la somiglianza tra le due imposte consiste nell'importo fisso da versare, indipendentemente dalla consistenza della base imponibile.



## Paragrafo 2.0 – IL REGIME ORDINARIO D’IMPOSIZIONE SUI REDDITI PRODOTTI ALL’ESTERO

Per quanto concerne il reddito prodotto all’estero dai contribuenti fiscalmente residenti in Italia il nostro Paese ha scelto – come del resto la stragrande maggioranza dei paesi OCSE – di adottare il principio della tassazione mondiale del reddito (il cosiddetto *worldwide taxation principle*).

Innanzitutto il principio dell’imponibilità dei redditi prodotti all’estero è desumibile dalla lettura congiunta degli articoli 1, 2 e 3 del Testo Unico delle Imposte sul Reddito (d.p.r. 917/1986). L’articolo che meglio chiarisce tale principio è l’articolo 3 il quale stabilisce, in termini perentori, al primo comma che “L’imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti”.

Al fine di poter applicare la disciplina TUIR è quindi necessario partire dalla classificazione del contribuente quale soggetto residente. I criteri utili a qualificare un contribuente come fiscalmente residente in Italia sono chiaramente definiti all’articolo 2 del TUIR. Si tratta di tre criteri alternativi, non complementari: pertanto, affinché un soggetto venga considerato fiscalmente residente, è sufficiente che ne sussista almeno uno. Nel dettaglio:

1. Il primo criterio risponde ad una logica temporale: un contribuente è considerato fiscalmente residente qualora – rispetto ad un determinato periodo d’imposta – risulti per la maggior parte di questo iscritto presso le anagrafi della popolazione residente (quindi 183 giorni o 184 nel caso di un anno bisestile);
2. Il secondo criterio risponde sì ad un criterio temporale, ma si rifà anche a quanto disposto dal Codice Civile in materia di domicilio e residenza. Il Codice Civile, all’articolo 43, sancisce che “Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi. La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale”;
3. Il terzo criterio per la qualificazione di un contribuente come fiscalmente residente è, in realtà, una presunzione relativa, la quale ammette quindi prova contraria. Tale presunzione prevede che, ai fini dell’imposizione, si considerano fiscalmente residenti in Italia anche coloro che hanno spostato la loro residenza presso quelli che vengono volgarmente definiti “paradisi fiscali”.

Avendo quindi chiarito coloro che sono definiti residenti ai sensi della disciplina delle imposte sui redditi, possiamo tornare all’articolo 3 e compiere alcune riflessioni sul significato delle

parole “Tutti i redditi posseduti dal soggetto”. Tale locuzione è da intendersi in maniera ampia: “tutti” significa “tutti”, pertanto lo Stato applica l’imposta sui redditi ovunque prodotti anche al di fuori del territorio nazionale. Tale scelta del legislatore si ispira al già citato principio della tassazione del reddito mondiale.

Nella stragrande maggioranza dei paesi occidentali vige il medesimo principio, pertanto si verifica un “cortocircuito” tributario dovuto ad una doppia imposizione internazionale (si aggiunge l’aggettivo “internazionale” per differenziare tale fattispecie di doppia imposizione dal caso in cui questa si verifichi a causa di norme mal congeniate dell’ordinamento interno).

Si pensi ad esempio ad un cittadino residente in Valle d’Aosta che, però, lavora in Francia: dato che sia l’Italia, sia la Francia adottano il *Worldwide Taxation Principle*, in assenza di alcun correttivo, il soggetto sarebbe costretto a pagare l’IRPEF progressiva in Italia e l’imposta sui redditi equivalente/assimilabile in Francia<sup>13</sup>.

Al fine di risolvere questo problema il legislatore si è mosso su due fronti:

- In primis sono state previste delle norme di diritto interno utili ad ovviare al problema (artt. 165 e 167 del TUIR);
- In secondo luogo i Governi italiani che si sono succeduti nel tempo hanno stipulato una serie di accordi internazionali (definiti “convenzioni contro le doppie imposizioni”) con gli altri Paesi con cui l’Italia intrattiene rapporti diplomatici, al fine di evitare situazioni d’incertezza e di dirimere in maniera più agevole eventuali controversie con le autorità fiscali estere.

È anche utile ricordare il disposto del primo comma dell’articolo 117 della Costituzione “La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall’ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”; alla luce della disposizione costituzionale è quindi da ritenersi che i contenuti e le pattuizioni di una convenzione bilaterale contro la doppia imposizione tra la Repubblica italiana ed un altro Stato siano quelli da applicare qualora vi siano contrasti con l’ordinamento tributario interno (i trattati internazionali nel nostro ordinamento sono sovraordinati rispetto alle leggi ed agli atti aventi forza di legge).

In ogni caso, l’applicazione delle convenzioni bilaterali segue il tracciato disegnato all’articolo 165 TUIR; per questo motivo si procederà dapprima con l’illustrazione del funzionamento della

---

<sup>13</sup> L’imposta francese assimilabile all’IRPEF italiana è l’*Impôt sur le revenu*.

norma interna (la quale ha il pregio di avere valenza anche nel caso in cui non vi sia una convenzione contro la doppia imposizione tra il nostro Paese e lo Stato estero).

Il meccanismo interno individuato dal legislatore prevede il ricorso ad un credito d'imposta a favore del contribuente produttore reddito imponibile (TUIR) già tassato all'estero. In tal senso è illuminante la lettura del disposto di cui all'articolo 165, comma 1 del TUIR: "Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in detrazione".

Il secondo comma dell'articolo 165 TUIR identifica i redditi prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti all'articolo 23 per individuare i redditi prodotti nel territorio dello Stato italiano da parte di soggetti non residenti: in pratica si considera reddito estero qualunque fatto economico che se fosse avvenuto in Italia sarebbe stato oggetto d'imposizione.

Si riassumono quindi i punti salienti del meccanismo del credito d'imposta:

- L'imposta dovuta allo Stato estero dev'essere definitiva;
- L'imposta pagata allo Stato estero deve avere come presupposto il reddito;
- Il reddito oggetto d'imposizione all'estero lo dev'essere anche in Italia (il che, a ben vedere, è logico: se l'Amministrazione tributaria italiana non considera un determinato fatto economico come presupposto per l'imposizione non lo assoggetta a tassazione e – conseguentemente – non può nemmeno considerarlo come presupposto per concedere un credito d'imposta);
- L'ammontare del credito d'imposta corrisponde al minor ammontare tra l'imposta pagata all'estero a titolo definitivo e quanto si sarebbe dovuto versare se il reddito fosse stato prodotto in Italia.

Come già detto in precedenza il meccanismo previsto dalla normativa interna all'articolo 165 TUIR è anche alla base del meccanismo delle convenzioni. In particolare ciò che avviene nella maggioranza dei casi è un'integrazione, riduzione, modificazione o precisazione delle fattispecie reddituali di fonte estera derivanti dalla "lettura a specchio" dell'articolo 23 TUIR.

Ad esempio, la semplice "lettura a specchio" dell'articolo 23 comporterebbe un'applicazione dell'IRPEF anche sui redditi fondiari prodotti da un contribuente italiano in Francia, ma all'articolo 6 della Convenzione tra il Governo italiano ed il Governo francese del 1992 è

previsto che “I redditi derivanti da beni immobili, compresi i redditi delle attività agricole o forestali, sono imponibili nello Stato in cui detti beni sono situati”. In assenza della Convenzione si sarebbe applicato in toto il disposto dell’articolo 165 TUIR, pertanto il contribuente italiano avrebbe pagato l’imposta in Francia e poi, al momento del computo dell’imposta in Italia, gli sarebbe stato riconosciuto un credito d’imposta di ammontare pari a quanto versato in Francia oppure, se minore, di ammontare pari a quanto avrebbe dovuto versare in Italia per il medesimo fatto economico.

Il legislatore italiano ha inoltre – rispetto al meccanismo delle convenzioni bilaterali – predisposto una clausola di “salvaguardia” a favore del contribuente. Infatti, all’articolo 169 del TUIR, relativo agli accordi internazionali, si stabilisce che “Le disposizioni del presente testo unico [TUIR] si applicano, se più favorevoli, al contribuente anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione”. Si rileva come tale deroga non debba essere vista in contrasto con il sistema della gerarchia delle fonti in quanto il legislatore italiano dispone di un suo potere senza “invadere” la sovranità fiscale di un altro Paese.

Sia nel caso di un’applicazione integrale della norma interna (articolo 165 del TUIR), sia nel caso di una sua applicazione in concorso con una convenzione bilaterale, il risultato del procedimento porterà alla determinazione di un credito d’imposta a favore del contribuente di ammontare pari alle imposte versate sui redditi allo Stato estero (oppure a quanto il contribuente avrebbe dovuto versare in Italia se l’importo risultasse essere inferiore).

Si procederà quindi al calcolo delle imposte dovute all’Amministrazione tributaria italiana e da questo ammontare si scomputerà il credito d’imposta calcolato in virtù del 165 TUIR (e/o delle Convenzioni bilaterali).

## Paragrafo 3.0 – IL REGIME SOSTITUTIVO D’IMPOSIZIONE SUI REDDITI PRODOTTI ALL’ESTERO

### *Paragrafo 3.1 – I DESTINATARI*

L’opzione per l’imposta sostitutiva sui redditi prodotti all’estero è rivolta – citando letteralmente la rubrica del nuovo articolo 24-bis del TUIR – a “persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia”.

Senza ancora addentrarci nei meandri del provvedimento, la rubrica dell’articolo 24-bis già identifica due delle condizioni necessarie, ma non sufficienti per identificare i potenziali fruitori del regime sostitutivo.

La prima condizione è quella che i destinatari della norma siano persone fisiche: se non vi fosse stata questa precisazione sarebbero potute rientrare nell’alveo dei beneficiari dell’opzione anche le persone giuridiche, ovvero enti e società, le quali producono fatturati anche nell’ordine dei miliardi di euro (per citarne alcune: *British Petroleum, P&G, Apple, Microsoft*, ecc).

La seconda condizione, ai fini dell’accesso al regime sostitutivo, è esplicitata nella parte terminale della rubrica, la quale stabilisce che, le persone fisiche possibili beneficiarie dell’opzione, sono quelle che “trasferiscono la loro residenza fiscale in Italia”. Questa condizione implica che coloro che sono già residenti in Italia sono esclusi dalla possibilità di esercitare l’opzione e che la determinazione dello status di non-residente non dev’essere fatta unicamente sulla base del disposto del Codice Civile (residenza civilistica), ma bensì sulla base di criteri reciproci rispetto ai soggetti che il TUIR identifica quali residenti fiscali.

Per identificare in modo rigoroso e puntuale i destinatari dell’opzione sostitutiva si procederà ora a sviluppare, nelle sue diverse declinazioni, il concetto di residenza fiscale. Successivamente si utilizzeranno tali informazioni per “puntellare” il perimetro soggettivo di applicazione dell’opzione sostitutiva.

Come già detto in precedenza, la disposizione di legge che delinea i criteri per la determinazione dei soggetti passivi dell’imposta sui redditi delle persone fisiche (che è la principale imposta che viene sostituita per effetto dell’esercizio dell’opzione) è l’articolo 2 del TUIR il quale identifica come soggetti passivi dell’imposta “Le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato”. Per quanto riguarda le persone non residenti nel territorio dello Stato vale il criterio della territorialità: questi soggetti vengono colpiti dall’imposta solo per i redditi

prodotti all'interno dello Stato; le persone fisiche residenti vengono invece colpite dall'imposta rispetto ai redditi ovunque prodotti sulla base del *Worldwide Taxation Principle*.

