

CIRCOLARE N. 21/E



Roma, 17 luglio 2020

OGGETTO *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 - Articolo 24-ter del TUIR, come modificato dall'articolo 5-bis, comma 1, lett. a), del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58*

INDICE

Premessa	3
1 Ambito soggettivo di applicazione.....	4
2 Ambito oggettivo di applicazione	8
3 Esercizio ed efficacia dell'opzione.....	12
4 Esclusione di uno o più stati esteri	14
5 Effetti dell'opzione.....	16
6 Esonero dall'obbligo di monitoraggio, dal pagamento dell'IVIE e dell'IVAFE	19
7 Durata del regime opzionale.....	21
8 Revoca dell'opzione	22
9 Cessazione degli effetti del regime	23
10 Ipotesi di decesso del neo residente	25
11 Effetti derivanti dalla fuoriuscita dal regime.....	27

Premessa

La legge di Bilancio 2019¹ ha introdotto nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, di seguito TUIR) l'articolo 24-ter disciplinante l'«*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*».

Trattasi di un regime fiscale agevolato, in vigore a partire dal periodo di imposta 2019, a cui possono accedere le persone fisiche non residenti, titolari di redditi da pensione erogati da soggetti esteri, le quali trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia. Il regime agevolato consente ai contribuenti di poter optare per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero in luogo della disciplina ordinaria.

In particolare, le predette persone fisiche non residenti, trasferendo la propria residenza fiscale in taluni Comuni del Mezzogiorno, possono optare per l'assoggettamento dei redditi di qualunque categoria, prodotti all'estero, ad un'imposta sostitutiva, con aliquota del 7 per cento da applicarsi fino ad un massimo di dieci periodi d'imposta a partire da quello di prima opzione.

Le finalità della norma sono pertanto quelle di favorire gli investimenti, i consumi ed il radicamento nei Comuni appartenenti al territorio delle Regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, con popolazione non superiore ai 20.000 abitanti da parte di persone fisiche non residenti titolari di redditi da pensione di fonte estera². Ad ulteriore stimolo per la crescita, il legislatore ha previsto, inoltre, che le risorse provenienti dall'imposta sostitutiva siano interamente destinate ai poli universitari tecnico-scientifici del sud per assegni di ricerca e progetti innovativi.

¹ Articolo 1, commi 273 e 274, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, pubblicata nella G.U. Serie Generale n. 302 del 31 dicembre 2018, supplemento ordinario n. 62.

² Articolo 49, comma 2, lettera a), del TUIR.

Successivamente, con il *decreto crescita*³ sono state apportate ulteriori modifiche all'articolo 24-ter del TUIR, tra le quali l'estensione a dieci anni della durata massima del regime opzionale inizialmente fissata a sei anni.

Le modalità applicativa di tale opzione sono state disciplinate con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 31 maggio 2019 (prot. n. 167878/2019).

I documenti di prassi richiamati sono pubblicati nella banca dati documentazione tributaria, sul sito www.agenziaentrate.it.

1 Ambito soggettivo di applicazione

Possono optare per il regime fiscale previsto dall'articolo 24-ter del TUIR le persone fisiche non residenti *«titolari dei redditi da pensione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), erogati da soggetti esteri, che trasferiscono in Italia la propria residenza ai sensi dell'articolo 2, comma 2, in uno dei comuni appartenenti al territorio delle regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, con popolazione non superiore a 20.000 abitanti, e in uno dei comuni con popolazione non superiore a 3.000 abitanti compresi negli allegati 1, 2 e 2-bis al decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229»*.

Al riguardo, si ricorda che in base al TUIR⁴, *«costituiscono redditi di lavoro dipendente le pensioni di ogni genere e gli assegni ad essi equiparati»*.

Pertanto, per espressa previsione normativa, i redditi da “pensione” sono equiparati a quelli di “lavoro dipendente”.

Si tratta di soggetti destinatari di trattamenti pensionistici di ogni genere e di assegni ad essi equiparati erogati esclusivamente da soggetti esteri. Sono esclusi dal

³ Cfr. articolo 5-bis, comma 1, lett. a), del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 29 giugno 2019,

⁴ Cfr. articolo 49, comma 2, lettera a), del TUIR.

regime in esame, invece, i soggetti non residenti che percepiscono redditi erogati da un istituto di previdenza residente in Italia.

Rientrano in tale nozione di redditi da pensione anche tutti quegli emolumenti dovuti dopo la cessazione di un'attività lavorativa, che trovano genericamente la loro causale anche in un rapporto di lavoro diverso da quello di lavoro dipendente (ad esempio, il trattamento pensionistico percepito da un *ex* titolare di reddito di lavoro autonomo).

L'espressione normativa «*le pensioni di ogni genere*» porta a considerare ricomprese nell'ambito di operatività del citato comma 2 dell'articolo 49 del TUIR anche tutte quelle indennità *una tantum* (si pensi alla capitalizzazione delle pensioni) erogate in ragione del versamento di contributi e la cui erogazione può prescindere dalla cessazione di un rapporto di lavoro.

Ai fini dell'applicazione del regime è necessario che la persona fisica trasferisca la propria residenza fiscale da un Paese estero con il quale è in vigore un accordo di cooperazione amministrativa (cioè uno strumento che consente lo scambio di informazioni in materia fiscale⁵) in Italia e, in particolare, «*in uno dei comuni appartenenti al territorio delle regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, con popolazione non superiore a 20.000 abitanti*» e in uno dei Comuni con popolazione non superiore a 3.000 abitanti, rientranti nella zone colpite da sisma del 24 agosto 2016, del 26 e 30 ottobre 2016 e del 18 gennaio 2017⁶.

