

SUPSI

# Novità fiscali

L'attualità del diritto tributario svizzero  
e internazionale

N° 7 – luglio 2020

## POLITICA FISCALE

L'Accordo sui frontalieri del 1974 sotto esame **402**  
*Marco Bernasconi, Donatella Negrini e Francesca Amaddeo*

## DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

Cambio di proprietà delle piccole e medie imprese **421**  
*Graziella Kähr*

Dividendo o salario? **433**  
*Marzio Zappa*

## DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

Il regime fiscale dei "neo-residenti" come agevolazione  
selettiva in conflitto con principi costituzionali e regole europee **435**  
*Dario Stevanato*

Le modifiche normative e regolamentari in tema di procuratori  
sportivi e le conseguenze sotto il profilo impositivo **443**  
*Mario Tenore*

ACE: evoluzione normativa e campi d'applicazione **448**  
*Valentino Guarini e Guglielmo Verrone*

## IVA E IMPOSTE INDIRETTE

MWST und Krypto-Token **455**  
*Thomas Linder e Fredrik Dekker*

## RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO TRIBUTARIO SVIZZERO

Quando scadono le prestazioni in capitale provenienti dalla  
previdenza individuale vincolata? **461**  
*Samuele Vorpe*

## RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

Obbligo del contraddittorio e il diritto alla difesa: un principio  
che fatica ad affermarsi in Italia **466**  
*Andrea Zanetti*

## RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DI DIRITTO DELL'UE

La portata normativa della Sentenza San Domenico Vetraria **471**  
*Andrea Rottoli*

## Introduzione Novità fiscali 07/2020

### Redazione

SUPSI

Centro di competenze  
tributarie  
Stabile Suglio  
Via Cantonale 18  
6928 Manno  
T +41 58 666 61 75  
F +41 58 666 61 76  
diritto.tributario@supsi.ch  
www.novitafiscali.supsi.ch

ISSN 2235-4565 (Print)  
ISSN 2235-4573 (Online)

### Direttore scientifico

Samuele Vorpe

### Comitato scientifico dei revisori

Francesca Amaddeo  
Flavio Amadò  
Paolo Arginelli  
Sacha Cattelan  
Thierry De Mitri  
Rocco Filippini  
Simona Genini  
Marco Greggi  
Patrizia Lang  
Giordano Macchi  
Giovanni Molo  
Andrea Pedroli  
Paolo Piantavigna  
Andrea Purpura  
Nicola Sartori  
Curzio Toffoli  
Samuele Vorpe

### Impaginazione e layout

Laboratorio cultura visiva



amastl

fidinam  
Fondazione



ASSOCIAZIONE  
IMPRESE  
FAMILIARI

FIDUCIARI | SUISSE

aiti  
ASSOCIAZIONE INDUSTRIE TICINESI

Negli anni l'Accordo sui frontalieri tra Svizzera e Italia è stato fonte innumerevoli discussioni per giungere ad una sua revisione. Ad oltre quarant'anni dalla sua entrata in vigore, è ritenuto superato dagli eventi intercorsi sino ad oggi, tra cui, ad es., l'accordo sulla libera circolazione delle persone che, nei fatti, ha modificato l'Accordo con l'Austria, riducendo l'ammontare dei ristorni e abolendo le zone di frontiera. Ancora, si pensi all'introduzione nel 2003 di una norma italiana per tassare i redditi del lavoro prodotti all'estero dai frontalieri oppure alla caduta del segreto bancario con la modifica nel 2015 della CDI CH-ITA, avvenuta senza particolari contropartite per la Svizzera. L'unica vittoria di Pirro è stata la sottoscrizione di un *memorandum d'intesa* (la cd. *Roadmap*), priva, però, di valore giuridico e rimasta carta straccia perché l'Italia, non solo non ha firmato il nuovo Accordo sui frontalieri, parafato nel 2015, ma nemmeno si è mostrata disponibile ad aprire il suo mercato finanziario agli istituti svizzeri. A distanza di cinque anni e mezzo da questa intesa politica, mestamente fallita, i due Stati discutono nuovamente di fiscalità, avendo sottoscritto un accordo amichevole per regolare la situazione durante il Covid-19, augurandoci che l'Accordo sui frontalieri possa rientrare in queste discussioni. Questo tema è oggetto di un esame approfondito da parte di Marco Bernasconi, Donatella Negrini e Francesca Amaddeo, i quali non si limitano a descrivere le criticità legate all'Accordo sui frontalieri, ma vanno oltre e propongono soluzioni (innovative) concrete per uscire dallo stallo politico. Che sia un nuovo accordo amichevole, come quello raggiunto nel lontano 1985, a risolvere la contesa? Il numero di luglio prevede anche altri autorevoli e preziosi contributi. Mi permetto di ringraziare Graziella Kähr, Marzio Zappa, il professore Dario Stevanato, Mario Tenore, Valentino Guarini, Guglielmo Verrone, Thomas Linder, Fredrik Dekker, Andrea Zanetti e Andrea Rottoli.

Samuele Vorpe

# Il regime fiscale dei “neo-residenti” come agevolazione selettiva in conflitto con principi costituzionali e regole europee

L'incentivo a trasferire la residenza in Italia va indagato alla luce del principio di uguaglianza tributaria e del diritto dell'UE



**Dario Stevanato**

Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste  
Avvocato e dottore commercialista in Venezia

*Il regime fiscale dei cd. “neo-residenti” si inserisce nel quadro della concorrenza fiscale internazionale tra gli Stati, i quali competono, concedendo incentivi fiscali e regimi di favore, per attrarre persone fisiche, imprese e investimenti sul loro territorio e così accaparrarsi nuovi cespiti di gettito. Normative agevolative come quella prevista dall'art. 24-bis del TUIR pongono seri interrogativi, implicando una mutazione genetica del rapporto Stato-cittadino, il quale finisce per essere quasi “contrattualizzato”. Le ricadute sul gettito di regimi di tale natura potrebbero essere positive, almeno nel breve periodo e in assenza di altre misure uguali e contrarie approntate da altri Stati, ma ciò non pare sufficiente ad assicurare il rispetto dei principi costituzionali e delle regole europee. Se sul primo versante vengono in gioco i principi di capacità contributiva e uguaglianza tributaria, sul piano comunitario i trattamenti di favore basati, sia pure in modo “indiretto”, sulla nazionalità, potrebbero dar luogo ad una violazione del principio di non discriminazione e rilevare sotto gli ulteriori profili che saranno esaminati nel presente articolo.*

<b>I. Introduzione: il regime di tassazione forfettaria e sostitutiva per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia.....</b>	<b>435</b>
<b>II. Sulla natura del regime fiscale approntato per i cd. “neo residenti”: norma agevolativa o misura “strutturale”?.....</b>	<b>437</b>
<b>III. I profili di incostituzionalità del regime fiscale dei “neo-residenti” e di un tributo calcolato “non” in ragione della capacità contributiva e in violazione dell'uguaglianza tributaria.....</b>	<b>438</b>
<b>IV. I potenziali profili di illegittimità comunitaria dell'art. 24-bis TUIR.....</b>	<b>441</b>

## I. Introduzione: il regime di tassazione forfettaria e sostitutiva per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia

La legislazione tributaria italiana, negli ultimi anni, si è arricchita di previsioni volte ad incentivare il trasferimento della residenza fiscale in Italia di persone residenti all'estero, mediante misure agevolative di abbattimento del carico impositivo su redditi di fonte estera.