Concentrandoci sulle persone fisiche residenti, i criteri per la determinazione di tale qualificazione giuridica sono tre.

I primi due criteri sono ricettivi dell'articolo 43 del Codice Civile il quale racchiude nella definizione di residenza due situazioni giuridiche: il domicilio e la residenza propriamente detta. Infatti, è residente chi:

1. Ha il domicilio in Italia, ovvero il “luogo in cui essa [la persona] ha stabilito la sede principale dei suoi interessi”;
2. È residente in Italia ovvero il “luogo in cui la persona ha la sua dimora abituale” (la dimora è il *luogo nel quale la persona abita e svolge in maniera continuativa la propria vita personale*).

Questi due criteri vanno però declinati in chiave temporale: infatti è fiscalmente residente in Italia un soggetto che per almeno la maggior parte del periodo d'imposta (che in Italia, ai sensi dell'articolo 7 del TUIR, corrisponde all'anno solare) abbiano soddisfatto una delle due condizioni di cui sopra.

Come detto in precedenza, ai fini fiscali, la definizione di residenza del Codice Civile non è esaustiva. Vi è infatti un terzo e peculiare criterio per la determinazione della residenza fiscale. Il legislatore ha infatti, con la legge finanziaria 2008, innovato l'articolo 2 introducendo nell'ordinamento una presunzione di residenza fiscale. Il comma 2-bis recita infatti: “Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale”. In sostanza il MEF definisce una lista di Paesi con cui l'Italia ha relazioni fiscali “amichevoli”: se un cittadino italiano si trasferisce in uno di questi Paesi viene riconosciuto come non-residente ai fini fiscali (subendo quindi l'imposizione solo sui redditi prodotti all'interno dello Stato italiano), al contrario se un cittadino italiano si trasferisse in un Paese non contenuto in questa lista verrebbe considerato – a livello presuntivo, quindi con la facoltà di produrre la prova contraria – fiscalmente residente. I Paesi esclusi da tale lista sono quelli volgarmente noti come “paradisi fiscali” ovvero Paesi che sostengono le loro finanze pubbliche operando una sorta di “concorrenza” sul livello dell'imposizione fiscale. La lista di cui al decreto ministeriale è formata sulla base di determinati criteri, stabiliti da alcune organizzazioni sovra-nazionali. Più

precisamente i criteri preponderanti per la definizione di questa *white list* sono quelli determinati dall'*Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico*.

Avendo definito coloro che sono residenti fiscalmente in Italia possiamo focalizzare la nostra attenzione sui requisiti più “particolari” per l’assoggettamento al regime sostitutivo. Da questo punto di vista, il primo comma dell’articolo 24-bis è senz’ombra di dubbio il nostro punto di partenza.

Il disposto del comma 1 stabilisce che l’opzione sostitutiva è rivolta a “Le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia ai sensi del comma 2, articolo 2” del TUIR. Come scritto poc’anzi l’articolo 2 identifica i soggetti passivi dell’Imposta sui redditi delle persone fisiche e definisce il concetto di residenza ai fini fiscali (la quale ha “maglie più larghe” di quella civilistica con l’ovvio fine d’intercettare la maggior quantità di materia imponibile possibile). La scelta del legislatore è, però, quantomeno “particolare”. L’aver eletto a criteri per la determinazione della residenza fiscale solo quelli civilistici, escludendo la presunzione legale di residenza, dà la possibilità di accedere al regime sostitutivo anche a soggetti che nella realtà, potrebbero già essere fiscalmente residenti in Italia (altrimenti non si capirebbe la ratio del comma 2-bis). È chiaro che – al di là delle valutazioni etico-morali che variano da soggetto a soggetto – questa disposizione, nel suo piccolo, contribuisce sicuramente al fenomeno della stratificazione normativa di cui l’Italia è vittima: già il punto di caduta ottimale (e utopistico) sarebbe quello di avere un concetto di residenza valido a tutti i fini di legge, è in qualche modo accettabile l’idea di avere due differenti tipologie di residenza (civilistica e fiscale), ma l’idea di avere addirittura due tipologie di residenza fiscale pare francamente oltre ogni possibile immaginazione.

Tralasciando le note polemiche e ritornando sul punto, il legislatore, al fine di evitare una sorta di “triangolazione fiscale” – intesa come residente italiano che si trasferisce in altro Paese per un periodo d’imposta con l’intento di ritornarvi in quello successivo al fine di accedere al regime sostitutivo – al comma 1 dell’articolo 24-bis, ha previsto un requisito temporale, con intento chiaramente anti-elusivo: possono infatti accedere al regime sostitutivo solo le persone fisiche che non abbiano avuto la residenza fiscale in Italia per almeno 9 dei 10 periodi d’imposta – che abbiamo già visto corrispondere agli anni solari – precedenti a quello in cui il soggetto esercita l’opzione.

Per completare la trattazione di questo paragrafo è indispensabile fare riferimento alla possibilità di estendere i benefici dell’opzione sostitutiva ai familiari di colui che esercita l’opzione in prima istanza. Le disposizioni in merito a questa possibilità sono poste al comma

6 dell'articolo 24-bis. In tal caso il legislatore non ha formulato una definizione ad-hoc di questi, ma si è limitato ad operare un semplice rinvio all'articolo 433 del Codice Civile (quest'ultimo definisce quali sono i soggetti tenuti a prestare gli alimenti qualora una persona fisica si trovi in stato di difficoltà e non fosse in grado di soddisfare le proprie esigenze vitali).

I requisiti in capo ai familiari sono gli stessi posti in capo all'esercitante: l'essere delle persone fisiche, l'essere qualificabili come non residenti ed il soddisfare il requisito dello status di non-residente per almeno 9 dei 10 periodi d'imposta precedenti (ai sensi dell'articolo 24-bis, comma 1). Qualora l'esercitante decidesse di estendere il regime sostitutivo ai familiari – fatta salva, ovviamente, la loro volontà – questi verrebbero legati in un'unica obbligazione tributaria. Il comma 6 stabilisce, conseguentemente, come la revoca o la decadenza di un soggetto dal regime sostitutivo producano effetti sugli altri soggetti.

Vi è una distinzione da operare a seconda del soggetto che revoca o che decade dall'opzione:

- Qualora revocasse o decadesse dall'opzione l'esercitante, si produrrebbe un effetto a cascata: anche i familiari decadrebbero dal regime sostitutivo;
- Qualora revocasse o decadesse dall'opzione un familiare – quindi non il soggetto che ha esercitato l'opzione in prima istanza – l'effetto si produrrebbe unicamente sullo stesso.

In merito al primo punto ci si potrebbe interrogare sulla possibilità per i familiari di esercitare un'opzione autonoma. La risposta al quesito, secondo il punto 3.9 del provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Entrate è affermativa, ma nel computo del numero massimo di periodi d'imposta in cui è possibile esercitare l'opzione rientrano anche gli anni in cui il soggetto ha goduto del regime sostitutivo in qualità di familiare.

Ora, personalmente, mi pongo il seguente quesito: se un soggetto avesse goduto, come familiare, del regime agevolato per più di un anno, e magari il soggetto fosse già stato residente in Italia per un periodo d'imposta rispetto ai precedenti 10, secondo il disposto del comma 1 non dovrebbe venire meno il requisito dello status di non residente? Il provvedimento dell'Agenzia dell'Entrate – al già citato punto 3.9 – usa i termini “obbligazione autonoma”: se di obbligazione autonoma si tratta allora, a giudizio dello scrivente, sulla base del principio delle fonti, tale punto del provvedimento non dovrebbe trovare applicazione in quanto viola il disposto del comma 1, articolo 24-bis, il quale – essendo contenuto all'interno di un atto avente forza di legge – è sovraordinato rispetto a qualunque disposizione emanata dall'Agenzia delle Entrate.

### Paragrafo 3.2 – LA BASE IMPONIBILE

In questo paragrafo si affronterà la tematica della base imponibile dell'imposta sostitutiva. Il lettore si starà ora interrogando sull'utilità di questa disamina: avendo a che fare con un'imposta capitaria (o *a forfait* che dir si voglia) ogni altra considerazione dovrebbe ritenersi come un'inutile ornamento.

In realtà la questione della base imponibile ha una sua rilevanza, sia in termini qualitativi, che in termini quantitativi. Di seguito si portano alcune motivazioni sulla necessità di affrontare il tema:

1. In primo luogo perché la base imponibile, seppur a livello “matematico” non svolga alcun ruolo nella determinazione dell'ammontare complessivo dell'imposta (non vi sono aliquote da applicare), va a determinarne comunque l'ambito di applicazione. Infatti, l'opzione sostitutiva non è “sostitutiva” di tutte le fattispecie IRPEF, ma solo della tassazione dei redditi prodotti all'estero: tutti gli altri redditi vengono quindi assoggettati all'imposizione nei modi e nelle misure previste in via ordinaria dal TUIR;
2. In secondo luogo perché l'opzione è “a tempo determinato”: i suoi benefici possono protrarsi al massimo per 15 periodi d'imposta. Dopo questo arco temporale il soggetto (od i soggetti, qualora l'opzione venisse “proiettata” in una dimensione familiare) rientrerebbe integralmente nella disciplina fiscale IRPEF a cui sono assoggettati i “comuni residenti”, salvo, naturalmente, che il soggetto (ed eventualmente i suoi familiari) non scelga di trasferire la propria residenza fiscale in altri Paesi che magari offrono regimi sostitutivi assimilabili a quello presente in Italia;
3. In terzo luogo, colui che esercita l'opzione ha – ai sensi del comma 5, articolo 24-bis – “facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri [...]. Soltanto in tal caso [...] si applica il regime ordinario e compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero”;
4. In ultima istanza, il legislatore sembra aver trascurato la questione delle addizionali IRPEF le quali attengono all'autonomia fiscale degli enti locali, così come sancito al primo comma dell'articolo 119 della Costituzione. A seconda di come (e se) la questione verrà affrontata (per via giurisprudenziale o tramite legge d'interpretazione autentica) il tema della base imponibile potrebbe acquisire una maggiore o minore importanza.

Innanzitutto, una prima opera di delimitazione del perimetro di applicazione del regime sostitutivo, viene operata al primo comma dell'articolo 24-bis: “Le persone fisiche possono optare per l'assoggettamento all'imposta sostitutiva [...] dei redditi prodotti all'estero

individuati secondo i criteri di cui all'articolo 165 [del TUIR]". L'articolo 165, come già illustrato in precedenza, determina le modalità di calcolo del "Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero". Sempre come già detto si tratta della norma che recepisce il principio della tassazione del reddito mondiale. Al secondo comma dell'articolo 165 rinveniamo la definizione che il nostro ordinamento dà di reddito prodotto all'estero: "I redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli dell'articolo 23 per individuare quelli prodotti all'interno del territorio dello Stato". In termini più semplicistici è considerato reddito estero qualsiasi reddito che, se prodotto in Italia, sarebbe stato oggetto di imposizione fiscale. Ai fini dell'imposta sostitutiva, però, l'articolo 165 è parzialmente derogato nel senso che, rispetto alle giurisdizioni per le quali si è scelto di optare per il regime sostitutivo, non compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero (tale affermazione è desumibile dal combinato disposto dell'ultimo periodo del comma 2 e dal penultimo periodo del comma 5 dell'articolo 24-bis del TUIR): il nostro interesse per l'articolo 165 del TUIR è quindi limitato esclusivamente al secondo comma.