Ai fini dell'individuazione dei predetti Comuni, si considera il dato della popolazione residente risultante dalla “*Rilevazione comunale annuale del movimento e calcolo della popolazione*”, pubblicata sul sito dell'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT), riferito al 1° gennaio dell'anno precedente a quello in cui

⁵ Cfr. comma 2, ultimo periodo, dell'articolo 24-*ter* del TUIR.

⁶ Cfr. articolo 24-*ter*, comma 1, del TUIR, secondo cui «*Uno dei comuni con popolazione non superiore a 3.000 abitanti compresi negli allegati 1, 2 e 2-bis al decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229*».

avviene il trasferimento della residenza fiscale in Italia.

Al riguardo, si precisa che il predetto dato continua ad assumere rilevanza in ciascuno dei periodi d'imposta durante i quali avrà validità l'opzione, non rilevando a tal fine eventuali variazioni nel numero degli abitanti verificatesi negli anni successivi, sempreché il contribuente non trasferisca la residenza in altro Comune italiano.

Qualora, invece, il contribuente si trasferisca in altro Comune del Mezzogiorno, resta ferma l'applicazione del regime, sempreché il Comune in cui viene nuovamente fissata la residenza rientri tra i Comuni aventi le caratteristiche previste dalla normativa in esame, alla data del 1° gennaio dell'anno antecedente a quello in cui avviene il trasferimento.

Per fruire del regime occorre che la persona fisica non sia stata fiscalmente residente nel territorio dello Stato, per almeno cinque periodi d'imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace a partire dal periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia (vedi *infra* paragrafo n. 3).

Al riguardo, si ricorda che «*Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile*»⁷.

Pertanto, tenuto conto che per le persone fisiche il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, un soggetto che si sia trasferito in Italia dopo il 2 luglio (1° luglio nel caso di anno bisestile) non può essere considerato fiscalmente residente per quell'anno, verificandosi i requisiti del radicamento della residenza, per un tempo inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta. Tale contribuente può applicare il regime a partire dall'anno successivo e per ulteriori 9 anni.

Esemplificando, con riferimento al periodo di imposta 2019, un soggetto che si iscrive nell'Anagrafe della Popolazione Residente a partire dal 3 luglio non è

considerato fiscalmente residente nel 2019 e, pertanto, non può accedere al regime di favore in esame per quell'annualità d'imposta, a meno che non abbia effettivamente trasferito il domicilio o la residenza prima di tale data⁸.

Le condizioni appena indicate sono tra loro alternative, pertanto, la sussistenza, per la maggior parte del periodo d'imposta, anche di una sola di esse è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.

Tenuto conto della rilevanza del solo dato dell'iscrizione nell'Anagrafe della Popolazione Residente, il soggetto che non si sia mai cancellato da tale registro non può esercitare l'opzione in esame.

Considerata la ratio della normativa in esame, volta ad attrarre nei Comuni appartenenti al territorio del Mezzogiorno soggetti titolari di capitali e risorse finanziarie che possono essere investiti nel nostro Paese, la fruizione del beneficio implica l'effettivo trasferimento della persona fisica in Italia.

A tal fine, non ha alcun rilievo la nazionalità del soggetto che si trasferisce, in quanto l'accesso al regime è consentito sia a un cittadino straniero sia a un cittadino italiano, purché sia integrato il presupposto della residenza fiscale all'estero per il periodo indicato dalla norma e a condizione che l'ultima residenza sia stata in un Paese con il quale sono in vigore accordi di cooperazione amministrativa in ambito fiscale (si tratta essenzialmente, oltre ai Paesi europei, dei Paesi con i quali l'Italia ha siglato una [Convenzione per evitare le doppie imposizioni](#), un TIEA -Tax Information Exchange Agreement – ovvero che aderiscono alla [Convenzione OCSE - Consiglio d'Europa sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale](#)).

Al riguardo, si segnala che il secondo periodo del comma 3 dell'articolo 24-ter del TUIR stabilisce che l'Agenzia delle entrate attiverà gli strumenti di cooperazione amministrativa con la giurisdizione o le giurisdizioni in cui il beneficiario dell'opzione dichiara di aver avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di

⁷ Articolo 2, comma 2, del TUIR.

⁸ Le nozioni di residenza e domicilio contenute nell'articolo 2 del TUIR sono mutate dall'articolo 43 del codice civile

validità dell'opzione, trasmettendo a tali Paesi l'informazione relativa al trasferimento di residenza del contribuente nel territorio dello Stato.

Giova ricordare che il requisito formale dell'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente è soggetto a controlli da parte delle autorità comunali competenti, come disciplinato ai sensi del d.P.R. 30 maggio 1989, n. 223.

2 Ambito oggettivo di applicazione

L'opzione⁹ per il regime consente al contribuente di assoggettare a imposizione sostitutiva, calcolata in via forfettaria, con aliquota del 7 per cento per ciascuno dei periodi d'imposta di validità dell'opzione, i redditi di qualunque categoria prodotti all'estero, individuati ai sensi dell'articolo 165, comma 2, del TUIR.

Quest'ultima disposizione stabilisce che *«i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato»*.

Viene ripreso, quindi, l'approccio già adottato dall'ordinamento ai fini del credito d'imposta per redditi prodotti all'estero, basato sulla lettura *“a specchio”*, secondo cui i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base dei medesimi criteri di collegamento enunciati dall'articolo 23 del TUIR per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato, applicati con un metodo rovesciato.

In base all'articolo 23 sopracitato, ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, un reddito è da considerare come prodotto nel territorio dello Stato quando sia possibile stabilirne il collegamento con una fonte produttiva situata in Italia, sulla base di precisi parametri che il legislatore interno ha tipizzato.