Trattasi, segnatamente, degli artt. 24-bis e 24-ter del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), che possiamo brevemente riepilogare in questa premessa. Nel resto del contributo ci interrogheremo, quindi, sulla compatibilità di tali agevolazioni fiscali – concentrando peraltro l'attenzione sulla prima di tali norme, che ha introdotto un'imposta sostitutiva e forfettaria per i soggetti “neo residenti” – con i principi costituzionali italiani e con il diritto comunitario.

Orbene, in base al citato art. 24-bis TUIR (“Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia”), introdotto dall'art. 1, comma 152, della Legge (L.) dell'11 dicembre 2016, n. 232, le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia possono optare per l'applicazione di una “imposta sostitutiva”, in relazione ai redditi prodotti all'estero, determinata in via forfettaria nella misura di euro 100'000 per ciascun periodo d'imposta e a prescindere dall'importo dei redditi percepiti, a condizione di non essere state fiscalmente residenti in Italia per un periodo pari ad almeno nove periodi di imposta nel corso dei dieci precedenti. L'opzione, revocabile dal contribuente, produce effetti per quindici anni, ed è esercitabile anche per i familiari, a condizione che anch'essi trasferiscano la residenza in Italia dopo averla avuta all'estero per almeno nove dei dieci anni precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione: in tal caso, l'importo dell'imposta sostitutiva forfettaria è ridotto a euro 25'000 per ciascun familiare per cui è stata esercitata l'opzione. A completamento di questo riepilogo sugli aspetti sostanziali della misura, vale infine la pena di ricordare che l'opzione è scindibile, potendo essere esercitata selettivamente, escludendone l'applicazione

per i redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri (cd. "cherry picking").

Successivamente, con l'art. 1, comma 273, della L. del 30 dicembre 2018, n. 145, è stata introdotta un'ulteriore misura agevolativa (l'art. 24-ter, rubricato "Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi delle persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno"), questa volta indirizzata alle persone fisiche titolari di redditi da pensione erogati da soggetti esteri, che, avendo avuto la residenza all'estero nei cinque periodi di imposta precedenti, trasferiscono in Italia la propria residenza fiscale in uno dei comuni appartenenti alle regioni del Mezzogiorno, con popolazione non superiore a 20'000 abitanti. Tali soggetti possono optare per l'assoggettamento dei redditi di qualunque categoria, percepiti da fonte estera o prodotti all'estero, a un'imposta sostitutiva ("calcolata in via forfettaria", ma l'espressione appare impropria) con aliquota del 7% per ciascuno dei periodi di imposta di validità dell'opzione. L'opzione, anche in tal caso revocabile ed esercitabile selettivamente anche soltanto in relazione ai redditi prodotti in alcuni Stati esteri, è valida per cinque periodi di imposta.

Così sinteticamente tratteggiato il quadro normativo di riferimento, le due misure sembrano accomunate da un comune obiettivo di politica tributaria: incentivare il trasferimento in Italia di persone fino a quel momento residenti all'estero, al fine di attrarre "nuovi" cespiti impositivi alla giurisdizione fiscale italiana, mediante un trattamento agevolato dei redditi prodotti dai "neo-residenti". Si tratta, infatti, di imposte che, ancorché ridotte rispetto a quelle che sarebbero ordinariamente applicabili, insistono su presupposti che sarebbero altrimenti rimasti estranei alla sfera impositiva italiana, in quanto privi di collegamento con il territorio dello Stato (redditi di fonte estera conseguiti da persone fiscalmente non residenti in Italia). Inoltre, il trasferimento in Italia della residenza di questi soggetti è verosimilmente in grado di generare effetti di "spill-over" e aumentare il gettito di altre imposte, in primis di quelle sui consumi (come l'imposta sul valore aggiunto), dato che tali consumi saranno almeno in parte effettuati in Italia, cioè nel nuovo luogo di residenza del soggetto. L'imposta sostitutiva prevista dall'art. 24-ter TUIR ha, inoltre, l'ulteriore obiettivo di ripopolare alcuni territori del Sud Italia, incentivando i pensionati esteri a trasferirvisi[1].

Si tratta, insomma, di misure che si inquadrano nell'ambito della competizione fiscale internazionale finalizzata ad attrarre persone fisiche all'interno di una determinata giurisdizione fiscale, allettandole con regimi fiscali derogatori e di favore[2].

[1] Cfr. anche GIOVANNI ARCURI, La nuova imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera per coloro che si trasferiscono nel Mezzogiorno, in: NF n. 2/2019, p. 64.

[2] Su questa tendenza generale TSILLY DAGAN, International Tax Policy. Between Competition and Cooperation, Cambridge, Cambridge University Press, 2018, p. 197: "Taxpayers, both individuals and businesses, are becoming increasingly mobile [...]. States often foster such mobility by offering certain privileges and incentives to desirable potential residents. In-demand residents relocate to more appealing jurisdictions, lured by states seeking to benefit from their positive spillovers [...]. In this competitive setting, [states] no longer strictly impose compulsory tax and regulato-

ri requirements on their subjects; they are instead increasingly operating as recruiters of mobile investments and residents from other states while striving to retain their own residents and investors. Tax rules and rates have become, to a large extent, the currency of tax competition, pushing states to lower their taxes and curtail redistribution".

Ciò detto, dobbiamo ora interrogarci sulla compatibilità delle norme in commento – in particolare, come anticipato, dell'art. 24-bis TUIR – rispetto ai principi ordinamentali, interni ed europei, il che impone anzitutto di stabilire se si è in presenza di misure strutturali o, piuttosto, di carattere agevolativo.

Anticipando quanto verrà argomentato nel prosieguo, credo che sia difficile dubitare della natura agevolativa delle cennate disposizioni, rivolte a soggetti neo-residenti, come pure giustificare il tendenziale *vulnus* al principio di uguaglianza tributaria che le stesse vengono a determinare rispetto ad altre categorie di contribuenti residenti possessori di redditi di fonte estera. Quel che si può sin d'ora escludere, in ogni caso, è che la finalità di politica tributaria che viene comunemente riconosciuta a tali disposizioni, ovvero l'obiettivo di attrarre individui non residenti nel territorio dello Stato incrementando il gettito fiscale, sia un argomento sufficiente per escludere possibili profili di incostituzionalità delle norme richiamate[3].