L'aver definito quali siano i redditi prodotti all'estero non esaurisce però il tema della base imponibile. Infatti, nonostante il più volte citato comma 1 dell'articolo 24-bis faccia riferimento ai redditi (prodotti all'estero) il legislatore ha allargato il campo di applicazione (o di "sostituzione") del regime opzionale: in questo vengono, infatti, ricomprese anche obbligazioni tributarie di natura patrimoniale ai sensi dell'articolo 1, commi 153 e 158 della legge di stabilità 2017.

In particolare il comma 153, articolo 1, legge 232/2016 esenta il beneficiario del regime sostitutivo da due tributi introdotti dal decreto legge 201/2011 concernente "Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità ed il consolidamento dei conti pubblici" (questo decreto è più comunemente noto come "Decreto Salva-Italia").

Il primo tributo extra-IRPEF dal quale il beneficiario del regime sostitutivo viene esentato è quella di cui all'articolo 19, comma 13 del succitato decreto: l'Imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE<sup>14</sup>). Tale imposta è riferita al possesso di immobili all'estero da parte di persone fisiche residenti in Italia. Gli immobili vanno considerati nell'accezione più ampia del termine ovvero vanno intesi come fabbricati, aree fabbricabili e terreni che sono a qualsiasi uso destinati (l'imposta è riferita al possesso in quanto dovuta anche dai titolari di alcuni specifici diritti reali quali quello di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi e superficie).

---

<sup>14</sup> Per ulteriori informazioni rispetto all'IVIE si consulti il sito dell'Agenzia delle Entrate alla pagina: <<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/home/cosadevifare/versare/imposta+sul+valore+degli+immobili+estero+ivie/infogen+ivie>>.

Un altro tributo introdotto con il decreto Salva-Italia sostituito dall'opzione è quello di cui al comma 18, articolo 19. Si tratta dell'IVAFE<sup>15</sup>, il cui acronimo sta per “Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero”; tale imposta colpisce le persone fisiche residenti in Italia che detengono all'estero prodotti finanziari, conti correnti e libretti di risparmio.

L'ultimo tributo di natura patrimoniale che viene sostituito in caso di esercizio dell'opzione è – ai sensi dell'articolo 1, comma 158 della Legge di Stabilità 2017 – l'Imposta sulle successioni aperte e sulle donazioni, la quale “è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti esistenti nello Stato al momento della successione o della donazione”. Ciò significa che gli incrementi patrimoniali dovuti a successioni o donazioni avvenute al di fuori del territorio italiano non sono assoggettati al regime ordinario d'imposizione.

In apparente controtendenza rispetto allo “spirito” della norma vi è una fattispecie reddituale di fonte estera la quale è esclusa dai benefici dell'opzione sostitutiva per i primi 5 anni di esercizio. Si tratta della fattispecie identificata all'articolo 67, comma 1, lettera c) del TUIR. In sostanza vengono escluse dal beneficio dell'opzione sostitutiva le plusvalenze realizzate mediante cessazione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate da parte di soggetti residenti. Le partecipazioni si definiscono qualificate – ai sensi dell'articolo 67 – quando queste comportino: nei mercati regolamentati un possesso superiore al 2 % dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria degli soci (oppure un possesso superiore al 5 % del capitale sociale), nei mercati non regolamentati un possesso superiore al 20 % dei diritti di voto nell'assemblea dei soci (oppure un possesso superiore al 25 % del capitale sociale).

L'obiettivo di tale esclusione “a tempo determinato” è facilmente intuibile: il legislatore vuole evitare che un soggetto, magari in un momento in cui il valore delle sue partecipazioni sia fortemente sovrastimato o nel momento in cui vi sia un fortissimo differenziale di valore tra prezzo di acquisto e prezzo di vendita, acceda al regime sostitutivo solo per eludere l'imposta altrimenti dovuta nelle misure previste dal regime ordinario.

---

<sup>15</sup> Per ulteriori informazioni rispetto all'IVAFE si consulti il sito dell'Agenzia delle Entrate alla pagina: <<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/insi/home/cosadevifare/versare/imposta+valore+att++estero+ivafe/infogen+ivafe>>.

### Paragrafo 3.3 – AMMONTARE DELL'IMPOSTA

Finora abbiamo messo i paletti all'imposta sostitutiva indicando qual è la platea di contribuenti a cui essa si rivolge e quali sono le imposte sostituite. Il secondo comma dell'articolo 24-bis segna la differenza più tangibile rispetto alla tassazione dei redditi prodotti all'estero in assenza dell'opzione: qui vi è la genesi di quella che è stata volgarmente definita *flat tax*.

In questo comma viene infatti definito il corrispettivo dell'imposta, il quale non prevede scaglioni (i quali darebbero luogo ad un'imposizione progressiva), non prevede un'aliquota proporzionale (la quale darebbe luogo ad un'imposizione – appunto – proporzionale), ma bensì prevede un corrispettivo a somma fissa (quindi un'imposizione capitaria) “calcolata in via forfetaria, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti, nella misura di euro 100.000 per ciascun periodo d'imposta in cui è valida la predetta opzione” inoltre “Tale importo è ridotto a euro 25.000 per ciascun periodo d'imposta per ciascuno dei familiari di cui al comma 6” (ai sensi dell'articolo 24-bis del TUIR). Per quanto riguarda il rinvio al comma 6 questo opera semplicemente un ulteriore rinvio all'articolo 433 del Codice Civile per la determinazione dei soggetti qualificabili come familiari.

Il tema sicuramente più interessante – almeno per chi fosse interessato a valutare l'esercizio dell'opzione – è quello di operare una valutazione di convenienza economica dell'imposta sostitutiva. Dal nostro punto di vista l'aspetto più importante del tributo è la sua disciplina, i suoi intrecci e le dipendenze che vengono a crearsi tra una norma e l'altra. Fatta questa doverosa premessa non possiamo, però, ritenere il tributo una cosa a sé stante ignorando ciò che attorno ad esso si sviluppa: il tributo non può essere visto come un mero fenomeno giuridico avulso dalla realtà economica di un Paese.

Al fine di semplificare la trattazione questa verrà svolta operando alcune ipotesi semplificatrici:

- In primo luogo, si ipotizzerà che il contribuente produca unicamente all'estero i propri redditi (non si considereranno quindi i redditi prodotti in Italia);
- In secondo luogo, si ipotizzerà l'assenza di deduzioni e detrazioni in capo al contribuente;
- In terzo luogo, si ipotizzerà che tutti i redditi sostituiti siano assoggettati all'IRPEF (in precedenza abbiamo visto che – oltre all'IRPEF – altre imposte, quali IVIE ed IVAFE vengono sostituite tramite l'esercizio dell'opzione);
- In ultimo luogo, si ipotizzerà che tutti gli eventuali familiari producano la stessa quantità di reddito all'estero.

La tabella sotto riportata vuole rendere l'idea di quale sia il reddito imponibile IRPEF (annuo) al di sopra del quale il regime sostitutivo è conveniente.

<b>Famiglia con un componente</b>			
<i>Scaglione d'imposta</i>	<i>Aliquota progressiva</i>	<i>IRPEF per scaglione</i>	<i>IRPEF cumulata</i>
€ 0,01 – € 15.000,00	23,00 %	€ 3.450,00	€ 3.450,00
€ 15.000,01 – € 28.000,00	27,00 %	€ 3.510,00	€ 6.960,00
€ 28.000,01 – € 55.000,00	38,00 %	€ 10.260,00	€ 17.220,00
€ 55.000,01 – € 75.000,00	41,00 %	€ 8.200,00	€ 25.420,00
€ 75.000,01 – € <b>248.441,86</b>	43,00 %	€ 74.580,00	€ <b>100.000,00</b>

Se la “famiglia fiscale” è composta da un solo individuo, ai sensi del comma 2 dell'articolo 24-bis, la somma dovuta per l'esercizio dell'opzione è pari a € 100.000. Ciò significa che, per essere economicamente conveniente, il contribuente dovrebbe produrre redditi all'estero per un importo a partire da € 248.441,86<sup>16</sup>. Qualora l'imponibile derivante dai redditi esteri fosse inferiore a tale cifra converrebbe l'ordinaria imposizione progressiva.

La situazione è più favorevole – a livello di reddito medio per componente – se la famiglia è composta da più di un individuo in quanto, per i familiari, l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero è dovuta nella somma di € 25.000,00. Ad esempio:

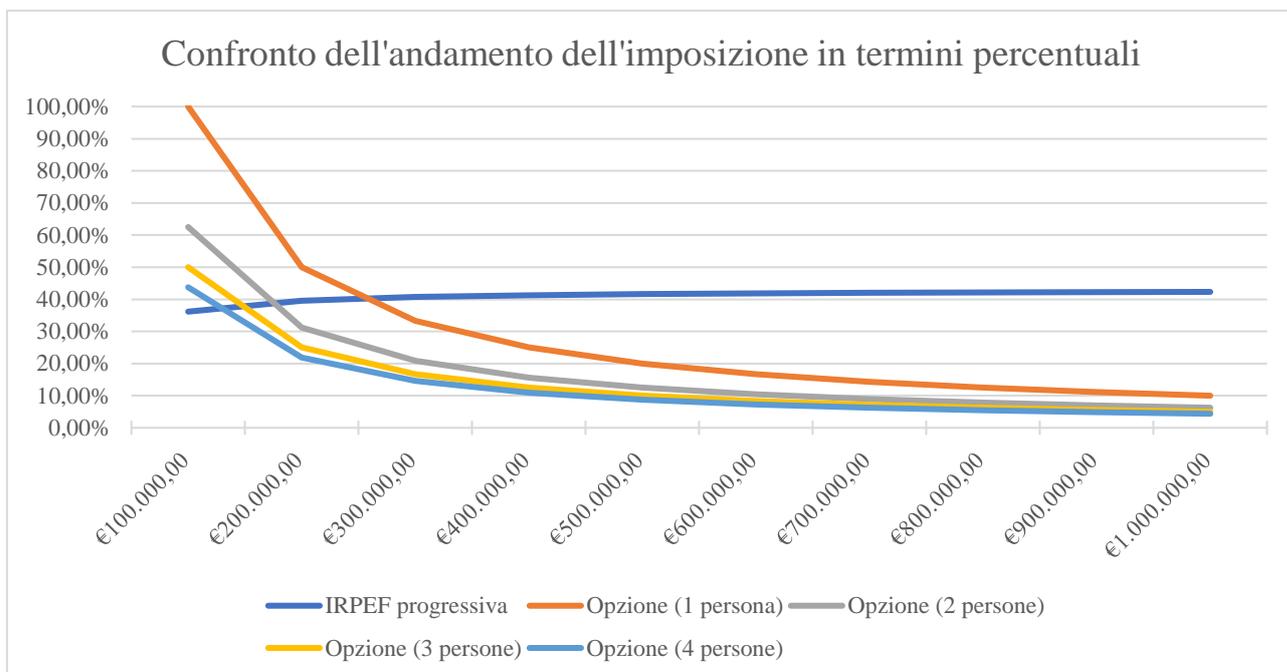
<b>Famiglia con due componenti</b>			
<i>Scaglione d'imposta</i>	<i>Aliquota progressiva</i>	<i>IRPEF per scaglione</i>	<i>IRPEF cumulata</i>
€ 0,01 – € 15.000,00	23,00 %	€ 3.450,00	€ 3.450,00
€ 15.000,01 – € 28.000,00	27,00 %	€ 3.510,00	€ 6.960,00
€ 28.000,01 – € 55.000,00	38,00 %	€ 10.260,00	€ 17.220,00
€ 55.000,01 – € 75.000,00	41,00 %	€ 8.200,00	€ 25.420,00
€ 75.000,01 – € <b>306.581,40</b>	43,00 %	€ 99.580,00	€ <b>125.000,00</b>

<sup>16</sup> La determinazione del reddito imponibile tale per cui l'ammontare dell'imposta fosse il medesimo sia con il meccanismo ordinario, che con l'imposta sostitutiva è avvenuta tramite i seguenti passaggi:

1. Si è determinato l'importo IRPEF dei primi quattro scaglioni (totale € 25.420);
2. Si è determinato l'importo IRPEF dell'ultimo scaglione tale per cui l'IRPEF dovuta fosse pari a € 100.000 (proporzione:  $(€ 100.000 - € 25.420) : x = 43 \% : 1$ .  $x$  rappresenta la quantità di reddito imponibile da assoggettare all'aliquota marginale del 43 % ( $x = € 173.441,86$ );
3. Si è sommato il reddito imponibile dei primi 4 scaglioni (€ 75.000) con il reddito imponibile assoggettato all'ultimo scaglione (€ 173.441,86).