Reciprocamente¹⁰, un reddito si considera prodotto all'estero (ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta per redditi prodotti all'estero ai residenti)

⁹ Articolo 24-ter, comma 1, del TUIR.

¹⁰ Articolo 165, comma 2 del TUIR.

soltanto nelle ipotesi esattamente speculari a quelle normativamente previste¹¹, a prescindere dai criteri di collegamento adottati dallo Stato della fonte.

Si considerano, invece, prodotti nel territorio dello Stato:

- i redditi fondiari;
- i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione di interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali;
- i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati di cui alle lettere *a)* e *b)* del comma 1 dell'articolo 50 del TUIR;
- i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
- i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
- i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso;
- nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione:
 - 1) delle plusvalenze “qualificate”¹² derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute;
 - 2) delle plusvalenze “non qualificate”¹³, derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché da

¹¹ Articolo 23, commi 1 e 2, del TUIR.

¹² Di cui alla lettera *c-bis*) comma 1, dell' articolo 67,del TUIR.

cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti;

3) dei redditi¹⁴ derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati;

-- i redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116 imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti.

Si considerano, inoltre, prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti:

a) le indennità di fine rapporto¹⁵;

b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente¹⁶;

c) i compensi per l'uso di opere dell'ingegno, brevetti industriali e marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico;

d) i compensi corrisposti ad imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato.

Per completezza, si richiamano i chiarimenti resi nella circolare 5 marzo 2015 n. 9/E, a sua volta ripresi nella circolare 23 maggio 2017, n. 17/E, in cui si ammette la concessione del credito per le imposte pagate all'estero su alcuni redditi che l'articolo 23 del TUIR esclude da tassazione in Italia. Si tratta di specifiche

¹³ Di cui alla lettera *c-ter*) dell'articolo 67 del TUIR.

¹⁴ Di cui alla lettera *c-quater*) dell'articolo 67 del TUIR «*i redditi, diversi da quelli precedentemente indicati, comunque realizzati mediante rapporti da cui deriva il diritto o l'obbligo di cedere od acquistare a termine strumenti finanziari, valute, metalli preziosi o merci ovvero di ricevere o effettuare a termine uno o più pagamenti collegati a tassi di interesse, a quotazioni o valori di strumenti finanziari, di valute estere, di metalli preziosi o di merci e ad ogni altro parametro di natura finanziaria. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera sono considerati strumenti finanziari anche i predetti rapporti*»; lettera *c-quinquies*) dell'articolo 67 del TUIR «*le plusvalenze ed altri proventi, diversi da quelli precedentemente indicati, realizzati mediante cessione a titolo oneroso ovvero chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale e mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari o di strumenti finanziari, nonché quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto*».

¹⁵ Di cui alle lettere *a*), *c*), *d*) ed *e*), comma 1 dell'articolo 17 del TUIR.

¹⁶ Di cui alle lettere *c*), *c-bis*), *f*), *h*), *h-bis*), *i*) e *l*) del comma 1 dell'articolo 50 del TUIR.

fattispecie che, pur essendo riconducibili a categorie di reddito (redditi di capitale o redditi diversi) considerate imponibili in capo a soggetti non residenti, costituiscono una deroga al principio di territorialità. Al riguardo, si evidenziano:

- 1.gli «*interessi e gli altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali*» che in base all'ultimo periodo del comma 1, lettera *b*), del citato articolo 23 del TUIR, non costituiscono redditi prodotti nel territorio nazionale se percepiti da non residenti, nonostante siano corrisposti da soggetti residenti o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti;
- 2.i redditi diversi di cui ai numeri da 1 a 3 della lettera *f*), comma 1, dell'articolo 23 del TUIR, che non sono da considerare come “prodotti” nel territorio dello Stato se percepiti da non residenti. Si tratta delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni “*non qualificate*” in società residenti negoziate in mercati regolamentati; delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti; dei redditi di cui alle lettere *c-quater*) e *c-quinqies*) dell'articolo 67 del TUIR, derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento di intermediari, in mercati regolamentati.

Analogamente a quanto precisato nel richiamato documento di prassi (circolare 23 maggio 2017, n. 17/E), in materia di credito d'imposta per redditi prodotti all'estero, si ritiene che la citata deroga al criterio di territorialità, non modificando il collegamento oggettivo tra la fonte produttiva del reddito ed il territorio dello Stato, non faccia venir meno la qualifica di “*redditi prodotti all'estero*” alle fattispecie in esame in situazione rovesciata.

Ciò significa che, ad esempio, gli interessi derivanti da conti correnti bancari corrisposti al neo residente (soggetto che trasferisce la residenza in Italia) da soggetti esteri o la plusvalenza che lo stesso realizza a seguito della cessione di

partecipazioni non qualificate in società estere, negoziate in mercati regolamentati, siano da considerare redditi prodotti all'estero e, come tali, suscettibili di rientrare nel perimetro applicativo dell'articolo 24-ter del TUIR.

Restano, dunque, esclusi dall'assoggettamento a imposta sostitutiva e vengono tassati in base alle ordinarie disposizioni vigenti per i soggetti residenti, tutti i redditi prodotti in Italia dai soggetti che si siano trasferiti in Italia ed abbiano optato per il regime fiscale in esame.

Tali redditi concorrono alla formazione del loro reddito complessivo e vengono sottoposti a imposizione applicando le aliquote progressive ad una base imponibile che si compone esclusivamente: 1) dei redditi prodotti in Italia; 2) dei redditi esteri non inclusi nell'opzione, di cui al comma 8 dell'articolo 24-ter del TUIR (*cfr. infra* paragrafo n. 4).