Ancor meno fondato sul piano fattuale, se possibile, è d'altra parte l'argomento secondo cui la finalità della norma sarebbe quella di attrarre investimenti in Italia[4] e rafforzare l'apparato produttivo italiano. L'agevolazione si riferisce, infatti, a redditi di fonte estera, dunque il ricollocamento del capitale o delle attività produttive in Italia non solo non è richiesto dalla norma, ma determinerebbe – ove attuato – il venir meno del trattamento agevolato dei relativi redditi: la norma crea, dunque, un incentivo a mantenere o creare nuovi investimenti all'estero, differenziandosi così da altre misure agevolative che mirano ad attrarre investimenti produttivi in Italia. Non sembra dunque possibile attribuire alla norma una non irragionevole finalità *extra*-fiscale, ovvero ritenere che la stessa sia volta "a favorire il rientro e/o il radicamento nel nostro Paese di capitali nomadi con conseguente, auspicabile rafforzamento del nostro apparato produttivo"[5]. Questa finalità, per quanto faccia capolino nella Relazione illustrativa al provvedimento, laddove si afferma che il regime speciale sarebbe stato introdotto "al fine di favorire gli investimenti in Italia da parte di soggetti non residenti", non ha in realtà concretamente influenzato la progettazione del regime qui in esame[6]: per tale ragione

ry requirements on their subjects; they are instead increasingly operating as recruiters of mobile investments and residents from other states while striving to retain their own residents and investors. Tax rules and rates have become, to a large extent, the currency of tax competition, pushing states to lower their taxes and curtail redistribution".

[3] Così, invece, ANTONIO TOMASSINI/ALESSANDRO MARTINELLI, Il regime italiano dei "neo domiciliati", in: Corr. Trib., n. 46/2016, p. 3538, secondo cui "la deroga e più in generale la compatibilità del regime rispetto al principio di capacità contributiva [...] ci sembra possa essere «superata» dalla considerazione che l'imposizione sostitutiva prevista è significativa (pochi contribuenti in Italia corrispondono 100'000 euro di imposte l'anno [...]) e riguarda una ricchezza che diversamente mai sarebbe stata inter-cettata dal Fisco italiano".

[4] TOMASSINI/MARTINELLI (nota 3), p. 3538, il quali ritengono che "come per altri regimi agevolativi l'eccezione trova la sua giustificazione nel fatto che la ratio legis della misura, come emerge anche dalla stessa rubrica del nuovo art. 24-bis Tuir, è quella di attrarre investimenti in Italia". Sarebbe questa la finalità della norma anche per PIETRO MASTELLONE, L'appel della flat tax per attrarre gli HNWIs in Italia e la sua compatibilità con le regole dell'UE, in: NF n. 5/2019, p. 234.

[5] Così EUGENIO DELLA VALLE/MARCO STRAFILE, La nuova imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera, in: il fisco, n. 45/2016, p. 4346 ss.

[6] Lo rileva anche ANDREA BUCCISANO, Il ruolo della residenza fiscale delle persone fisiche nell'imposizione sui redditi, e la introduzione di un nuovo discutibile

appare fuori luogo il tentativo di giustificare l'art. 24-bis TUIR, sul piano costituzionale, invocando i precedenti con cui la Corte Costituzionale ha reputato non irragionevole il fine di incoraggiare le imprese straniere ad operare in Italia, oppure le disposizioni di altre giurisdizioni che incentivano, mediante agevolazioni fiscali, l'ingresso di lavoratori stranieri[7], e ciò per la semplice ragione che, a differenza di tali disposizioni, l'art. 24-bis TUIR non contiene quel genere di incentivi.

## II. Sulla natura del regime fiscale approntato per i cd. "neo residenti": norma agevolativa o misura "strutturale"?

Il regime di tassazione opzionale delineato dall'art. 24-bis TUIR, nonostante alcune contrarie opinioni su cui tra breve ci soffermeremo, riveste natura agevolativa. Ciò si desume da una pluralità di elementi.

L'imposta sostitutiva "forfettaria" di euro 100'000, ridotta a euro 25'000 per i familiari dei contribuenti "neo-residenti", e dovuta in quella misura fissa a prescindere dai redditi posseduti, non è a rigore necessariamente più conveniente delle imposte ordinariamente dovute sui redditi di fonte estera: si potrebbe dunque dubitare che la stessa rappresenti un trattamento di maggior favore. Tuttavia, non può essere trascurato che l'imposta in questione riveste carattere opzionale; dunque, il particolare regime verrà scelto dal contribuente soltanto nei casi in cui ciò si riveli più conveniente rispetto al pagamento dell'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF) ordinaria, anche eventualmente escludendo dall'opzione i redditi prodotti in determinati Stati o territori esteri, per i quali si applicherà la tassazione ordinaria con spettanza del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero. L'opzione sarà, insomma, verosimilmente esercitata soltanto laddove l'imposta forfettaria risulti inferiore a quella applicabile includendo i redditi di fonte estera nel reddito complessivo.

Vale anche la pena di osservare che l'imposta in questione, definita dalla legge come "sostitutiva" dell'imposta sul reddito, non si atteggia più come vera e propria "imposta sul reddito": si tratta infatti di una "lump sum", cioè di un'imposta in cifra fissa che non ha più alcun legame con la base imponibile, costituita nel caso di specie dai redditi di fonte estera. Lo stesso art. 24-bis, comma 2, TUIR ha cura di precisare che l'imposta sostitutiva è "calcolata in via forfetaria, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti". Non è, insomma, un'imposta sostitutiva nel solco delle imposte cedolari e proporzionali applicabili a molteplici fattispecie reddituali[8], come quella ad es. di cui all'art. 24-ter, che come abbiamo visto prevede

criterio di tassazione per i "neo residenti", in: Riv. dir. trib., n. 1/2018, I, p. 73 s., secondo cui "la effettuazione di investimenti in Italia da parte del «neo residente», auspicata dal legislatore, non viene in alcun modo integrata nella disciplina della nuova imposta sostitutiva, e ciò rende del tutto ipotetico tale effetto economico. La scelta politica non sembra coerente con l'obiettivo di incentivare nuovi investimenti in Italia. In questa prospettiva sarebbe, forse, risultato più efficace predisporre una misura fiscale agevolativa con effetti limitati ai nuovi investimenti, e con efficacia subordinata alla concreta realizzazione di tali investimenti".

[7] Vedi invece, in tal senso, DELLA VALLE/STRAFILE (nota 5), p. 4346 ss.

[8] Sulla frammentarietà e perdita dei tratti di personalità e progressività dell'IRPEF che questo comporta si consenta di rinviare a DARIO STEVANATO, Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax, Bologna 2016.

l'applicazione di un'imposta sostitutiva del 7% sui redditi percepiti da fonte estera o prodotti all'estero. Per tale ragione, rischia di risultare fuorviante l'accostamento della particolare imposta forfettaria a una "flat tax"[9], nella misura in cui con quest'ultima espressione si allude solitamente ad una "flat rate tax", ovvero ad un'imposta connotata da un'unica aliquota legale proporzionale al reddito posseduto[10], in cui la progressività è ottenuta "per deduzione", grazie all'esenzione del minimo vitale o ad altre deduzioni connesse a status personali o familiari.