Ne è risultato che il reddito imponibile tale per cui il soggetto sarebbe indifferente tra il regime ordinario e quello sostitutivo è pari a:  $€ 75.000 + € 173.441,86 = € 248.441,86$ .

Qualora la famiglia del (primo) esercitante fosse sia particolarmente numerosa, che particolarmente facoltosa, il regime sostitutivo potrebbe divenire ancora più interessante. Infatti l'opzione sostitutiva – essendo un'imposta a somma fissa – ingloba di per sé il connotato dell'anti-progressività (all'aumentare del reddito imponibile diminuisce l'imposizione relativa), ma questo fenomeno è ancora più accentuato quando entrano in campo i familiari ed il loro regime ancor più di favore.



Il grafico sopra riportato ci permette di fare alcune semplici considerazioni.

Innanzitutto, fino ad una determinata base imponibile (che potremmo anche denominare *break even point*) il meccanismo d'imposizione IRPEF è preferibile a quello dell'opzione sostitutiva, ed anzi, si noti che l'imposta capitaria potrebbe anche essere – sul piano teorico – maggiore rispetto alla base imponibile (diverrebbe quindi un'imposta confiscatoria).

Il grafico ci mostra anche un altro fenomeno: il regime “ulteriormente” favorevole concesso ai familiari del primo esercitante “anticipa” la convenienza del regime sostitutivo: il *break even point* tende infatti a spostarsi verso sinistra.

Infine, si noti come le due imposte abbiano sul grafico un andamento esattamente opposto (o simmetrico) tra loro: l'IRPEF ordinaria tende ad una tassazione massima pari al 43 % (che infatti è l'aliquota marginale massima applicata sopra i 75.000,00 euro), l'opzione sostitutiva tende invece allo zero e con l'aumentare della base imponibile rileva in misura via via minore l'aggregazione o meno dei familiari.

### *Paragrafo 3.4 – IL TEMA DELLE ADDIZIONALI*

Una questione che potrebbe porre delle problematiche è quella relativa alle addizionali IRPEF, ovvero: le addizionali IRPEF “collassano” a favore del regime sostitutivo?

Innanzitutto è utile darne una definizione di massima: le addizionali IRPEF sono obbligazioni tributarie determinate rispetto alla medesima base imponibile IRPEF, le quali concorrono al finanziamento degli enti locali. In particolare le addizionali IRPEF sono rappresentate da:

- Un tributo di competenza dei comuni (addizionale comunale IRPEF), la quale è stata introdotta nell’ordinamento dal d.p.r. 360/1998. I comuni hanno una certa autonomia nella fissazione delle aliquote;
- Un tributo di competenza delle regioni (addizionale regionale IRPEF), la quale è stata introdotta nell’ordinamento dall’articolo 50, d.p.r. 446/1997. L’aliquota di base è pari all’1,23 % rispetto alla base imponibile IRPEF: le Regioni hanno la facoltà di aumentare tale aliquota – entro una determinata soglia definita ex-lege – ma non possono rinunciare integralmente all’applicazione dell’addizionale.

Alcuni giornali che in questo periodo – prima metà del 2017 – stanno affrontando il tema “*flat tax*”, “*tassa sui paperoni*”, ecc, si sono posti il quesito introduttivo<sup>17</sup>. Evidentemente le opzioni sono due: le addizionali sono dovute anche da chi si è avvalso del regime sostitutivo, o viceversa (cioè non sono dovute).

La soluzione al quesito non andrebbe tanto ricercata nel nuovo articolo 24-bis del TUIR (o nella disciplina di “corredo” della legge di stabilità 2017), ma piuttosto nelle succitate norme istitutive delle addizionali IRPEF.

Il punto di partenza consiste nell’identificazione dei soggetti passivi ai fini delle addizionali IRPEF. Come già detto in precedenza le addizionali IRPEF sono disciplinate da due norme, differenti da un punto di vista formale, ma nella sostanza simili; giungendo al punto si rileva che:

- In merito all’addizionale IRPEF comunale – ai sensi dell’articolo 1, comma 4 del d.p.r. 360/1998 – questa “è dovuta se per lo stesso anno risulta dovuta l’imposta sul reddito delle persone fisiche”;
- In merito all’addizionale IRPEF regionale – ai sensi dell’articolo 50, comma 2 del d.p.r. 446/1997 – questa “è dovuta se per lo stesso anno l’imposta sul reddito delle persone

---

<sup>17</sup> Si legga TARANINO D. E VAGNARELLI A. – Il Sole 24 Ore, domenica 16 aprile 2017, pag. 6.

fisiche, al netto delle detrazioni per essa riconosciute e dei crediti di cui agli articoli 14 e 15 del citato testo unico, risulta dovuta”.

Nonostante il differente tenore letterale delle norme, le due addizionali hanno quindi i medesimi presupposti:

- Da un lato, il primo presupposto dell'imposizione è il possesso di redditi imponibili ai fini IRPEF (quindi i redditi definiti dal TUIR);
- Dall'altro lato, il secondo presupposto dell'imposizione, l'essere soggetti passivi ai fini IRPEF.

Concentrandoci sui redditi prodotti all'estero sicuramente i soggetti che si avvalgono dell'opzione realizzano il primo presupposto, ma – a parere dello scrivente – viene a mancare il secondo.

Infatti, l'opzione sostitutiva non è la stessa cosa dell'IRPEF, in quanto la sostituisce; ponendo la questione su un piano metaforico è come se parlassimo di treni ad alta velocità ed aerei: alla fine svolgono la stessa funzione, possono portare alla medesima destinazione, ma non sono la stessa cosa.

Sulla base delle motivazioni esposte – sempre riferendosi ai soli redditi prodotti all'estero – si ritiene che le addizionali IRPEF non dovrebbero essere dovute dai soggetti opzionanti, in quanto viene a mancare il secondo presupposto, ovvero quello di “dovere” l'IRPEF.

### *Paragrafo 3.5 – MODALITÀ DI ESERCIZIO DELL’OPZIONE*

In merito alle modalità di esercizio dell’opzione il comma 157, articolo 1, della legge di stabilità 2017 ha indicato che queste dovessero essere indicate tramite provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate da emanarsi entro 90 giorni dall’entrata in vigore della legge stessa. Tale provvedimento è stato emanato l’8 marzo 2017 e, pertanto, a decorrere da quella data, la disciplina normativa dell’opzione sostitutiva può considerarsi completa.

Innanzitutto il provvedimento ribadisce chi sono i soggetti che possono optare per il regime sostitutivo, ovvero quelli di cui al comma 1, articolo 24-bis del TUIR.

Il provvedimento entra poi nel merito del perfezionamento dell’opzione per l’imposta sostitutiva: l’adempimento necessario consiste nella presentazione della dichiarazione dei redditi. Le dichiarazioni dei redditi che possono essere presentate sono – alternativamente – o quella del periodo d’imposta in cui i soggetti in possesso dei requisiti hanno trasferito la residenza fiscale in Italia (ai sensi del comma 2, articolo 2 del TUIR) oppure la dichiarazione del periodo d’imposta successivo. Questo “dualismo” delle dichiarazioni presentabili per l’accesso al regime sostitutivo è diretta conseguenza dalla previsione secondo cui i neo-residenti debbano essere stati residenti all’estero per almeno 9 dei 10 periodi d’imposta precedenti: per com’è strutturata la norma potrebbe esservi una piccola porzione di potenziali contribuenti, che hanno trasferito la loro residenza fiscale in Italia nel periodo d’imposta precedente, che non hanno risieduto nel nostro territorio per gli altri 9 periodi d’imposta precedenti e che pertanto soddisfano i requisiti di cui al comma 1 dell’articolo 24-bis.

L’articolo 24-bis del TUIR prevede la necessità di presentare un’istanza d’interpello ai sensi dell’articolo 11, comma 1, lettera b) dello Statuto dei Contribuenti (legge 212/2000).

L’istanza d’interpello assume in questo caso valore probatorio nel senso che, in caso di riscontro positivo da parte dell’Agenzia delle Entrate, assicura all’interpellante “la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l’adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti” (stralcio dell’articolo 11, comma 1, lettera b), legge 212/2000).

In merito alla presentazione dell’istanza d’interpello, il disposto dell’articolo 24-bis ed il punto 1.3 del Provvedimento collimano: il comma 3, articolo 24-bis ne sancisce la perentorietà ai fini dell’accesso al regime sostitutivo, mentre il provvedimento attuativo sembra suggerirne la facoltatività: sicuramente l’errore – se di questo si tratta – è stato commesso da parte dell’Amministrazione Tributaria, ma in ogni caso, venendosi a creare uno stato di affidamento

tra contribuente ed Agenzia l'applicazione di eventuali sanzioni amministrative ed interessi verrebbe meno<sup>18</sup>.

In ogni caso, da una lettura attenta del provvedimento ed in particolare del punto 1.12, emerge come i dati acquisiti dall'Agenzia delle Entrate tramite l'istanza d'interpello vengano comunque recepiti – ove l'istanza d'interpello non fosse stata presentata – in sede di dichiarazione per il perfezionamento dell'opzione.

Il punto 1.4 del regolamento amministrativo indica il contenuto essenziale dell'istanza d'interpello da parte del contribuente, la quale deve necessariamente:

- Riportare alcuni dati identificativi dell'istante quali quelli anagrafici, il codice fiscale (se già attribuito) e – se l'istante è già residente – l'indirizzo di residenza in Italia;
- Esplicitare la sussistenza del requisito di non-residenza per almeno 9 dei 10 periodi d'imposta precedenti;
- La/e giurisdizione/i in cui il contribuente ha avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione;
- Gli Stati esteri per i quali il contribuente non desidera avvalersi del regime sostitutivo.

Al fine di semplificare la presentazione dell'istanza d'interpello, l'Agenzia delle Entrate ha predisposto un modello di *check list*, la quale permette alla stessa di verificare compiutamente la sussistenza dei requisiti. Il contribuente è inoltre tenuto ad allegare alla *check list*, la relativa documentazione a supporto, qualora questa fosse rilevante.

La *check list* predisposta dall'Agenzia delle Entrate è composta da quattro sezioni che ricalcano i contenuti dell'istanza d'interpello: la compilazione della prima sezione attiene ai dati anagrafici dell'istante, mentre la seconda è ricettiva di alcuni dati generali quali lo status della cittadinanza, le giurisdizioni da non ricomprendere nell'esercizio dell'opzione, ecc.

Più interessanti sono la terza e la quarta sezione.