Resta inteso che il contribuente che fruisce del regime di cui all'articolo 24-ter del TUIR può godere delle deduzioni dell'articolo 10 del TUIR e delle detrazioni concesse dagli articoli 12, 13, 15, 16 e 16-bis del medesimo TUIR, previste dall'ordinamento interno, se funzionalmente collegate ai redditi, italiani o esteri, assoggettati a ordinaria imposizione in Italia.

Rimangono, invece, escluse le deduzioni e le detrazioni connesse ai redditi esteri assoggettati a imposizione sostitutiva.

3 Esercizio ed efficacia dell'opzione

Al ricorrere delle condizioni previste dall'articolo 24-ter, comma 1, del TUIR, come in precedenza illustrato, i soggetti possono optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva su tutti i redditi prodotti oltre frontiera di qualunque categoria.

In base all'articolo 24-ter, comma 5, l'opzione «è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la

residenza in Italia» in uno dei Comuni di cui sopra «ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta».

Al riguardo, si precisa che l'opzione è valida sia se esercitata con la dichiarazione annuale presentata nei termini ordinari¹⁷, sia se esercitata con la dichiarazione tardiva e o integrativa/sostitutiva presentata entro 90 giorni¹⁸ dalla scadenza del termine ordinario¹⁹, fatta salva in tale evenienza l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo (c.d. "dichiarazioni tardive").

Peraltro, qualora il contribuente abbia versato l'imposta sostitutiva entro il termine del versamento del saldo delle imposte sui redditi e non abbia perfezionato l'opzione in sede dichiarativa, può comunque avvalersi dell'istituto della remissione *in bonis* esercitando l'opzione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile. Ciò, in applicazione di quanto previsto dall'articolo 2 del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16²⁰, secondo cui *«la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altra attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza, laddove il contribuente:*

- a) abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;*
- b) effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;*
- c) versi contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.*

¹⁷ Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

¹⁸ Ai sensi dell'articolo 2, comma 7, del citato d.P.R. n. 322 del 1998, *«sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo».*

¹⁹ Cfr al riguardo la risposta ad interpello n. 488 pubblicata il 15 novembre 2019.

²⁰ Articolo 2, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44.

471, secondo le modalità stabilite dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, esclusa la compensazione ivi prevista».

Pertanto, qualora il contribuente sia in possesso dei requisiti richiesti dall'articolo 24-ter del TUIR ed abbia versato l'imposta dovuta, può "sanare" l'omessa indicazione dell'opzione nella dichiarazione annuale entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile, ovvero entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta successivo, versando altresì un importo pari a 250,00 (duecentocinquanta) euro²¹.

Nell'ipotesi in cui il contribuente non si avvalga della remissione *in bonis*, nonostante il versamento tempestivo dell'imposta sostitutiva, l'opzione per il regime non potrà, quindi, considerarsi perfezionata.

Si precisa, tuttavia, che il ricorso alla remissione *in bonis* non è consentito laddove il contribuente abbia omesso di versare in tutto o in parte l'imposta sostitutiva relativa al primo periodo d'imposta entro il termine ordinario di esercizio dell'opzione, non configurandosi, in tale evenienza il "comportamento concludente" necessario per avvalersi del citato istituto.

L'opzione esercitata ha effetti anche per i periodi d'imposta successivi, salvo che non intervenga un'ipotesi di cessazione degli effetti o di revoca dell'opzione (sul punto si rinvia ai chiarimenti di cui ai successivi paragrafi).

Pertanto, i soggetti che intendono accedere al regime opzionale in esame, a partire dal 2019, dovranno esercitare l'opzione nella dichiarazione dei redditi da presentare nel 2020.

4 Esclusione di uno o più stati esteri

L'articolo 24-ter, comma 8, del TUIR stabilisce che *«Le persone fisiche di cui al comma 1 possono manifestare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione*

²¹ Articolo 11, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997.

dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri, dandone specifica indicazione in sede di esercizio dell'opzione ovvero con successiva modifica della stessa. Soltanto in tal caso, per i redditi prodotti nei suddetti Stati o territori esteri si applica il regime ordinario e compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero. Ai fini dell'individuazione dello Stato o territorio estero in cui sono prodotti i redditi si applicano i medesimi criteri di cui all'articolo 23».

Tale disposizione prevede, dunque, la facoltà di escludere dall'applicazione dell'imposta forfettaria sostitutiva i redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri. Il contribuente può scegliere di assoggettare a tassazione ordinaria i redditi prodotti in determinate giurisdizioni -. Si precisa che tale scelta deve riguardare necessariamente tutti i redditi prodotti nel Paese o territorio oggetto di esclusione dall'opzione.

La scelta dei Paesi o territori, può essere effettuata o modificata dal contribuente anche in un momento successivo a quello di esercizio della prima opzione. Tuttavia, tale modifica può solo essere finalizzata ad escludere dal regime dell'imposta sostitutiva ulteriori Stati o territori rispetto a quelli già individuati in sede di primo esercizio dell'opzione o in sede di successive variazioni della stessa.

In altri termini, una volta operata la scelta di esclusione dal nuovo regime di alcuni Stati o territori (con conseguenza che i redditi ivi prodotti sono soggetti alle ordinarie regole di imposizione), questa non è più revocabile ma può essere modificata solo nell'ottica di ampliare il novero delle giurisdizioni nei cui confronti il regime di cui all'articolo 24-ter del TUIR non sarà applicabile. Resta fermo che il termine di durata del regime opzionale continua a decorrere dall'anno d'imposta in cui è stata esercitata per la prima volta l'opzione e non si "azzerà" ogni qual volta viene effettuata una modifica.