Si tratta piuttosto di una sorta di "ticket", o se vogliamo di un tributo capitaro, per evitare l'applicazione dell'imposta sul reddito, il che produce un'alterazione nell'ordinaria fisionomia del rapporto tributario, trasformandolo in una sorta di meccanismo di mercato, in cui lo Stato offre i propri beni e servizi in cambio di un "prezzo", secondo una logica corrispettiva[11]. Si potrebbe anche sostenere che un tributo come quello in esame, non essendo più collegato alla forza economica e alle ricchezze del soggetto passivo, non è probabilmente nemmeno più un'"imposta", quanto piuttosto un tributo commutativo, una sorta di "tassa" o prezzo di abbonamento complessivo a fronte dei servizi pubblici erogati dallo Stato italiano al "neo-residente"; certamente, non si tratta più di un tributo retto dal principio della capacità contributiva, ma semmai da quello del beneficio. Un tributo forfettario in cifra fissa come quello concepito per i soggetti neo-residenti produce d'altra parte, se rapportato ai redditi posseduti, effetti regressivi, giacché all'aumentare dei redditi percepiti diminuisce l'incidenza percentuale dell'imposta[12]. Inoltre, l'esclusione dalla base imponibile IRPEF per una parte dei redditi posseduti dal soggetto passivo genera un'amplificazione degli effetti dell'agevolazione, che si estende ai restanti redditi, i quali possono così accedere ad aliquote inferiori[13]. Si tratta di un tema consueto, tante volte posto in evidenza con riguardo ai redditi tassati in modo forfettario-catastale o in via sostitutiva[14] che, invece, non si verificherebbe adottando il metodo dell'esenzione con progressività, con inclusione dei redditi agevolati nel reddito complessivo Irpef, ai soli fini del calcolo delle aliquote progressive sui restanti redditi.

[9] Come quello effettuato da EUGENIO DELLA VALLE/EMANUELE INNOCENZI, Flat tax sui redditi di fonte estera: le istruzioni dell'Agenzia delle entrate, in: il fisco, n. 15/2017, p. 1407 ss.

[10] Si consenta sul punto di rinviare a STEVANATO (nota 8).

[11] Sul punto vedi ancora DAGAN (nota 2), p. 202: "Competition between states introduces market valuation into the state-citizen relationship [...]. Instead of a tax system based on principles of distributive justice, the market setting imposes a price-based taxing system".

[12] Cfr. anche, su questo profilo, FRANCESCO FARRI, Flat tax per neo-residenti: i dubbi permangono, in: Riv. dir. trib. online, 22 giugno 2017; BUCCISANO (nota 6), p. 77.

[13] Il punto è stato colto da EUGENIO DELLA VALLE/EMANUELE INNOCENZI, Chiarimenti sull'imposta sostitutiva per le persone fisiche neo-residenti, ma i dubbi di costituzionalità restano, in: il fisco, n. 29/2017, p. 2822 ss., ad avviso dei quali "optando per il regime in parola si potrebbe agevolare indirettamente anche la tassazione dei redditi italiani posto che il reddito estero non concorre alla formazione dell'imponibile complessivo cosicché potrebbero venire in considerazione aliquote Irpef più basse di quelle che invece sarebbero applicabili in presenza di cumulo tra redditi esteri e redditi di fonte domestica".

[14] Cfr. CESARE COSCIANI, Su di alcune deformazioni della progressività dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, in: Riv. dir. fin., 1975, I, p. 6.

Il regime fiscale per le persone fisiche impatriate in Italia, nell'esentare di fatto dal tributo sul reddito, grazie al pagamento di una *lump sum*, i redditi derivanti da investimenti effettuati o da attività esercitate all'estero, determina una deroga al principio di neutralità all'esportazione (*capital export neutrality*): questo viene solitamente attuato mediante il principio della residenza e della tassazione dell'utile mondiale (*worldwide taxation*), applicando il quale un soggetto residente in un Paese, in questo caso l'Italia, viene ad essere tassato con la stessa aliquota d'imposta sia per gli investimenti domestici che per quelli esteri, indipendentemente dunque dal luogo in cui i redditi sono prodotti[15].

Orbene, l'art. 24-bis TUIR introduce un'eccezione al principio della *capital export neutrality* ed alla tassazione dell'utile mondiale che risulta applicabile, in generale, ai soggetti residenti in Italia[16]. L'imposta forfettaria di euro 100'000 (o euro 25'000 per i familiari) non è infatti più, come accennato, un'imposta sul reddito, ancorché a carattere "sostitutivo", bensì una sorta di "ticket" per evitarne l'applicazione, senza più alcun riferimento all'ammontare dei redditi esteri del soggetto passivo e, dunque, alla sua capacità economica (capacità contributiva). Nei confronti dei soggetti neo-residenti, dunque, l'art. 24-bis TUIR introduce una tassazione del reddito soltanto su base territoriale, rendendo così problematica – per inciso – l'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia[17].

Tale eccezione riveste appunto carattere selettivo, traducendosi in una misura agevolativa, ancor più evidente se si riflette sul carattere temporaneo (per quanto lunghissimo: 15 anni) del regime in questione. Se si trattasse di una misura strutturale, concepita per tener conto di una ipotetica minore capacità di contribuire dei redditi di fonte estera conseguiti da soggetti che trasferiscono la residenza in Italia, non si vede

---

[15] Sul tema si veda ad es., di recente, DAVID A. WEISBACH, *The Use of Neutralities in International Tax Policy*, Coase-Sandor Institute for Law and Economics Working Paper No. 697, 2014, p. 3: "*capital export neutrality (CEN) requires residents of any given nation to face the same tax burden no matter where they choose to invest. That way, investors choose the location of their investments based on where they can get the highest pre-tax return [...]. Capital export neutrality is thought to support either a purely residence-based system or worldwide source-based taxation with an unlimited foreign tax credit*".

[16] Lo rilevano anche BUCCISANO (nota 6), e PIETRO MASTELLONE, *Il ventaglio dei regimi fiscali per attrarre soggetti ad "alta capacità" intellettuale, sportiva e... contributiva: pianificazione successoria e compatibilità con le regole europee*, in: Riv. dir. trib., n. 1/2020, I, p. 40, per il quale "*siamo al cospetto di una mitigazione temporanea del worldwide tax principle, posto che il neo-residente (e tutti i suoi familiari che si trasferiscono con lui in Italia) può beneficiare di tale disciplina agevolativa per un periodo massimo di quindici anni*". L'affermazione secondo cui il regime in esame introduce una "*deroga al principio di tassazione dell'utile mondiale*" è del resto presente nella stessa Relazione illustrativa alla Legge di stabilità 2017 (L. dell'11 dicembre 2016, n. 152), con cui è stato introdotto l'art. 24-bis TUIR.

[17] In senso contrario si veda, invece, PASQUALE PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, II<sup>a</sup> ed., Torino 2019, p. 129, per il quale la norma prevede in ogni caso una tassazione del reddito di fonte estera, sia pure su base forfettaria. Il punto è, però, che l'imposta forfettaria, dovuta per il solo effetto dell'esercizio dell'opzione, prescinde del tutto dall'importo dei redditi percepiti. Il pagamento sarebbe dovuto sempre nella stessa misura (euro 100'000 o 25'000) anche – a rigore – in assenza di redditi esteri, come pure per ammontari di reddito plurimilionari.

perché la stessa dovrebbe rivestire carattere temporaneo. Al tempo stesso, il lunghissimo periodo di durata dell'opzione non consente di ritenere che, per un arco di 15 anni, il soggetto "neo-residente" palesi una diminuita capacità di contribuire alle spese pubbliche dello Stato italiano in ragione della sua pregressa residenza all'estero.