La terza sezione consiste in un questionario “chiuso” che pone l'istante dinnanzi a venti domande: lo scopo è quello di verificare che il contribuente non sia in realtà già stato residente in Italia, secondo quelle che sono le definizioni di residenza e di domicilio ai fini civilistici, per più di un anno dei dieci precedenti e che quindi abbia effettivamente diritto all'esercizio dell'opzione.

---

<sup>18</sup> Ciò ai sensi di quanto disposto all'articolo 10, in materia di “Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente”, della legge n. 212 del 27 luglio 2000 (Statuto del Contribuente).

La quarta sezione è dedicata all'eventuale estensione dell'opzione ai familiari i quali, curiosamente, non devono rispondere al questionario di cui alla terza sezione (in ogni caso tanto l'articolo 24-bis, quanto il regolamento amministrativo prescrivono che i familiari debbano soddisfare i medesimi requisiti in capo all'istante: se un familiare accedesse al regime sostitutivo senza averne titolo si esporrebbe a tutte le possibili conseguenze, e sul piano fiscale e sul piano penale).

Dato lo scopo antielusivo dell'istanza d'interpello e dell'annessa *check list* l'Agenzia ha sentito la necessità di chiarire nel provvedimento che anche i soggetti ricadenti nella presunzione di residenza fiscale (comma 2-bis, articolo 2 del TUIR) hanno la possibilità di presentare l'istanza d'interpello.

Il termine per la presentazione dell'istanza d'interpello è il medesimo previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi di cui si è trattato in sede di apertura. Qualora non sia ancora pervenuta all'istante la risposta all'istanza, da parte dell'Amministrazione Tributaria, l'opzione può comunque essere esercitata (coerentemente con quanto disposto al punto 1.12).

Il disposto dell'articolo 24-bis del TUIR non stabilisce se l'opzione si rinnovi tacitamente oppure se sia necessario rinnovarla rispetto ad ogni singolo periodo d'imposta: la norma si limita a delineare le ipotesi di cessazione dell'opzione. Sul punto interviene invece il provvedimento, il quale stabilisce che l'opzione – una volta esercitata in prima istanza – si rinnovi tacitamente salvo che questa, per uno dei motivi che di seguito si vedranno, non esaurisca i suoi effetti.

Il secondo paragrafo del provvedimento attuativo ha la funzione di dettagliare i requisiti, gli oneri ed il trattamento dei familiari dell'istante.

In apertura il provvedimento recepisce il contenuto dell'articolo 24-bis del TUIR indicando come familiari dell'istante coloro che rientrano nel novero dell'articolo 433 del Codice Civile "purché soddisfino le condizioni di cui al comma 1 dell'articolo 24-bis del TUIR". Il perfezionamento dell'estensione dell'opzione avviene – come nel caso della richiesta del "primo opzionante" – tramite la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui il familiare trasferisce la propria residenza fiscale in Italia, oppure tramite la dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta successivo: in questa sede il contribuente potrà avvalersi della facoltà di estendere il regime sostitutivo ai suoi familiari.

In sede di dichiarazione dei redditi il contribuente dovrà fornire i dati di cui all'istanza d'interpello riferiti ai familiari. Oltre all'adempimento da parte dell'istante, sarà necessario che

anche i familiari manifestino la loro intenzione di avvalersi del regime sostitutivo nella prima dichiarazione dei redditi riferita al primo periodo d'imposta in cui l'opzione è efficace.

Un aspetto importante riguardante l'opzione sostitutiva è che questa non ha effetto a tempo indeterminato (ovvero fintanto che l'opzione sarà prevista dalla normativa), ma è già il disposto attuale – comma 4, articolo 24-bis – a delinearne un limite temporale soggettivo: “L'opzione di cui al comma 1 [...] cessa di produrre i suoi effetti decorsi quindici anni dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione”. Decorso tale termine, quindi, il contribuente verrà quindi assoggettato all'ordinario meccanismo d'imposizione sui redditi prodotti all'estero.

Al comma 6 dell'articolo 24-bis è prevista la facoltà per l'istante di revocare l'opzione rispetto ad uno o più familiari ai quali questa era stata estesa. La fattispecie viene meglio dettagliata ai punti 3.2 e 3.3 del provvedimento attuativo emanato dall'Agenzia delle Entrate stabilendo che:

- Se il revocante non è tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale l'opzione avrebbe dovuto avere efficacia, il soggetto è tenuto ad inviare un'apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate;
- Se il revocante è invece tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale l'opzione avrebbe dovuto avere efficacia, il soggetto deve semplicemente manifestare l'intenzione nella dichiarazione dei redditi.

Per quanto riguarda il tema della decadenza vi sono due ipotesi che producono i medesimi effetti in capo ai soggetti, sia che si tratti dell'istante, che dei suoi familiari. Le due ipotesi, previste all'articolo 24-bis e dettagliate nel regolamento amministrativo (punti 3.4 e 3.7), sono:

- L'omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva entro i termini di legge (quantitativi e temporali);
- La perdita dello status di residente (ai sensi del comma 2, articolo 2 del TUIR).

Queste due ipotesi devono essere però integrate da una terza: infatti la decadenza del primo istante si estende anche ai familiari (punto 3.6). A questo punto, però, le possibilità che si aprono ai soggetti decaduti dell'opzione sono diverse, a seconda di come questi erano qualificati (istante o familiari):

- L'istante una volta che è decaduto dall'opzione non può esercitarla nuovamente, infatti: “la revoca o la decadenza dal regime precludono l'esercizio di una nuova opzione” (ultimo periodo del comma 4, articolo 24-bis);
- Seppur l'articolo 24-bis del TUIR nulla dica al riguardo, secondo il punto 3.9 del regolamento, i familiari che sono decaduti conseguentemente all'istante, hanno facoltà

di godere del regime sostitutivo esercitando un'opzione autonoma: l'unica limitazione "ulteriore" rispetto ad un'istanza originaria è che vengono computati nel novero degli anni in cui si è goduto del regime sostitutivo in qualità di familiare.

Infine si osserva che, dalla lettura congiunta della norma di legge e da quella del regolamento attuativo, non sia possibile esercitare un diritto di "sospensione" dell'opzione. Questa lacuna della norma potrebbe portare a conseguenze – almeno sul piano giuridico – gravi: un soggetto infatti potrebbe trovarsi di fronte al dilemma se esercitare o meno l'opzione con riferimento ad un anno in cui questa eccedesse la base imponibile confidando nel fatto che, nei periodi d'imposta successiva, l'opzione porti a dei benefici. Il rischio è che l'imposta possa divenire confiscatoria (quindi incostituzionale).

Per quanto concerne la riscossione, ma anche l'accertamento, il contenzioso e le sanzioni, si applicano – in quanto compatibili – le disposizioni previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche (comma 2, articolo 24-bis). In virtù della sua specificità, il testo istitutivo dell'opzione prevede delle norme di raccordo con la disciplina IRPEF: in particolare il comma citato precedentemente stabilisce che "l'imposta è versata in un'unica soluzione entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi" (attualmente il saldo IRPEF va versato entro il 30 novembre<sup>19</sup>). Rispetto a questo tema il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate non dà alcuna informazione ulteriore salvo indicare che il codice tributo per la compilazione del modello di versamento F24 sarà istituito con risoluzione della medesima agenzia (punto 4.3).

---

<sup>19</sup> Tali termini sono stati introdotti con il dl 22 ottobre 2016, n. 193 e successive modificazioni.



## Paragrafo 4.0 – PROFILI DI CRITICITÀ COSTITUZIONALE

### *Paragrafo 4.1* – INTRODUZIONE

Come già detto in sede di introduzione all’elaborato, l’inserimento nell’ordinamento tributario italiano di una *poll tax* sui redditi prodotti all’estero da parte di contribuenti neo-residenti, ha acceso nell’opinione pubblica un importante dibattito tra chi ritiene questo tipo d’imposizione un utile strumento “per fare cassa” e per stimolare l’attività economica<sup>20</sup>, e chi vede nel regime sostitutivo una violazione dei principi di giustizia tributaria<sup>21</sup>.

Nel prosieguo della trattazione si soprassederà rispetto a quelle che sono le tesi e le controtesi, a favore od a sfavore del provvedimento; si cercherà invece di confrontare la norma con l’unico metro di paragone con la quale una società moderna, civile e democratica ha il dovere giuridico di confrontarsi: la propria Costituzione.

La nostra Costituzione contiene disposizioni suscettibili di essere applicate contemporaneamente a diversi settori dell’ordinamento giuridico e gli intrecci tra i vari articoli che la compongono sono vari ed intensi. Seppur siano numerosi gli articoli che influenzano il legislatore rispetto alla materia tributaria si ritiene in questa sede di dover limitare la trattazione agli articoli 3 (principio dell’uguaglianza sostanziale) e 53 (principio della capacità contributiva e della progressività del sistema tributario).

Si è ritenuto di omettere osservazioni in merito al rispetto dell’articolo 23 in quanto il principio della riserva di legge è un requisito sicuramente importante e che ha in alcuni casi, determinato il sentiero della Storia<sup>22</sup>, ma l’opzione, rispetto a tale articolo, non presenta particolari criticità.

---

<sup>20</sup> La pensa così Stefano Simonacchi managing partner dello Studio Legale Bonelli Errede Pappalardo, intervistato da Raffaele Ricciardi per Repubblica ECONOMIA & Finanza l’11 marzo 2017.

<sup>21</sup> La pensa così Enrico Rossi, Presidente della Regione Toscana, intervistato dall’AGI il 10 marzo 2017.

<sup>22</sup> L’imposizione arbitraria da parte dei Sovrani inglesi fu uno dei motivi per cui i baroni costrinsero Re Giovanni d’Inghilterra ad emanare la *Magna Charta Libertatum* con la quale si ebbero i primi bagliori del costituzionalismo moderno. Per approfondire si veda: <<http://www.treccani.it/enciclopedia/magna-charta%28Enciclopedia-dei-ragazzi%29/>>.

## Paragrafo 4.2 – IL PRINCIPIO DELL’UGUAGLIANZA

La Costituzione italiana si apre con 12 articoli che delineano i principi fondamentali ai quali le forze politiche e la società nel suo complesso devono attenersi. Ai fini di questo elaborato rappresenta fonte di particolare interesse il portato dell’articolo 3.

### Articolo 3 della Costituzione della Repubblica Italiana

Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l’eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l’effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all’organizzazione politica, economica e sociale del Paese.

Nella sua accezione generale questo articolo scinde l’idea di uguaglianza in due sotto-concetti:

- Il primo periodo sancisce che “Tutti i cittadini (...) sono eguali davanti alla legge” ovvero che tutti i cittadini – senza discriminazioni – godono dei diritti e soggiacciono ai doveri sanciti ex-lege;
- Il secondo periodo sancisce che è “compito della Repubblica” intervenire a favore delle categorie più deboli in modo da permettere “il pieno sviluppo della persona umana e l’effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all’organizzazione politica, economica e sociale del Paese”.

Detto ciò possiamo fare le prime valutazioni di stampo tributaristico. Dal nostro punto di vista l’articolo 3 ci dice che a uguale situazione di fatto deve corrispondere uguale imposizione.

Di seguito si porteranno alcuni esempi di come l’opzione sui redditi prodotti all’estero abbia chiari profili di iniquità e di criticità rispetto all’articolo 3. Al fine di semplificare la trattazione si supporrà che i soggetti in esame siano residenti, ma che non producano redditi in Italia.