Diversamente, infatti, potrebbero verificarsi comportamenti elusivi atti a prorogare *sine die* la possibilità di usufruire del regime fiscale di favore che per

espressa volontà del legislatore ha una durata temporale definita.

Per i redditi prodotti in quei Paesi o territori per i quali il contribuente non ha ritenuto di esercitare l'opzione valgono le ordinarie regole di tassazione vigenti per le persone fisiche residenti in Italia con eventuale diritto al beneficio del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero, se spettante.

Si precisa, tuttavia, che tale credito d'imposta non è in alcun modo compensabile con l'imposta sostitutiva forfettaria oggetto di commento.

Inoltre, in presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni, in vigore tra l'Italia e il Paese o i Paesi i cui redditi sono stati esclusi dall'opzione, sarà riconosciuto il trattamento convenzionale; in altri termini, il credito sarà concesso solo se previsto nel Trattato e secondo le modalità stabilite dall'articolo 165 del TUIR.

Resta inteso che il credito d'imposta non spetta con riferimento ai redditi prodotti all'estero assoggettati ad imposta sostitutiva di cui all'articolo 24-ter del TUIR.

5 Effetti dell'opzione

I contribuenti che intendono avvalersi del regime opzionale sono tenuti ad assoggettare i redditi di qualunque categoria prodotti all'estero (fatta salva la facoltà di escluderne alcuni ai fini dell'applicazione dell'imposta forfettaria sostitutiva²²), a un'imposta sostitutiva dell'IRPEF calcolata forfettariamente con aliquota del 7 per cento per ogni anno d'imposta in cui è valida l'opzione.

Il versamento dell'imposta deve essere effettuato in un'unica soluzione entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi.

Con la risoluzione 21 aprile 2020, n. 19/E è stato istituito il codice tributo 1899 denominato *“Imposta sostitutiva dell'IRPEF – PENSIONATI ESTERI NUOVI*

²² Cfr. articolo 24-ter, comma 8, del TUIR.

RESIDENTI – art. 24-ter del TUIR” da indicare in fase di versamento. In sede di compilazione del modello F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione “Erario”, nella colonna “importi a debito versati”, indicando nel campo “anno di riferimento” l’anno d’imposta a cui si riferisce il versamento.

L’imposta sostitutiva prevista dall’articolo 24-ter del TUIR esaurisce l’obbligazione tributaria dovuta in Italia sui redditi prodotti all’estero che, pertanto, non dovranno subire alcun’altra imposta sostitutiva o ritenuta.

Nella tabella che segue, si riportano esempi di redditi esteri che, per effetto del valido esercizio dell’opzione per il regime di cui all’articolo 24-ter del TUIR, non sconteranno più la “ritenuta d’ingresso” prevista dalla vigente normativa domestica.

Tipologia di reddito	Norme interne di riferimento	Ritenuta
plusvalenze e minusvalenze azionarie da partecipazioni qualificate e non qualificate	Articolo 67, comma 1, lettere c) e <i>c-bis</i>) TUIR Articolo 68, comma 5 e 6 TUIR Articolo 5, comma 2, d.lgs. 21/11/1997, n. 461 Articolo 6 e 7, d.lgs. 21/11/1997, n. 461	26 %
plusvalenze e minusvalenze da cessione o rimborso di titoli obbligazionari emessi all'estero	Articolo 67, comma 1, lettera c-ter) TUIR Articolo 68, comma 6 TUIR Articolo 5, comma 2, d.lgs. 21/11/1997, n. 461	26 %
utili azionari da partecipazioni qualificate e non qualificate - provenienti da soggetti non localizzati in un paese a fiscalità privilegiata	Articolo 44, comma 1, lettera e) e comma 2, lettera a), TUIR Articolo 47 TUIR e Articolo 18 TUIR Articolo 27, comma 4 d.P.R. 29/09/1973, n. 600	26 %
interessi maturati sui conti correnti o depositi esteri	Articolo 44, comma 1, lettera a) TUIR Articolo 18 TUIR Articolo 26, comma 2 e 3 d.P.R. 29/09/1973, n. 600	26 %
plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di titoli o certificati di massa di natura non partecipativa, metalli preziosi, valute estere e redditi da conseguiti da contratti a termine su strumenti finanziari, valute, metalli o merci	Articolo 67, comma 1, lettere c-ter) e c-quater), TUIR Articolo 68, TUIR Articolo 5, comma 2, del d.lgs. 21/11/1997, n. 461	26 %
interessi obbligazionari derivanti da titoli emessi da non residenti (esclusi stati esteri white list ed organismi	Articolo 44, comma 1, lettera b) e comma 2, lettera c), punto n. 2, TUIR Articolo 18 TUIR Articolo 2, comma 1-bis, d.lgs. 01/04/1996, n. 239	26 %