### III. I profili di incostituzionalità del regime fiscale dei "neo-residenti" e di un tributo calcolato "non" in ragione della capacità contributiva e in violazione dell'uguaglianza tributaria

Giunti a questo punto, la questione che ci si prefigge di indagare è se il sostanziale abbandono del principio di tassazione dei redditi prodotti all'estero nei confronti delle persone fisiche residenti, effettuato in misura selettiva nei soli confronti dei contribuenti che spostano la propria residenza fiscale in Italia dopo averla avuta all'estero per almeno nove dei dieci periodi di imposta precedenti, possa trovare giustificazione nella peculiare posizione in cui tali soggetti vengono a trovarsi rispetto agli obblighi contributivi posti dall'art. 53 della Costituzione italiana (Cost.).

Più precisamente, la questione da approfondire è se il regime in questione sia conforme al principio di capacità contributiva ed uguaglianza tributaria, il quale come noto impone di trattare in modo uguale situazioni uguali, e in modo differenziato situazioni tra loro diverse. A tal fine, la posizione dei soggetti-neo residenti va posta a raffronto con quella di altri contribuenti che, pur trovandosi in posizione almeno apparentemente analoga, non possono accedere all'imposta forfettaria in relazione ai redditi esteri posseduti, vuoi perché si tratta di contribuenti che sono sempre stati residenti in Italia, vuoi perché si tratta di soggetti che pur avendo trasferito la loro residenza in Italia non soddisfano la condizione di "durata" posta dalla norma in relazione al decennio precedente.

È abbastanza evidente, infatti, che il regime in esame, dato il suo carattere selettivo, potrebbe sollevare seri dubbi di costituzionalità, sotto il profilo del rispetto del principio di uguaglianza tributaria, laddove non fosse possibile giustificarlo alla luce di una diminuita capacità contributiva palesata dai soggetti neo-residenti in relazione ai redditi di fonte estera, ovvero di altre norme e valori costituzionali[18].

---

[18] Come anche altri hanno osservato, "è, infatti, palese la disparità di trattamento, a parità di reddito, tra i soggetti che fruiscono della tassazione sostitutiva per neo-residenti e gli altri contribuenti residenti, assoggettati ad Irpef su un imponibile comprensivo dei proventi di fonte estera": così ROBERTO SCHIAVOLIN, *Sulla costituzionalità dell'imposta sostitutiva italiana per i cd. "neo-residenti"*, in: NF, n. 10/2018, p. 439. Esprimono dubbi sulla legittimità costituzionale del regime agevolativo previsto per i soggetti neo-residenti anche GUIDO SALANITRO, *Profili sistematici dell'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia*, in: Riv. dir. trib., n. 1/2018, I, p. 80 ss.; FARRI (nota 12); BUCCISANO (nota 6), p. 76 s., per il quale "*resta la palese disparità di trattamento tra i 'già residenti' che scontano la tassazione progressiva sul reddito mondiale, ed i 'neo residenti' che invece possono accedere al regime sostitutivo per tutti i redditi prodotti all'estero e subiscono il prelievo progressivo solo sui redditi prodotti nel territorio dello stato; nonché tra più soggetti che trasferiscono la residenza, i quali pur percependo redditi esteri di diverso ammontare sono sottoposti alla medesima tassazione*".

Orbene, secondo una certa prospettazione l'art. 24-bis TUIR si sottrarrebbe ai prospettati dubbi di costituzionalità, posto che la tassazione in misura fissa da esso prevista rispecchierebbe una minore capacità di contribuire dei soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, dovuta all'assenza di un precedente radicamento con il territorio dello Stato italiano e di una pregressa appartenenza alla collettività che in esso stabilmente risiede.

In particolare, è stato a tal proposito osservato che il soggetto che trasferisce la residenza fiscale in Italia, pur essendo (diventato) un soggetto residente, lo è in modo diverso rispetto agli altri residenti diciamo così "di lunga data". Si tratterebbe cioè di un soggetto "parzialmente sganciato [...] da quel collegamento territoriale che è in grado di giustificare l'imposizione di redditi prodotti in un altro Stato", di un soggetto cioè che, per non essere stato residente in Italia negli ultimi nove anni su dieci, "è certamente meno integrato (e lo sarà, secondo la discrezionale valutazione del legislatore, per quindici anni) degli altri residenti nella comunità". Saremmo perciò di fronte ad una norma di carattere sistematico, idonea a ridisegnare la qualifica di soggetto "non residente", graduandola in relazione all'intensità del collegamento con il territorio dello Stato e al diverso grado di concorso alle spese pubbliche. Secondo questa ricostruzione, insomma, l'art. 24-bis TUIR non sarebbe una norma agevolativa, bensì una disposizione con cui il legislatore ha preso atto della ridotta attitudine alla contribuzione, rispetto a fattispecie apparentemente similari, dei soggetti neo-residenti (limitatamente ai loro redditi di fonte estera). Di talché, non vi sarebbe alcuna ragione di dubitare della legittimità costituzionale della norma: la stessa non farebbe altro che applicare un'imposizione ridotta su redditi aventi un debole collegamento con la sovranità statale in quanto appartenenti a soggetti che fino al momento del trasferimento della residenza in Italia non si trovavano inseriti nella comunità nazionale, condizione che potrà dirsi compiuta soltanto dopo quindici anni dal trasferimento<sup>[19]</sup>.

La ricostruzione testé descritta costituisce un interessante banco di prova per sottoporre a verifica l'effettiva conformità a Costituzione della disposizione in esame. La tesi della natura "strutturale" e "non agevolativa" dell'art. 24-bis TUIR non pare, tuttavia, reggere all'analisi.

[19] È questa la posizione di LUCA PEVERINI, Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24bis Tuir e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio, in: Riv. dir. trib., n. 6/2018, I, p. 683 ss. Sulla stessa linea MASTELLONE (nota 4), p. 234, e PISTONE (nota 17), p. 93, per il quale "le caratteristiche alquanto singolari della predeterminazione reddituale ai fini impositivi determinate da questo regime non devono però necessariamente integrare gli estremi di una violazione del principio di uguaglianza, ove si consideri che questo regime di fatto presuppone la particolare tenuità del collegamento personale di questi soggetti e che esso di fatto realizza una situazione vicina a quella che si avrebbe se l'Italia sgravasse la doppia imposizione internazionale in applicazione del metodo dell'esenzione. In tal senso, la tassazione forfettaria del reddito di fonte estera determina una situazione di esenzione parziale, in base a modalità che possono ritenersi espressione di un ragionevole esercizio della potestà impositiva da parte del legislatore", e p. 102, ove si osserva che "la presunzione di una maggiore tenuità del collegamento personale all'imposizione italiana e l'esposizione ad un collegamento personale anche con un altro Stato sono potenzialmente in grado di giustificare l'applicazione di questo regime di imposta sostitutiva".