Primo caso: vengono confrontati due soggetti in eguali condizioni (famiglia di un solo componente, stesso reddito prodotto all’estero al netto degli oneri deducibili e del credito d’imposta) con la sola discriminante che l’individuo A è già residente nel territorio nazionale, e pertanto non può esercitare l’opzione di cui all’articolo 24-bis, d.p.r. 917/1986, mentre l’individuo B è neo-residente e rispetta i requisiti di cui al medesimo articolo.

Individuo A		Individuo B	
Reddito imponibile prodotto all'estero ai fini IRPEF: € 1.000.000,00 (caso 1)			
IRPEF progressiva:	€ 423.000,00	Imposta sostitutiva IRPEF:	€ 100.000,00
Rapporto IMPOSTA/IMPONIBILE	42,32 %	Rapporto IMPOSTA/IMPONIBILE:	10,00 %

È lapalissiana la discriminazione a favore del soggetto B, il quale, nonostante differisca dal soggetto A per il solo fatto di essere un neo-residente, gode – a parità di altre condizioni – di un regime fiscale decisamente più favorevole che gli permette di pagare meno di un quarto dell'IRPEF che il soggetto A versa al fisco.

Secondo caso: si mantengono le ipotesi del caso precedente, ma si modifica – al ribasso – il reddito imponibile prodotto all'estero ai fini IRPEF.

Individuo A		Individuo B	
Reddito imponibile prodotto all'estero ai fini IRPEF: € 200.000,00 (caso 2)			
IRPEF progressiva:	€ 79.170,00	Imposta sostitutiva IRPEF:	€ 100.000,00
Rapporto IMP.TA/IMP.LE:	39,59 %	Rapporto IMP.TA/IMP.LE:	50,00 %

In questo secondo esempio la situazione cambia rispetto al caso precedente: la riduzione del reddito imponibile prodotto all'estero avvantaggia – dal punto di vista del rapporto IMPOSTA/IMPONIBILE – il soggetto A, il quale gode del vantaggio offerto dalle aliquote progressive.

Terzo caso: si vuole stabilire il livello di reddito imponibile prodotto all'estero che mette in una situazione di uguaglianza sostanziale i due soggetti.

Individuo A		Individuo B	
Reddito imponibile prodotto all'estero ai fini IRPEF: € <b>248.441,86</b>			
<i>Scaglioni</i>	<i>IRPEF per scaglione</i>	Imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero (art. 24- bis, d.p.r. 917/86)	<b>€ 100.000,00</b>
€ 0,01 – € 15.000,00	€ 3.450,00 (23 %)		
€ 15.000,01 – € 28.000,00	€ 3.510,00 (27 %)		
€ 28.000,01 – € 55.000,00	€ 10.560,00 (38 %)		
€ 55.000,01 – € 75.000,00	€ 8.200,00 (41 %)		
€ 75.000,01 – € 248.441,86	€ 74.580,00 (43 %)		
<b>IRPEF TOTALE:</b>	<b>€ 100.000,00</b>		

Quest'ultimo caso ci permette di concludere che quando il reddito imponibile prodotto all'estero è:

1. Minore a € 248.441,86, coloro che optano per l'imposta sostitutiva vengono discriminati, in quanto vengono assoggettati ad un'imposizione superiore rispetto a coloro che non esercitano l'opzione. Dato che il contribuente può esercitare l'opzione, cioè questa non è vincolante, tale fattispecie non dovrebbe risultare in contrasto con il dettato dell'articolo 3 in quanto il soggetto può scegliere di rimanere nell'alveo del regime fiscale ordinario (ovvero può non optare);
2. Pari a € 248.441,86, non si verifica alcuna discriminazione in quanto – nonostante il diverso meccanismo impositivo – il rapporto IMPOSTA/IMPONIBILE è uguale (40,25 %) pertanto il “sacrificio fiscale” richiesto ai contribuenti è il medesimo;
3. Maggiore a € 248.441,86, si verifica una situazione in contrasto con l'articolo 3, in quanto l'opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero non è disponibile per tutti i contribuenti, ma ai soli neo-residenti. Si potranno quindi verificare casi in cui – a parità di tutte le altre condizioni – i soggetti subiranno un carico fiscale differente.

### Paragrafo 4.3 – IL PRINCIPIO DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E LA FUNZIONE SOLIDARISTICA DELL’IMPOSTA

L’articolo 53 è la norma del dettato costituzionale che più esplicitamente fa riferimento ai tributi.

Articolo 53, comma 1 della Costituzione
---

Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.
--

Questo comma non limita la discrezionalità del legislatore, ma gli impedisce di introdurre nell’ordinamento nuovi tributi rispetto a fattispecie che non manifestino attitudine alla contribuzione ovvero che non manifestino idoneità al pagamento del tributo. Vi è quindi una garanzia nei confronti del contribuente qualora presupposto dell’imposta siano indicatori di forza economica inconsistenti o fittizi.

Per evitare di violare questo comma il legislatore ha affidato in genere, e soprattutto rispetto alla disciplina IRPEF ed IRES, la determinazione dell’ammontare dell’imposta ad aliquote fiscali percentuali le quali “agganciano” e “seguono” il presupposto.

L’imposta sostitutiva per i neo-residenti sui redditi prodotti all’estero è invece un’imposta a somma fissa (imposta capitaria): quando i redditi imponibili prodotti all’estero sono inferiori a € 100.000,00 l’imposta diviene espropriativa/confiscatoria in quanto ingloba tutta la ricchezza, la quale dovrebbe essere l’oggetto dell’imposizione e non l’imposta stessa. In altre parole l’aver esercitato l’opzione e l’essere neo-residenti non assicura il fatto che il reddito imponibile del soggetto sia superiore a quella che si può definire “soglia di convenienza” pari a € 248.441,86 (indicata nelle tabelle precedenti).

L’articolo 53 può anche essere letto come una declinazione del dovere di solidarietà così come disposto all’articolo 2 della Costituzione.

Articolo 2 della Costituzione
-------------------------------

La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell’uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l’adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.
--

L’imposta è lo strumento attraverso il quale la Repubblica può perseguire i propri obiettivi di uguaglianza, di solidarietà sociale, di redistribuzione del reddito. È quindi pacifico – per la nostra Costituzione – che chi si trovi in una situazione di vantaggio economico debba sopportare

un sacrificio maggiore rispetto agli altri contribuenti al fine di perseguire il bene della collettività. L'imposta ha un carattere sociale, e l'imposta "eletta" come "sociale" nel nostro ordinamento è sicuramente l'IRPEF; ciò perché si tratta dell'imposta che, seppur con alcune difficoltà, meglio si adatta alle caratteristiche delle persone attraverso il riconoscimento di deduzioni, detrazioni ed agevolazioni: stabilire un'imposta capitaria sui redditi prodotti all'estero sminuisce il carattere sociale non "di una", ma "della" imposta sociale per eccellenza.

A ribadire ancor di più quello che è il carattere sociale dell'IRPEF, vi è il suo meccanismo progressivo come sarà meglio spiegato di seguito.

#### Paragrafo 4.4 – IL PRINCIPIO DELLA PROGRESSIVITÀ

Nel paragrafo precedente si è concentrata l'attenzione sulle prescrizioni del primo comma dell'articolo 53 e su come queste collimino con l'opzione sostitutiva. Ora si passerà ad un'analisi del portato del secondo comma del medesimo articolo e di come questo si relazioni con l'opzione sostitutiva.

Articolo 53, comma 2 della Costituzione
Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

Come già stabilito dalla Corte Costituzionale con numerose sentenze, questo articolo si riferisce al sistema tributario nel suo complesso e non ai singoli tributi. Tra l'altro il termine "informato", in questo caso, ha il significato di "improntato". Il legislatore ha scelto di dare attuazione alla seconda parte dell'articolo 53 durante gli anni '70 del Novecento attraverso la cosiddetta "Riforma tributaria". La riforma prese il via da una legge delega a favore del governo, il quale avrebbe dovuto riformare i tributi "secondo i principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva e della progressività e secondo i principi, i criteri direttivi e i tempi determinati dalla presente legge" (comma 1, articolo 1, legge 825/1971).

Nacque quindi – con il d.p.r. 597/1973 – l'Imposta sul reddito delle persone fisiche eletta quale imposta progressiva e preminente all'interno del sistema tributario della nostra Repubblica. All'entrata in vigore del d.p.r. 597/1973 erano previste 32 aliquote progressive, con un'aliquota marginale massima del 72 %.

Nel corso del tempo il numero di scaglioni (intervalli di reddito entro i quali viene applicata una determinata aliquota d'imposta) si è ridotto, così come si è ridotta l'aliquota marginale massima (ad oggi è fissata al 43 % oltre i 75.000 € di reddito).

Nel nostro ordinamento tributario non esistono quindi solo imposte progressive, anzi, la maggior parte non lo sono. Infatti abbiamo:

- Imposte corrisposte in misura fissa, quando il loro importo è predeterminato indipendentemente dalla ricchezza imputabile al contribuente (ad esempio l'imposta di registro);
- Imposte proporzionali, quando esprimono una quota della ricchezza tassata ed al crescere di questa le imposte variano della stessa misura in termini percentuali (ad esempio le cedolari secche).

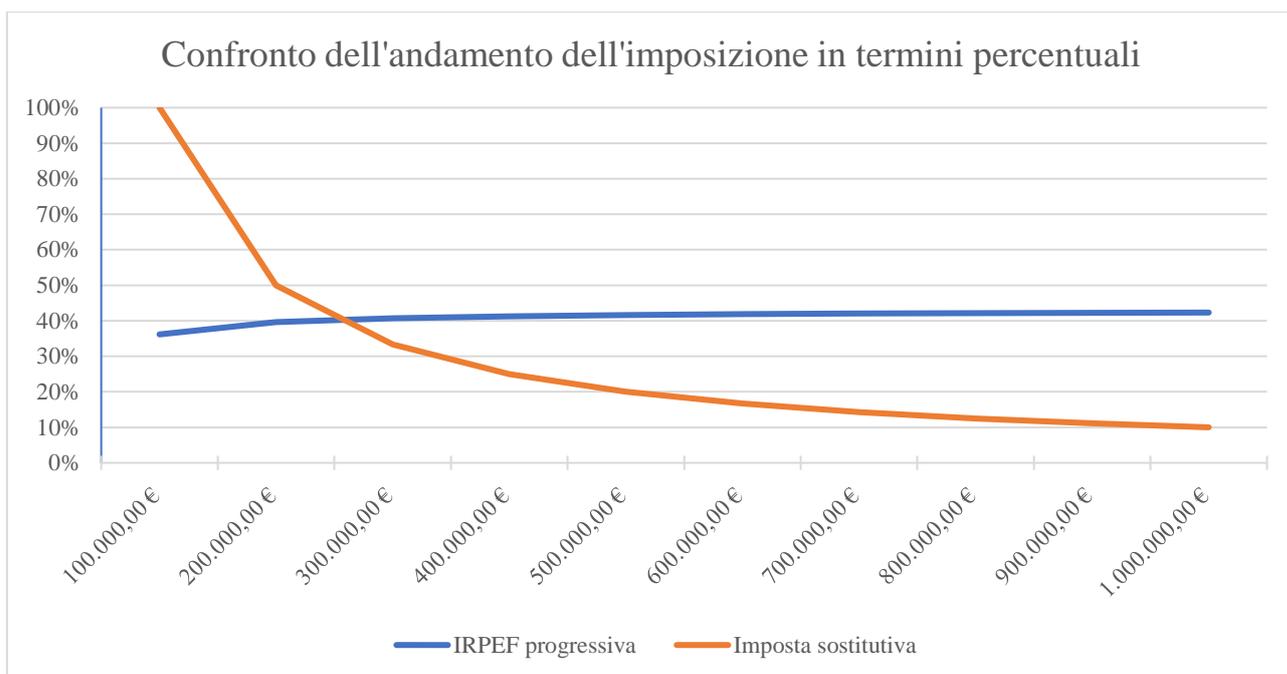
L'opzione sostitutiva per la tassazione dei redditi prodotti all'estero da parte dei neo-residenti – nonostante sia sostitutiva di un'imposta a carattere progressivo – è – come già detto – un'imposta a quota fissa/capitaria. Questo di fatto la rende un'imposta anti-progressiva. Si osservi infatti che all'aumentare del reddito imponibile diminuisce l'aliquota media:

Reddito prodotto all'estero imponibile	Imposta sostitutiva (ex art. 24-bis, d.p.r. 917/86)	Rapporto IMPOSTA VERSATA su REDDITO IMPONIBILE
€ 100.000,00	€ 100.000,00	100,00 %
€ 200.000,00	€ 100.000,00	50,00 %
€ 300.000,00	€ 100.000,00	33,33 %
€ 400.000,00	€ 100.000,00	25,00 %
€ 500.000,00	€ 100.000,00	20,00 %
€ 600.000,00	€ 100.000,00	16,67 %
€ 700.000,00	€ 100.000,00	14,29 %
€ 800.000,00	€ 100.000,00	12,50 %
€ 900.000,00	€ 100.000,00	11,11 %
€ 1.000.000,00	€ 100.000,00	10,00 %

In assenza dell'opzione "24-bis" si avrebbe infatti:

Reddito prodotto all'estero imponibile	Imposta progressiva IRPEF a scaglioni	Rapporto IMPOSTA VERSATA su REDDITO IMPONIBILE
€ 100.000,00	€ 36.170,00	36,17 %
€ 200.000,00	€ 79.170,00	39,59 %
€ 300.000,00	€ 122.170,00	40,72 %
€ 400.000,00	€ 165.170,00	41,29 %
€ 500.000,00	€ 208.170,00	41,63 %
€ 600.000,00	€ 251.170,00	41,86 %
€ 700.000,00	€ 294.170,00	42,02 %
€ 800.000,00	€ 337.170,00	42,15 %
€ 900.000,00	€ 380.170,00	42,24 %
€ 1.000.000,00	€ 423.170,00	42,32 %

Si verifica quindi uno stravolgimento totale di quella che è la logica progressiva dell'IRPEF, resa plasticamente dal grafico successivamente riportato: la linea blu rappresenta l'andamento percentuale dell'imposizione tramite aliquota progressiva IRPEF la quale, al crescere del reddito imponibile, tende a convergere in corrispondenza dell'aliquota marginale massima (ovvero il 43 %), la linea arancione rappresenta invece l'andamento percentuale del livello d'imposizione con l'imposta sostitutiva, al crescere del reddito imponibile tende a convergere verso lo 0 %.



Va inoltre considerato che un'imposizione di stampo progressivo rappresenta un valido strumento al fine di operare una redistribuzione del tributo e, segnatamente del reddito, infatti “chi ha di più paga di più e chi ha di meno paga di meno”: si tratta quindi di un modo come un altro di redistribuire il reddito, in quanto, ridurre il carico fiscale in capo ai più poveri permette loro di trattenere una maggiore quantità di ricchezza da utilizzare per finanziare i propri consumi od investimenti. L'opzione sostitutiva muove in una direzione totalmente opposta, anche considerando il pubblico alla quale è rivolta: gli *High Net Worth Individuals* (ovvero individui ad alta capacità patrimoniale).

## Paragrafo 4.5 – IL TEMA DEL MINIMO VITALE E IL RISCHIO DELL’EFFETTO CONFISCATORIO

In dottrina numerosi autori hanno dedotto dall’articolo 53 l’esistenza di una sorta di “limite inferiore” all’imposizione fiscale ovvero la necessità di proteggere il “minimo vitale”; ma cos’è il minimo vitale? Il “minimo vitale” è quel livello di ricchezza minimo necessario per la sussistenza – ovvero per il soddisfacimento dei bisogni primari – del contribuente e della sua famiglia.

I bisogni primari che identificano il minimo vitale non sono chiaramente catalogati, ma sono parzialmente desumibili dalle disposizioni costituzionali, ovvero rientrano nell’alveo di tali bisogni tutte le attività e le istituzioni sociali che la Costituzione riconosce d’interesse preminente per la società quali la famiglia, la salute, l’istruzione, eccetera.

Le risorse economiche necessarie per perseguire tali obiettivi non possono essere quindi oggetto di imposizione fiscale. Venendo al punto si è già detto come in particolari condizioni l’opzione sostitutiva di cui all’articolo 24-bis, d.p.r. 917/1986 possa andare a “sfavore del contribuente”, ma fino a che punto? Supponendo che il contribuente detenga unicamente redditi prodotti all’estero si propone la seguente tabella per muovere alcune osservazioni al riguardo:

Redditi prodotti all’estero	Opzione art. 24-bis, d.p.r. 917/1986	“Saldo” della ricchezza individuale
€ 50.000,00	€ 100.000,00	- € 50.000,00
€ 100.000,00	€ 100.000,00	€ 0,00
€ 107.000,00	€ 100.000,00	+ € 7.000,00
<i>Nota: questa tabella va letta per righe</i>		

Con i dati di cui alla prima riga si verifica un’ipotesi sicuramente insopportabile da un punto di vista costituzionale: qui l’imposta diviene infatti di tipo confiscatorio, ed anzi, va inesorabilmente a distruggere altre “ricchezze” del contribuente. La stessa cosa avviene nella situazione descritta alla seconda riga con la discriminante che, in questo caso, il contribuente non dovrà far ricorso ad altra ricchezza per il pagamento dell’imposta.

Nella terza riga è illustrato il caso in cui l’imposta non distrugge l’intera ricchezza ascrivibile al contribuente, ma la riduce comunque in modo sostanziale: si noti che il saldo post-imposta è

inferiore rispetto al livello di *no tax area* fissato per i redditi da lavoro dipendente (il quale è pari a € 8.000,00<sup>23</sup>).

È altresì vero che il contribuente versa l'imposta sostitutiva in maniera posticipata rispetto al momento in cui il reddito viene prodotto, ed è quindi altrettanto vero che il soggetto ha tra le sue possibilità la revoca dell'opzione. Si osserva, però, che né l'articolo 24-bis, né il provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Entrate offrono la possibilità di "sospendere" l'opzione: o la si esercita in maniera continuativa o se ne perdono i benefici. In questo modo, però, il pagamento dell'imposta rischia di trasformarsi in una sorta di "roulette russa": alcuni contribuenti, infatti, potrebbero preferire pagare l'opzione sostitutiva anche se questa assumesse un connotato confiscatorio qualora credessero, senza però averne la garanzia, di conseguire nei periodi d'imposta successivi redditi tali da rendere l'opzione conveniente.

In merito all'esistenza di un "limite superiore" all'imposizione fiscale la dottrina non è così compatta nel rilevarne l'esistenza, come lo è nel rilevare l'esistenza del "limite inferiore". Al riguardo infatti vi sono due correnti di pensiero:

- Quella di chi sostiene che una volta definito un "limite inferiore" qualsiasi ricchezza eccedente questo possa essere acquisita dall'Amministrazione tributaria;
- Quella di chi sostiene che, sulla scorta dell'articolo 53 C., il "limite superiore" sia presente nell'ordinamento costituzionale collocato "tra le righe".

Considerando che, ai sensi dell'articolo 41 della Costituzione "L'iniziativa economica privata è libera" e che un'imposizione eccessiva di fatto la impedirebbe, che l'articolo 53 stabilisce che "Tutti sono tenuti a contribuire in ragione della loro capacità contributiva" e che nel termine "contribuire" è intrinsecamente insita un'idea di parzialità, pare più convincente la tesi per cui esista anche un "limite superiore". Ancora si sottolinea come, secondo un'interpretazione letterale della norma costituzionale, il termine "in ragione" evoca l'idea della partecipazione per una quota, con carattere di progressività.

Quindi nel caso dell'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero potrebbe verificarsi la situazione in cui il saldo rimanente dopo il pagamento delle imposte permetta il soddisfacimento del minimo vitale, ma che comunque ecceda il "limite superiore". Tentando un'operazione ardita, e sicuramente imprecisa dal punto di vista metodologico, si potrebbe utilizzare come surrogato del "limite superiore" l'aliquota marginale massima prevista dalla legge istitutiva dell'IRPEF in luogo di quella al 43 % attualmente vigente.

---

<sup>23</sup> Ai sensi dell'articolo 1, comma 6, lettera d), legge 27 dicembre 2006, n. 296.

L'idea è quella che tale livello d'imposizione non è mai stato oggetto di declaratoria di illegittimità costituzionale da parte della Corte e che, pertanto, tale livello possa essere ritenuto costituzionalmente accettabile. Per questo motivo, a giudizio dello scrivente, l'imposta sostitutiva di € 100.000,00 potrebbe essere coerente con i dettami della Carta qualora il suo ammontare rappresenti meno del 72 % del reddito imponibile (tenendo conto però anche dell'effetto delle aliquote progressive sugli scaglioni di reddito più bassi).

#### *Paragrafo 4.6* – POSSIBILI CORRETTIVI PER LA CONFORMITÀ COSTITUZIONALE

Come abbiamo visto in sede di descrizione dell'opzione ed in sede di analisi dei profili di criticità costituzionale della stessa, le “Spade di Damocle” che su questa pendono sono principalmente tre:

1. Vi è una discriminazione tra neo-residenti che producono redditi all'estero e già residenti che si trovano nelle medesime condizioni;
2. Vi è una discriminazione tra istanti e familiari in merito all'ammontare dovuto a seguito dell'esercizio dell'opzione sostitutiva;
3. Non è prevista la possibilità di sospendere gli effetti dell'opzione pertanto vi è il rischio potenziale che l'imposta sostitutiva divenga confiscatoria.

Il primo punto è sicuramente quello che merita una maggiore attenzione in quanto tale discriminazione è quella che pare contrastare maggiormente con i principi fondamentali ai quali la nostra Costituzione è informata; nello specifico vi è una situazione di forte tensione con l'articolo 3 C. È necessario però fare molta attenzione ad individuare i soggetti che subiscono la discriminazione. Non è infatti ravvisabile alcuna discriminazione qualora si mettano a confronto un soggetto opzionante (che quindi detiene redditi esteri) ed un soggetto che detenga unicamente redditi domestici: su tali redditi, infatti, il meccanismo impositivo è il medesimo.

La discriminazione si ha invece tra, soggetti che detengono redditi esteri, ma che hanno la “colpa” di non aver vissuto all'estero per almeno 9 dei 10 periodi d'imposta precedenti, ed i soggetti che, invece, realizzano il presupposto soggettivo dell'antecedente non residenza ai sensi del comma 1, articolo 24-bis del TUIR.

Le possibili alternative che si propongono per superare tale discriminazione sono due e sono palesemente antitetiche:

1. Da un lato il legislatore può intervenire abrogando in toto la disciplina dell'opzione sostitutiva: questa sparirebbe quindi dall'orizzonte giuridico ed i redditi esteri da chiunque prodotti sarebbero assoggettati all'ordinario meccanismo d'imposizione;
2. Dall'altro lato il legislatore potrebbe agire in modo esattamente opposto, ovvero attraverso l'abrogazione del solo requisito soggettivo (previsto al comma 1, dell'articolo 24-bis), ovvero quello di non essere stato residente in Italia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2 del TUIR, per 9 dei 10 periodi d'imposta precedenti all'esercizio dell'opzione: in questo modo chiunque fosse interessato all'esercizio dell'opzione sarebbe libero di farlo e verrebbe meno la situazione di discriminazione.