Tipologia di reddito	Norme interne di riferimento	Ritenuta
internazionali equiparati ai titoli di stato italiani)	Articolo 2, d.l. 13 agosto 2011, n. 138	
interessi obbligazionari derivanti da titoli emessi da organismi internazionali, equiparati ai titoli di stato italiani	Articolo 44, comma 1, lettera b) e comma 2, lettera c), punto n. 2 e Articolo 18, TUIR Articolo 31 d.P.R. 29/09/1973, n. 601 Articolo 12 comma 13 bis, d.lgs. 21/11/1997, n. 461 Articolo 2, comma 1-bis, d.lgs. 01/04/1996, n. 239 Articolo 2 d.l. 13 agosto 2011, n. 138	12,5 %
interessi o proventi delle obbligazioni emessi da stati esteri white list	Articolo 44, comma 1, lettera b) e comma 2, lettera c), punto n. 2, e Articolo 18, TUIR Articolo 2, commi 1-bis, d.lgs. 01/04/1996, n. 239	12,5 %
proventi positivi derivanti da fondi comuni d'investimento e/o sicav armonizzati	Articolo 44, comma 1, lettera g), TUIR Articolo 45, comma 1 del TUIR Articolo 18 TUIR Articolo 10-ter, commi 1 e 4, l. 23/03/1983, n. 77	26 %
proventi positivi derivanti da OICR istituiti nella UE o SEE e vigilati	Articolo 44, comma 1, lettera g), TUIR Articolo 45, comma 1 del TUIR Articolo 2 comma 80 d.l. 29/12/2010, n. 225 Articolo 10-ter commi 1 e 2, l. 23/03/1983, n. 77 Articolo 2, commi da 6 a 34, d.l. 13/08/2011, n. 138	26 %
proventi positivi derivanti da fondi immobiliari esteri	Articolo 44, comma 1, lettera g), TUIR Articolo 13, comma 2, d.lgs. 04/03/2014, n. 44	26%
capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione	Articolo 44, comma 1, lettera g-quater), TUIR Articolo 45, comma 4, TUIR Articolo 18 TUIR Articolo 26-ter, comma 1 e 3, d.P.R. 29/09/1973, n. 600	26 %

Può accadere che il soggetto trasferisca la propria residenza fiscale in Italia con l'intenzione di optare per il regime in esame e che, già nell'anno di acquisizione della residenza nel territorio dello Stato, subisca ritenute in Italia per i redditi di fonte estera che percepisce.

In questo caso, il soggetto non ha ancora materialmente optato per il nuovo regime, posto che l'opzione è esercitata in sede di dichiarazione dei redditi riferita all'anno di trasferimento.

Si pensi, ad esempio, ad un titolare di una partecipazione non qualificata detenuta al di fuori dell'esercizio di impresa che percepisca un dividendo di fonte estera su cui l'intermediario italiano applica una ritenuta a titolo d'imposta del 26

per cento. Una volta entrato nel regime, il beneficiario assolve l'imposizione italiana attraverso il pagamento dell'imposta sostitutiva prevista dall'articolo 24-*ter* in misura forfettaria su tutti i suoi redditi esteri. Si può verificare, quindi, un'ipotesi di doppia imposizione, perché lo stesso reddito è tassato due volte in capo al medesimo soggetto.

Al fine di evitare tale doppia imposizione, l'imposta già trattenuta nell'annualità di trasferimento della residenza può essere utilizzata in compensazione²³ ovvero recuperata presentando istanza di rimborso²⁴. L'imposta sostitutiva versata per accedere al regime non può essere compensata in alcun modo con altre imposte, neppure se riguardanti i medesimi flussi reddituali.

Una volta esercitata l'opzione in esame, il soggetto che si avvale dell'imposta sostitutiva *ex* articolo 24-*ter* del TUIR può rilasciare un'apposita dichiarazione agli intermediari che eventualmente intervengono nella riscossione di redditi esteri i quali possono scegliere di non applicare alcuna imposta.

Da ultimo, si ricorda che ai fini sia dell'accertamento, della riscossione, del contenzioso che delle sanzioni si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche²⁵.

6 Esonero dall'obbligo di monitoraggio, dal pagamento dell'IVIE e dell'IVAFE

La Legge di bilancio 2019²⁶ stabilisce che l'esercizio dell'opzione produce ulteriori effetti per il contribuente per i periodi d'imposta di validità della stessa.

Tali benefici si sostanziano, innanzitutto, nell'esonero dall'obbligo di monitoraggio fiscale riguardante le attività e gli investimenti esteri previsti dalla normativa italiana²⁷. Si rammenta, al riguardo, che sia il possessore diretto degli

²³ Ai sensi dell'articolo 17 d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241

²⁴ Nei termini previsti dall'articolo 38 del d.P.R. n. 602 del 1973.

²⁵ Cfr. articolo 24-*ter*, comma 6, del TUIR.

²⁶ Cfr. articolo 1, comma 274, della legge 30 dicembre 2018, n. 145.

²⁷ Cfr. articolo 4 del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1990, n. 227.

investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria sia il titolare effettivo degli stessi, residenti nel territorio dello Stato, hanno l'obbligo di indicare nella dichiarazione annuale dei redditi gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia.

Un altro beneficio indiretto dell'opzione è l'esenzione dal pagamento dell'imposta sul valore degli immobili detenuti all'estero (IVIE)²⁸.

Come noto, l'IVIE è un'imposta dovuta sul valore degli immobili situati all'estero e detenuti a titolo di proprietà o di altro diritto reale dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso essi siano destinati. In particolare, sono soggetti passivi dell'imposta: il proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati; il titolare del diritto reale di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi e superficie sugli stessi (e non il titolare della nuda proprietà); il concessionario nel caso di concessione di aree demaniali; il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria.

L'esenzione dal pagamento di tale imposta si applica nel caso in cui gli immobili siano detenuti direttamente dai soggetti che hanno optato per il regime in esame o siano detenuti per il tramite di una società fiduciaria, nonché nei casi in cui detti beni siano formalmente intestati ad entità giuridiche (ad esempio società, fondazioni, o trust) che agiscono quali persone interposte mentre, in realtà, l'effettiva disponibilità degli immobili è da attribuire a persone fisiche residenti.

Parimenti al beneficio in materia di IVIE, l'opzione di cui all'articolo 24-*ter* del TUIR concede l'esenzione dal pagamento dell'imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio (IVAFE)²⁹. Si ricorda che l'IVAFE è un'imposta dovuta da soggetti residenti per le attività finanziarie detenute all'estero a titolo di proprietà o di altro diritto reale.