Anzitutto, va osservato che, in linea generale, l'imposta sul reddito, in quanto imposta "di periodo", connotata da presupposti che si rinnovano di anno in anno dando luogo ad autonome obbligazioni tributarie (art. 7 TUIR), non dipende da *status* personali o accadimenti di periodi di imposta precedenti. Con precipuo riguardo alla residenza fiscale, questa si acquista o si perde in relazione ad ogni singolo periodo d'imposta, e non dipende dal fatto che il soggetto avesse in anni precedenti, o avrà nei successivi periodi, la residenza fiscale in Italia o all'estero. I requisiti da cui dipende la residenza fiscale (iscrizione anagrafica, domicilio o residenza ai sensi del codice civile) devono sussistere per la maggior parte del periodo di imposta, che costituisce una sorta di "universo chiuso", insensibile agli accadimenti di altri periodi d'imposta. Per esemplificare, un soggetto potrebbe essere residente all'estero nell'anno 1, assumere la residenza fiscale in Italia nell'anno 2, e tornare ad avere la residenza fiscale all'estero nell'anno 3, con la conseguenza che i redditi prodotti all'estero nell'anno 2 sarebbero tassabili in Italia, indipendentemente dall'effettivo grado e intensità del radicamento territoriale, laddove lo si volesse desumere dal numero di anni di "permanenza" (residenza fiscale) nel territorio dello Stato.

L'imposta sul reddito, nell'applicarsi a flussi che si rinnovano di periodo in periodo in misura tendenzialmente sempre diversa, si applica cioè a contribuenti che possono anch'essi risultare residenti o non residenti in Italia in modo intermittente. Ciò non toglie che, limitatamente ai singoli periodi d'imposta in cui il contribuente assume la qualifica di soggetto fiscalmente residente, lo stesso è tassato su tutti i redditi posseduti, sia di fonte italiana che di fonte estera. Data questa situazione, appare controintuitivo, e contrario alle logiche dell'imposizione sul reddito, argomentare l'esistenza di un concetto di "residenza fiscale" dai connotati attenuati, suscettibile di innescare una più benevola tassazione dei redditi di fonte estera, in ragione di uno *status* pregresso (aver avuto la residenza all'estero per nove anni sui dieci precedenti al trasferimento in Italia).

Vi è in secondo luogo un elemento, nel modo in cui è stato progettato il regime di tassazione forfettario per i neo-residenti, difficilmente conciliabile con la tesi secondo cui l'art. 24-bis TUIR avrebbe la natura di norma strutturale con cui il legislatore tiene conto della diminuita capacità contributiva dei redditi di fonte estera conseguiti dai soggetti neo-residenti. Mi riferisco al fatto che tale "capacità" non è in realtà in alcun modo apprezzata dalla disposizione in esame, sia pure al fine di ritagliare una tassazione attenuata della medesima rispetto alle regole ordinarie: come visto sopra, l'imposta sostitutiva forfettaria di euro 100'000 o 25'000 non ha alcun collegamento con i redditi esteri posseduti, è cioè totalmente scollegata rispetto alla capacità economica dei contribuenti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia e possono accedere al particolare regime.

Se si trattasse di una norma inteso a tener conto di un più debole collegamento di tali redditi con il territorio dello Stato, il legislatore avrebbe operato una riduzione delle aliquote altrimenti applicabili, ad es. sancendo l'ennesima tassazione

cedolare e proporzionale con aliquota di favore<sup>[20]</sup>. L'imposta forfettaria in misura fissa, al contrario, è priva di ogni collegamento con la ricchezza posseduta, con l'effetto che più alta è la capacità economica del soggetto non-residente, cioè più alti sono i suoi redditi esteri, e minore è l'incidenza dell'imposta. Il che dimostra, a mio avviso, che la norma in esame non ha affatto natura "strutturale" e non rappresenta una modalità per attenuare la tassazione su redditi asseritamente meno idonei alla contribuzione. Tale idoneità, seppure ridotta rispetto a quella palesata da redditi di identico ammontare spettanti ad altre categorie di contribuenti, dovrebbe pur sempre essere positivamente correlata all'ammontare dei redditi posseduti, il che invece non è.

D'altra parte, se fosse vera la tesi secondo cui l'art. 24-bis TUIR rappresenta una modalità per mitigare la tassazione sui redditi esteri dei soggetti neo-residenti aventi le caratteristiche indicate dal legislatore, non si spiegherebbe perché essa dovrebbe risultare concretamente eleggibile soltanto al superamento di un ammontare di redditi esteri piuttosto elevato, tale da rendere più conveniente il ticket di euro 100'000 rispetto all'IRPEF ordinaria. Le stesse presunte esigenze "strutturali" di ridurre l'imposizione su redditi posseduti da contribuenti con uno scarso collegamento con il territorio dello Stato dovrebbero, infatti, a rigore valere a prescindere dall'entità dei redditi posseduti.

Vi è poi un'ulteriore circostanza che rende poco plausibile attribuire al regime in questione la valenza di norma di sistema, ovvero il lunghissimo periodo di tempo (quindici anni) di potenziale durata del regime, che rende stravagante l'idea stessa che si sia voluto tener conto della ridotta integrazione del soggetto neo-residente nella comunità italiana. Certamente una persona potrebbe impiegare del tempo per integrarsi in un Paese diverso da quello in cui ha per lungo tempo risieduto, ma quindici anni sembrano davvero troppi in una valutazione ordinaria e di medietà. Non è dunque il carattere temporaneo del regime ad escluderne il carattere irrazionale ed arbitrario<sup>[21]</sup>, quanto, all'opposto, la sua eccessiva durata che rende difficile considerarlo alla stregua di una misura strutturale di modulazione del collegamento del contribuente con il territorio dello Stato, atteso che, con il trascorrere del tempo dall'immigrazione in Italia, diventa sempre meno plausibile giustificare un diverso trattamento del "neo-residente" rispetto a tutti gli altri soggetti residenti in Italia<sup>[22]</sup>.

---

[20] Il carattere sui generis dell'imposta "sostitutiva" in esame è colto anche da SCHIAVOLIN (nota 18), p. 442, secondo cui "questa imposta, colpendo in misura fissa certi tipi di reddito, segue una via del tutto nuova, della quale non si capisce la coerenza con la capacità contributiva espressa da tale indice di ricchezza, finora sempre agevolata mediante imposte speciali proporzionali". In termini analoghi BUCCISANO (nota 6), p. 58.

[21] Come afferma MASTELLONE (nota 4), p. 234, il quale ritiene che "l'assenza del carattere arbitrario e/o sproporzionato della disciplina sia desumibile anche dalla sua applicabilità entro un limite massimo pari a 15 anni".

[22] Cfr. anche SCHIAVOLIN (nota 18), p. 441, per il quale "appare ovvio che la forza economica espressa dai redditi di fonte estera non possa essere diversa, per chi realizzi i requisiti del regime speciale, da quella riferibile alla generalità dei contribuenti residenti. Trarre dal carattere temporaneo di quest'ultimo una giustificazione legata alle difficoltà del trasferimento non ha senso, di fronte ad un'applicabilità per quindici anni".

Quel che, dunque, emerge dall'esame della misura in considerazione è che la stessa, per come è stata in concreto progettata, non presenta alcuna delle caratteristiche che potrebbero far propendere per la sua natura strutturale e di sistema: il regime dei soggetti neo-residenti si palesa nei termini di un regime agevolativo dai connotati regressivi, che discrimina senza alcuna apprezzabile giustificazione, nell'ambito della categoria dei contribuenti aventi redditi di fonte estera, quelli che non possono accedere all'agevolazione per essere sempre stati residenti in Italia o per non aver avuto la residenza all'estero in nove dei dieci anni precedenti al trasferimento nel nostro Paese.