Per quanto riguarda il secondo punto si è già illustrato nel corso della trattazione il fatto che i familiari dell'istante hanno la possibilità di accedere all'opzione versando l'imposta sostitutiva in misura ridotta (€ 25.000 in luogo di € 100.000).

In un certo senso la discriminazione sull'ammontare da versare potrebbe anche essere accettabile operando una valutazione sul singolo nucleo familiare: in questo caso, come si è già visto, vi è comunque una facoltà di scelta in merito all'estensione dell'opzione ai familiari, sia in capo all'istante dal quale l'estensione "parte", sia in capo ai familiari che devono manifestare la loro volontà di aderire all'opzione. Si potrebbe quindi dire che tale discriminazione è nelle mani del primo istante: sarebbe lui a scegliere se essere discriminato o meno; eventualmente i familiari potrebbero esercitare autonomamente l'opzione pagando quindi l'importo "pieno" di € 100.000.

Il tema della discriminazione sull'ammontare dell'opzione si pone invece allargando l'orizzonte, ovvero guardando alla globalità di coloro che sono assoggettati al regime sostitutivo. La riduzione dell'ammontare da versare sembra, da questo punto di vista, non conforme all'articolo 3 della Costituzione: discriminare gli opzionanti sulla base dell'avere o meno un familiare che possa permettere il pagamento in misura ridotta dell'opzione oppure – ancora peggio – il fatto di non poter corrispondere l'imposta in misura ridotta conseguentemente all'esistenza di rapporti interpersonali deteriorati all'interno della propria famiglia, pare essere assolutamente incostituzionale, anche alla luce di quanto disposto dall'articolo 53 della Costituzione (il quale, una volta interpretato, ci dice che il presupposto dell'imposta dev'essere oggettivo). Dato che i soggetti che esercitano l'opzione – siano essi i familiari oppure gli istanti – realizzano il medesimo presupposto oggettivo parrebbe quantomeno opportuno che il criterio di riparto sia il medesimo. Per come è stata configurata l'opzione sostitutiva, l'unico modo per avere un criterio di riparto equo sarebbe quello di avere un importo da versare uguale per tutti i contribuenti "a prescindere dalle condizioni [...] sociali" (stralcio dell'articolo 3 C.).

Con riguardo al terzo punto (rischio che l'imposta sostitutiva divenga confiscatoria) una premessa è necessaria: essendo l'ammontare da versare corrisposto in un momento successivo a quello in cui i redditi esteri dovrebbero realizzarsi, l'imposta diverrebbe confiscatoria solo per scelta del contribuente. Tuttavia tale scelta potrebbe non essere completamente libera: un soggetto potrebbe infatti versare l'imposta sostitutiva, anche rimettendoci, qualora questo avesse l'aspettativa di conseguire in futuro redditi esteri tali da rendere comunque conveniente il pagamento dell'opzione sostitutiva. Tali redditi non sono in genere garantiti per cui l'opzione

potrebbe tramutarsi in una mera confisca (al massimo si può caratterizzare tale confisca come “volontaria”, ma sempre di confisca si tratta).

Al fine di superare questa criticità si propongono le seguenti alternative:

1. La prima possibilità sarebbe quella di trasformare il regime sostitutivo in un regime “ibrido” ovvero prevedendo che per la durata dell’esercizio dell’opzione, si applichi sui redditi prodotti all’estero il regime impositivo più favorevole al contribuente tra quello di cui all’articolo 24-bis del TUIR e quello ordinario. Al termine del periodo di validità dell’opzione si applicherebbe al contribuente il solo regime ordinario (articolo 165 del TUIR);
2. La seconda possibilità sarebbe molto simile a quella appena illustrata, ma agirebbe in modo leggermente differente. Anziché applicare il regime più favorevole tra quello ordinario e quello sostitutivo nell’arco del periodo di validità dell’opzione, si potrebbe dare al contribuente la facoltà di sospendere per alcuni periodi d’imposta il regime sostitutivo (magari prevedendone anche un numero massimo). In caso di sospensione verrebbe quindi applicato il regime ordinario e, in un momento successivo, il contribuente potrebbe recuperare i periodi non goduti dell’opzione.



## Paragrafo 5.0 – CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE: UNA DIVERSA PROSPETTIVA

Quando ci si avvicina allo studio di una disciplina giuridica si ha la tendenza a trattare le tematiche del diritto “a compartimenti stagni”. Valutando l’opzione sostitutiva solo sulla base dei principi di giustizia tributaria vi sarebbe una chiara tendenza della norma verso l’incostituzionalità. Forse, sarebbe però necessario inquadrare l’opzione all’interno di una visione più ampia.

Innanzitutto sarebbe utile interrogarsi sulla ratio della norma: si tratta di una norma pensata con finalità fiscale (volgarmente parlando “per fare cassa”) oppure con finalità economiche (quindi con lo scopo di far accrescere il Prodotto Interno Lordo)?

Dal punto di vista del sottoscritto, se si volesse rinvenire nella Costituzione un articolo “Salva-Opzione” questo sarebbe l’articolo 47, comma 2. Tale comma sancisce infatti che la Repubblica “favorisce l’accesso del risparmio popolare alla proprietà dell’abitazione, alla proprietà diretta coltivatrice e al diretto e indiretto investimento azionario nei grandi complessi produttivi del Paese”.

Questa norma di per sé appare circoscrivere tale “favorire” a certe fattispecie molto specifiche, ma in realtà le Costituzioni vanno lette e, soprattutto, interpretate alla luce del periodo storico in cui queste sono collocate. Tale norma è quindi da leggere in modo più attuale rispetto a quanto avremmo fatto nel 1948, facendole assumere più o meno il seguente significato: “La Repubblica si impegna a favorire gli investimenti e lo sviluppo economico del Paese”.

I potenziali destinatari dell’opzione di cui all’articolo 24-bis del TUIR sono i cosiddetti *High Net Performance Individuals*, ovvero soggetti e famiglie ad alto potenziale di spesa, di reddito o di patrimonio. Tali soggetti non andrebbero valutati solo in un’ottica fiscale (o di programmazione finanziaria): secondo fonti giornalistiche i soggetti interessati sarebbero circa un migliaio per il periodo d’imposta 2017<sup>24</sup>; anche supponendo che tutti questi paghino l’opzione “piena” (ovvero € 100.000 cadauno) il gettito erariale sarebbe pari a 100 milioni di euro (ai quali deve essere certamente aggiunto l’IRPEF sui redditi domestici). L’importo incamerato dal fisco sarebbe quindi tutto sommato contenuto: ad esempio, rispetto alle entrate incamerate dallo Stato nell’esercizio 2015 (ultimo bilancio assestato disponibile) il peso

---

<sup>24</sup> ANON, 2017. Arriva la flat tax per i “Paperoni”: così il governo punta ad attirare gli stranieri ricchi. *La Stampa* [online]. Disponibile su <<http://www.lastampa.it/2017/03/08/economia/arriva-la-flat-tax-per-i-paperoni-cos-il-governo-punta-ad-attirare-gli-stranieri-ricchi-VYfNT7eVhzGSI9CVoYfpjI/pagina.html>> [data di accesso: 16/03/2017].

relativo del gettito derivante dall'esercizio dell'opzione sarebbe pari allo 0,02 % delle entrate, quindi una cifra abbastanza irrilevante.

L'opzione dovrebbe quindi anche essere valutata nell'ottica di un'iniziativa utile a portare in Italia non tanto soggetti da tassare, ma piuttosto soggetti che, disponendo di ingenti risorse economiche e finanziarie, possano contribuire alla ripresa dei consumi e degli investimenti, in un'ottica di rilancio della crescita.

In conclusione, l'opzione sostitutiva, ci pone in realtà di fronte ad altri quesiti.

Innanzitutto ci si deve domandare se sia corretto perseguire finalità economiche tramite le "leve" tributi oppure se sia più corretto perseguire tali finalità con le "leve" proprie dell'economia (bonus, incentivi, sovvenzioni).

Inoltre, bisognerebbe domandarsi se tali politiche fiscali non debbano essere concordate a livello europeo: se tutti i ventisette Paesi UE ricorressero a questi regimi di favore si correrebbe l'ovvio rischio di scatenare una guerra fiscale, che finirebbe con l'impoverire le casse di tutti gli Stati e che acuirebbe il clima di tensione sociale che circa un decennio di crisi ha esacerbato.

Ai posteri l'ardua sentenza<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> MANZONI A., 1821. *Il cinque maggio*, vv. 31-32.

## Appendice – BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA

BEGHIN, M., 2015. *Diritto tributario*. 2° ed. Padova: CEDAM, pp. 59-80.

BALLESTRA, M. V. e GALLO S., a cura di., 2017. *Codice Tributario (Editio Minor)*. Napoli: Edizioni Simone.

SERVIZIO STUDI E SERVIZIO DEL BILANCIO, a cura di. *Legge di bilancio 2017 - Legge 11 dicembre 2016, n. 232 - Vol. 1 - Articolo 1, commi 1-339* [online], pp. 210-213. Disponibile su <<http://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01000057.pdf>> [Data di accesso: 20/03/2017].

REDAZIONE, a cura di., 2017. Flat tax per neo-residenti: interpello facoltativo. *Quotidiano IPSOA* [online]. Disponibile su <<http://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-dirette/quotidiano/2017/03/09/flat-tax-per-neo-residenti-interpello-facoltativo>> [Data di accesso: 15/03/2017].

REDAZIONE, a cura di., 2017. Neo residenti: aliquote ordinarie per i redditi prodotti in Italia. *Quotidiano IPSOA* [online]. Disponibile su <<http://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-dirette/quotidiano/2017/03/10/neo-residenti-aliquote-ordinarie-per-i-redditi-prodotti-in-italia>> [Data di accesso: 15/03/2017].

DE PIRRO, R., 2017. Redditi prodotti all'estero: a chi conviene la flat tax. *Quotidiano IPSOA* [online]. Disponibile su <<http://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-dirette/quotidiano/2017/03/09/redditi-prodotti-all-estero-a-chi-conviene-la-flat-tax>> [Data di accesso: 15/03/2017].

LOCONTE, S., 2017. Res non dom, interpello facoltativo: quali conseguenze? *Quotidiano IPSOA* [online]. Disponibile su <<http://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-dirette/quotidiano/2017/03/10/res-non-dom-interpello-facoltativo-quali-conseguenze>> [Data di accesso: 15/03/2017].

AGENZIA DELLE ENTRATE, a cura di. *Neo residenti, arriva l'imposta sostitutiva sui redditi esteri Pronte le regole delle Entrate per chi decide di trasferire la residenza in Italia* [online], comunicato stampa. Disponibile su <<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Agenzia/Agenzia+comunica/Comunicati+Stampa/Tutti+i+comunicati+del+2017/CS+Marzo+2017/cs+08032017+opzione+non+residenti/053+Com.+st.+Provvedimento+imposta+sostitutiva+neoresidenti+08.03.17.docx.pdf>> [Data di accesso: 15/03/2017].

BEGHIN, M., 2017. Barack Obama, flat tax e dintorni. *Quotidiano IPSOA* [online]. Disponibile su <<http://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-dirette/quotidiano/2017/03/18/barack-obama-flat-tax-e-dintorni>> [Data di accesso: 07/04/2017].