²⁸ Cfr. articolo 19, comma 13, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

In particolare, come chiarito anche dalla circolare del 2 luglio 2012, n. 28/E, rientrano tra le attività finanziarie, se detenute all'estero, le partecipazioni al capitale o al patrimonio di soggetti residenti o non residenti, le obbligazioni italiane o estere e i titoli similari, i titoli pubblici italiani e i titoli equiparati emessi in Italia o all'estero, i titoli non rappresentativi di merce e certificati di massa (comprese le quote di OICR), le valute estere, i depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero, i contratti di natura finanziaria stipulati con controparti non residenti, i contratti derivati e altri rapporti finanziari stipulati al di fuori del territorio dello Stato, i metalli preziosi allo stato grezzo o monetato, i diritti all'acquisto o alla sottoscrizione di azioni estere o strumenti finanziari assimilati e ogni altra attività da cui possono derivare redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera.

Si precisa che l'esenzione dall'obbligo di monitoraggio e dal pagamento di IVIE e di IVAFE riguarda solo le giurisdizioni comprese nell'opzione.

Pertanto, se il beneficiario manifesta la facoltà di non avvalersi dell'imposta sostitutiva per i redditi prodotti in determinati Stati o territori, in relazione ai redditi, o alle attività finanziarie detenute in tali Stati, sarà tenuto agli adempimenti previsti dalle normative sopra richiamate e a versare le imposte ordinariamente dovute.

7 Durata del regime opzionale

La Legge di Bilancio 2019 aveva previsto (nella formulazione vigente al 1° gennaio 2019) che gli effetti del regime di imposizione sostitutiva dei redditi prodotti all'estero cessassero decorsi cinque anni dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione. Per effetto di tale disposizione l'opzione aveva una validità massima di sei anni, ovvero si applicava a decorrere dal periodo di imposta in cui il soggetto diveniva fiscalmente residente in Italia e per i cinque periodi d'imposta

²⁹ Cfr. articolo 19, comma 18, del decreto legge n. 201 del 2011.

successivi.

Il *decreto crescita*³⁰ ha elevato il periodo di durata dell'opzione da sei a dieci anni con la modifica del comma 4 dello stesso articolo 24-ter del TUIR, sostituendo la parola “cinque” con “nove”. Per effetto di tale modifica la validità massima del regime è pari a dieci anni e si applica nel periodo di imposta in cui il soggetto diventa fiscalmente residente in Italia e per gli ulteriori nove periodi di imposta.

Ciò implica che il soggetto che trasferisce la residenza fiscale in Italia, ad esempio nel 2019, potrà beneficiare dell'imposizione sostitutiva a partire da tale annualità e fino al 2028 (incluso), senza possibilità di rinnovare l'opzione alla scadenza.

La cessazione del regime comporta che i redditi esteri debbano concorrere alla formazione del reddito complessivo del soggetto residente e scontare l'imposizione ordinaria IRPEF.

8 Revoca dell'opzione

Trattandosi di una scelta facoltativa del contribuente, l'opzione per l'imposta sostitutiva in esame è liberamente revocabile anche prima della scadenza del regime prevista dalla norma.

Come previsto con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 31 maggio 2019 (paragrafo 2, punto 2.2), il contribuente che ha esercitato l'opzione può revocarla in uno dei periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata esercitata, comunicando tale revoca nella dichiarazione dei redditi relativa all'ultimo periodo di imposta di validità dell'opzione, anche nell'ipotesi di trasferimento della residenza fiscale all'estero o in un Comune diverso da quelli di cui all'articolo 24-ter, comma 1.

La revoca è effettuata dal contribuente con le stesse modalità previste per

³⁰ Cfr. articolo 5-bis, comma 1, lett. b), del *decreto crescita* che ha modificato il comma 4 dell'articolo 24-ter del TUIR.

l'esercizio dell'opzione, ovvero mediante presentazione della dichiarazione relativa all'ultimo periodo di imposta di validità dell'opzione.

L'opzione, dunque, è revocata se, successivamente all'esercizio della stessa, il contribuente indica espressamente nella dichiarazione dei redditi che non intende più avvalersi del regime dell'imposta sostitutiva sui redditi esteri per le annualità successive.

Ad esempio, se a febbraio 2019 una persona fisica trasferisce la propria residenza fiscale in Italia in uno dei Comuni aventi le caratteristiche per beneficiare del regime in esame e, sempre nel 2019, decide di revocare l'opzione già a partire dal 2020, in tale ipotesi, nella medesima dichiarazione relativa al 2019 (da presentare nel 2020), egli potrà esercitare l'opzione per il solo periodo di imposta 2019 e, contestualmente, indicare nell'apposito quadro la revoca della stessa a partire dal periodo di imposta 2020.

Le medesime modalità, inoltre, devono essere seguite dal contribuente anche nelle ipotesi di trasferimento della residenza fiscale all'estero o in un Comune diverso da quelli di cui all'articolo 24-ter, cui consegue il venir meno dei presupposti per l'applicazione del regime.

9 Cessazione degli effetti del regime

Come sopra illustrato, il TUIR³¹ statuisce che *«L'opzione è revocabile dal contribuente. Nel caso di revoca da parte del contribuente sono fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti»*.

Inoltre, in base all'articolo 24-ter, gli effetti dell'opzione non si producono laddove:

- «sia stata accertata l'insussistenza dei requisiti» previsti; ovvero
- «cessano al venir meno dei medesimi requisiti».

³¹ Cfr. comma 7 dell'articolo 24-ter del TUIR, come modificato dal *decreto crescita*.