Un diverso tentativo di giustificare il regime dei neo-residenti sul piano costituzionale fa, invece, leva sulla "ragionevolezza" dell'agevolazione in quanto rivolta a destinatari che hanno costruito le proprie fortune quando erano residenti all'estero: per tale ragione, la loro capacità contributiva riferita all'ordinamento italiano sarebbe affievolita, tanto da giustificare un prelievo minore rispetto a quello ordinariamente previsto. Secondo questa chiave di lettura, dunque, sarebbe l'origine estera del patrimonio fruttifero a giustificare il trattamento di favore: "chi si trasferisce in Italia dopo aver lungamente vissuto altrove è, obiettivamente, in una situazione diversa di quella di chi in Italia vive da tempo. Il patrimonio di un residente di lungo termine è formato, con ogni probabilità, da incrementi avvenuti durante il periodo di residenza in Italia. La loro formazione durante la residenza in Italia del proprietario costituisce segno della «economic allegiance» del capitale accumulato con l'ordinamento interno e che – inevitabilmente – colora anche i frutti di quella ricchezza. Il capitale formato all'estero da un non residente avrà fonte e collegamenti del tutto diversi, ed è del tutto comprensibile che anche i suoi frutti ne risentano"<sup>[23]</sup>.

Anche questo tentativo di collegare alle modalità di costituzione del patrimonio fruttifero una diminuita capacità contributiva dei soggetti neo-residenti non sembra, tuttavia, particolarmente convincente. Non è chiaro, anzitutto, perché nel valutare l'idoneità alla contribuzione dei redditi esteri di fonte patrimoniale dovrebbero rilevare le condizioni in cui il capitale produttivo si è formato. L'argomento potrebbe oltretutto essere rovesciato, atteso che il patrimonio estero di un soggetto residente in Italia da lungo tempo si sarà verosimilmente formato con redditi assoggettati a tassazione in Italia, dunque potrebbe essere invocata la teoria della "doppia tassazione del risparmio" per un trattamento più benevolo dei redditi di capitale promananti da quel patrimonio.

Inoltre, rispetto all'assunto di partenza, secondo cui il legislatore avrebbe apprezzato la formazione del capitale estero da parte di soggetti estranei alla giurisdizione italiana nel disegnare il regime di attenuata tassazione dei frutti di quel capitale, l'art. 24-bis TUIR non fornisce alcuna indicazione: i redditi prodotti all'estero oggetto dell'agevolazione potrebbero benissimo derivare da nuovi capitali produttivi, successivi

---

[23] Così ANDREA MANZITTI, Le agevolazioni fiscali ai "neo-residenti" tra il principio di eguaglianza e quello di capacità contributiva, in: NF n. 3/2020, p. 132.



al trasferimento della residenza in Italia, e non da capitali preesistenti; inoltre, nella situazione di asserita minore "capacità contributiva" legata ai tempi e modi della formazione del capitale fruttifero potrebbero trovarsi allora anche soggetti esteri che si erano già trasferiti in Italia precedentemente all'entrata in vigore dell'art. 24-bis TUIR, senza tuttavia poter accedere al regime in esame, oppure che pur essendo stati all'estero per la maggior parte della loro vita non soddisfano i requisiti relativi al decennio precedente il trasferimento. D'altra parte, il regime di cui all'art. 24-bis TUIR spetta anche per i redditi senza capitale, come quelli da lavoro, nonché per quelli da attività imprenditoriale, non necessariamente legati a un capitale produttivo, per i quali la giustificazione su riportata non potrebbe trovare, per definizione, applicazione.

Non va inoltre trascurato che il reddito rileva elettivamente, ai fini dell'imposta dovuta dalle persone fisiche, per la sua idoneità in termini di capacità di spesa e consumo, come attestano tra l'altro l'esigenza di esentare i redditi di sussistenza (il cd. "minimo vitale") e la teoria della progressività, che trovano appunto fondamento nella diversa e crescente attitudine alla contribuzione di redditi astrattamente utilizzabili per consumi sempre meno necessari<sup>[24]</sup>. Ciò che rileva, insomma, è l'entità del reddito posseduto nei singoli periodi di imposta, indipendentemente dalle condizioni in cui si è formato il capitale produttivo da cui quel reddito se del caso promana.

Mi sembrano, dunque, prevalenti le ragioni per ritenere che l'art. 24-bis TUIR si ponga in conflitto con il principio di capacità contributiva e con il connesso principio di uguaglianza tributaria, per la fondamentale ragione che il tributo sostitutivo applicabile su opzione ai "neo-residenti" è totalmente sganciato dalla loro capacità economica, giacché prescinde dall'ammontare dei redditi esteri posseduti, e introduce un trattamento differenziale nell'ambito di categorie di contribuenti che si trovano nella medesima posizione sia con riguardo al profilo del collegamento con il territorio dello Stato italiano (contribuenti residenti e contribuenti "neo" residenti), sia con riguardo al tipo e alla localizzazione dei redditi posseduti (redditi prodotti all'estero o di fonte estera).

Detto questo, è evidente che un eventuale giudizio di legittimità costituzionale, come solitamente accade con riguardo alle norme tributarie agevolative, difficilmente potrebbe essere attivato dai contribuenti "neo" residenti che si siano avvalsi del regime; semmai, potrebbero essere gli altri soggetti "già" residenti ad avanzare la pretesa di essere ammessi alla stessa agevolazione in relazione ai redditi di fonte estera posseduti. L'eccezione di costituzionalità potrebbe dunque essere formulata, in relazione agli artt. 3 e 53 Cost., dai soggetti che, trovandosi in posizione analoga a quella dei destinatari dell'agevolazione, mirino ad ottenerne l'estensione al loro caso. Anche una norma agevolativa o di esenzione deve, infatti, rispettare i principi di coerenza, logicità, non

contraddittorietà, includendo nel suo raggio applicativo tutte le situazioni che denotano una stessa (diminuita) capacità contributiva o che presentano forti elementi di somiglianza con le situazioni favorite dal legislatore.

In ogni caso, non si può negare la difficoltà di ipotizzare una pronuncia di incostituzionalità "additiva", con estensione dell'agevolazione ai "già" residenti, dato che la Corte, nell'ipotesi in cui fosse chiamata a pronunciarsi sull'art. 24-bis TUIR, potrebbe far prevalere considerazioni ispirate a pragmatismo e considerare sufficiente l'intento di politica economica di attrarre in Italia dei soggetti ad alto reddito<sup>[25]</sup>, anche per evitare le perdite di gettito che deriverebbero da un'estensione del regime sostitutivo forfettario ai redditi esteri dei soggetti già residenti in Italia.

### IV. I potenziali profili di illegittimità comunitaria dell'art. 24-bis TUIR

Le agevolazioni fiscali previste per i soggetti neo-residenti dall'art. 24-bis TUIR vanno esaminate anche sotto l'aspetto della compatibilità con il diritto comunitario.

A tal proposito, sembrano venire in rilievo essenzialmente i seguenti aspetti.

Anzitutto, il regime fiscale in esame parrebbe dar luogo a una discriminazione a danno dei soggetti che sono tendenzialmente sempre stati residenti in Italia, i quali non possono accedere all'agevolazione. Poiché è altamente probabile che questi ultimi siano anche cittadini italiani, al contrario dei soggetti "neo-residenti", potrebbe addirittura parlarsi di una discriminazione (indiretta) basata della nazionalità, che peraltro danneggerebbe i cittadini dell'*Home State*, non già quelli di altri Stati membri. In ogni caso, pare piuttosto evidente che vi sia una discriminazione tra soggetti residenti in Italia e soggetti che sono stati per un lungo periodo residenti all'estero, dato che ai primi non è consentito di accedere al trattamento agevolato per i redditi di fonte estera, pur trovandosi, con riguardo ai redditi esteri conseguiti in un certo periodo di imposta, nell'identica posizione di soggetti residenti in Italia.

Ora, nella misura in cui si tratti, come a mio avviso è possibile ritenere, di situazioni del tutto comparabili dal punto di vista dei parametri rilevanti in materia di applicazione delle imposte, atteso che la capacità contributiva di residenti e neo-residenti, a parità di redditi di fonte estera posseduti, è la stessa, parrebbe violato l'art. 18 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (TFUE), che vieta misure che si traducono in una discriminazione fondata sulla nazionalità (o sulla residenza, considerato che, come affermato in diverse occasioni dalla Corte di Giustizia dell'UE (CGUE), il più delle volte i non residenti sono cittadini di altri Stati membri, e per converso i

<sup>[25]</sup> Si dimostra per tale ragione scettico nel pronosticare una pronuncia di illegittimità costituzionale SCHIAVOLIN (nota 18), p. 442 s., il quale ricorda che la Corte Costituzionale non ritiene sindacabili le scelte del legislatore in materia di agevolazioni se non quando esso abbia esercitato la sua discrezionalità in modo palesemente irragionevole, e ritiene che l'intento di attrarre in Italia soggetti assai abbienti non sia privo di senso, almeno sul piano della politica economica.

<sup>[24]</sup> Sul tema mi si permetta di rinviare a DARIO STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna 2014, p. 455 ss.

residenti sono cittadini dello stesso Stato[26]. Laddove invece si ritenga, anche sulla scorta di alcune pronunce della Corte di Giustizia, che la particolare “discriminazione a rovescio” non sia vietata dai Trattati europei ([27]), resterebbe il problema, tutto interno all’ordinamento italiano, della violazione del principio di uguaglianza tributaria.

Un ulteriore profilo di criticità che andrebbe indagato in relazione al regime in questione riguarda la libera circolazione dei capitali, che pare oggettivamente ostacolata nella misura in cui si rende fiscalmente più oneroso il ricollocamento in Italia dei capitali detenuti all’estero dai soggetti che, anche perché attratti dal regime agevolativo, hanno trasferito la loro residenza in Italia. Una volta trasferita la residenza in Italia, infatti, il soggetto neo-residente ha tutto l’interesse a mantenere i propri capitali produttivi, nonché i frutti civili da essi promananti, all’estero, giacché trasferendoli in Italia verrebbe assoggettato sui relativi redditi alle ordinarie aliquote progressive.

Potrebbe inoltre venire in rilievo il divieto di aiuti di Stato (art. 107 TFUE), posto che il soggetto non residente che trasferisce la sua residenza in Italia potrebbe esercitare all’estero un’attività d’impresa ivi avvalendosi di una stabile organizzazione, beneficiando così del più mite regime di tassazione fissa e sostitutiva previsto dall’art. 24-bis TUIR per i redditi di fonte estera. La norma agevolativa ha l’effetto di ritagliare, nella sostanza, una sorta di *branch exemption* selettiva (disponibile soltanto per i neo-residenti) per le imprese esercitate da persone fisiche. Mi sembrano peraltro ricorrere, nel caso di specie, anche gli altri requisiti che rendono gli aiuti di Stato incompatibili con il diritto dell’UE, ovvero la natura selettiva della misura, l’erogazione di risorse pubbliche (sotto forma di sgravio fiscale), la distorsione della concorrenza[28].

---

[26] Ritiene violato il principio di non discriminazione anche BUCCISANO (nota 6), p. 77, posto che “non si vede come possa giustificarsi una disparità di trattamento tra residenti e (neo) residenti”. In senso contrario vedi invece MASTELLONE (nota 4), p. 235, sulla scorta della convinzione secondo cui i neo-residenti non hanno un legame radicato con il territorio italiano paragonabile a quello che hanno i residenti ordinari, e del fatto che, potendosi permettere il pagamento di imposte annue per euro 100’000, non sarebbero paragonabili all’intera categoria dei contribuenti residenti soggetti all’Irpef progressiva, esprimendo una forte capacità contributiva. Sennonché, sul primo punto, come si è già visto in precedenza, non pare proprio che il mancato radicamento pregresso nel territorio dello Stato sia rilevante in una imposta di periodo, né che il regime sia stato progettato per tener conto in modo coerente di una (asserita) minor capacità contributiva per i redditi di fonte estera spettanti ai soggetti in questione. Quanto al secondo punto, è perfettamente possibile comparare i neo-residenti titolari di redditi di fonte estera con gli altri contribuenti residenti in Italia in possesso di redditi di analoga fonte e importo, laddove di ammontare superiore a quello che determina la convenienza a pagare la *lump sum* in luogo dell’IRPEF progressiva. L’intero ragionamento su riportato appare poi ancor più inconsistente e contraddittorio nel passaggio in cui si tenta di giustificare l’art. 24-bis TUIR con la “forte capacità contributiva” espressa dai soggetti cui il regime di favore si rivolge: la contraddizione consiste nel voler giustificare il particolare regime con una ridotta capacità di contribuire alle pubbliche spese in soggetti con un legame attenuato con il territorio dello Stato italiano, ma al tempo stesso affermare che tali soggetti non sarebbero paragonabili alla generalità dei soggetti residenti in Italia, data la “forte capacità contributiva” da essi palesata.

[27] In tal senso SALANITRO (nota 18), p. 86.

[28] Diversamente MASTELLONE (nota 4), p. 235, il quale liquida la questione escludendo – non si comprende però su quali basi – che una persona fisica che si trasferisce in Italia possa esercitare un’impresa.

Resterebbe, infine, da chiedersi se l’art. 24-bis TUIR possa configurare un caso di concorrenza fiscale dannosa (*harmful tax competition*), ipotesi che, almeno in prospettiva, non sembra possa essere esclusa in radice[29]. Anche se i casi di concorrenza fiscale dannosa previsti dal Codice di condotta hanno fin qui riguardato la tassazione delle imprese, resta il fatto che il regime dei non-residenti, come visto sopra, non ha l’obiettivo – a differenza di altri regimi interni ed esteri cui lo stesso viene da taluno affrettatamente apparentato – di attrarre investimenti produttivi, lavoratori qualificati, *intangibles*, attività di ricerca, ecc., rivolgendosi invece esclusivamente a persone fisiche non-residenti facoltose, allettandole, con uno sgravio d’imposta, a trasferirsi in Italia senza altri tipi di condizionalità o ragioni giustificatrici di tipo sostanziale, se non l’accaparramento di nuovo gettito.

---

[29] Al momento il rischio di incompatibilità della disciplina italiana con il Codice di condotta sembrerebbe scongiurato: si veda la risposta ad apposite interrogazioni del Parlamento europeo fornita dalla Commissione, riportata da MASTELLONE (nota 4), p. 237.