Al riguardo, qualora sia stata accertata l'insussistenza dei requisiti, l'opzione perda efficacia *ex tunc*: più precisamente, l'opzione è da considerarsi come non esercitata dal contribuente e, conseguentemente, per i redditi prodotti all'estero è dovuta l'imposta ordinaria determinata sulla base del reddito complessivo del contribuente, al netto dell'imposta sostitutiva eventualmente versata, oltre agli interessi e alle sanzioni³², definibili in misura ridotta mediante il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Nell'ipotesi, invece, in cui in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello nel quale è stata legittimamente esercitata l'opzione vengano meno i requisiti (si pensi all'ipotesi in cui il soggetto trasferisca la residenza fiscale in un comune ubicato in una Regione italiana diversa da quelle indicate dall'art. 24-ter del TUIR, si è dell'avviso che la decadenza dal regime produrrà effetti a partire dal periodo d'imposta in cui il soggetto perde i requisiti).

Al riguardo, si precisa che nel caso in cui i presupposti per l'efficacia dell'opzione siano stati rispettati per la maggior parte del periodo d'imposta ovvero per un periodo superiore ai 183 giorni nell'anno, la decadenza opererà nel periodo d'imposta successivo a quello in cui è accertato il venir meno dei requisiti.

Per effetto delle modifiche apportate dal decreto crescita all'art. 24-ter del TUIR, *«gli effetti dell'opzione cessano, altresì, in caso di omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva di cui al comma 1 nella misura e nel termine previsto»*³³.

Tuttavia, gli effetti dell'opzione non cessano nell'ipotesi in cui *«il versamento dell'imposta sostitutiva venga effettuato entro la data di scadenza del pagamento del*

³² Come chiarito dalla circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016, ove l'errore commesso dal contribuente non sia rilevabile mediante controlli automatizzati e formali, lo stesso integra *“la violazione di infedele dichiarazione, per la quale, dal 1° gennaio 2016, è prevista una sanzione compresa tra il novanta e il centoottanta per cento della maggiore imposta dovuta”* (cfr. articolo 1, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471). Se, invece, l'errore commesso è rilevabile in sede di controllo automatizzato o formale, *“la sanzione configurabile resta solo quella per omesso versamento di cui all'articolo 13 del D.lgs. n. 471 del 1997, pari al trenta per cento di ogni importo non versato”*.

saldo relativo al periodo d'imposta successivo a quello cui si riferisce l'omissione». Pertanto, il contribuente che non abbia provveduto al pagamento, in tutto o in parte, dell'imposta sostitutiva permane nel regime, laddove l'imposta venga corrisposta entro la data di scadenza del pagamento del saldo, relativo al periodo d'imposta successivo a quello in cui l'omissione è stata effettuata, a condizione che l'opzione sia stata correttamente esercitata nei termini ordinari di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stata trasferita la residenza, o al più tardi entro i 90 giorni successivi, non potendosi in tal caso far ricorso, in linea con quanto anticipato al paragrafo 3, all'istituto della remissione *in bonis*.

La permanenza nel regime comporta, altresì, che oltre all'imposta, siano dovuti gli interessi e le sanzioni³⁴, definibili in misura ridotta mediante il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

10 Ipotesi di decesso del neo residente

Nel caso di decesso del contribuente che ha esercitato l'opzione di cui all'articolo 24-*ter* del TUIR va considerato quanto segue.

In applicazione delle regole ordinarie circa gli adempimenti fiscali relativi ad una persona deceduta, la presentazione della dichiarazione dei redditi, qualora necessaria, sarà effettuata dagli eredi per conto del *de cuius*.

Ai fini della disciplina in esame, gli effetti e gli adempimenti differiscono a seconda che il contribuente sia deceduto prima o dopo il versamento dell'imposta sostitutiva. In particolare, se il contribuente è deceduto prima di effettuare il

³³ V. nota 32.

³⁴ Cfr. articolo 13, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

versamento dell'imposta sostitutiva relativa all'annualità precedente, gli eredi, se intenzionati a mantenere il regime di tassazione sostitutiva per detta annualità, devono provvedere al versamento per conto del *de cuius*. Conseguentemente, relativamente ai redditi del *del cuius* realizzati dal 1° gennaio fino al decesso, gli eredi possono scegliere di versare l'imposta sostitutiva al fine di applicare il regime anche per tale annualità.

Qualora, invece, il contribuente sia deceduto dopo aver versato l'imposta sostitutiva relativamente all'annualità precedente, gli eredi potranno decidere se, relativamente ai redditi del *del cuius* realizzati dal 1° gennaio alla data del decesso, applicare il regime opzionale provvedendo a versare la relativa imposta sostitutiva.

Si ricorda che nel caso di versamenti e di presentazione della dichiarazione dei redditi effettuati in qualità di eredi a favore dei contribuenti deceduti, i termini sono posticipati rispetto alle scadenze ordinarie.

In particolare, si precisa che per le persone decedute nel 2019 o entro il mese di febbraio 2020 la dichiarazione deve essere presentata dagli eredi nei termini ordinari. Per le persone decedute successivamente, la dichiarazione deve essere presentata entro i più ampi termini distinti in relazione alla modalità (cartacea o telematica) di presentazione della dichiarazione, indicati nelle istruzioni del modello dichiarativo.

Pertanto, anche il versamento dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 24-*ter* del TUIR potrà essere posticipata dagli eredi secondo quanto stabilito dall'articolo 65 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Si precisa, inoltre, che l'erede, in relazione alle annualità per le quali ha versato l'imposta sostitutiva per conto del *de cuius*, può modificare il perimetro di applicazione dell'opzione per l'imposta sostitutiva, escludendo uno o più Stati esteri.

11 Effetti derivanti dalla fuoriuscita dal regime

La cessazione, la revoca e la decadenza dal regime impediscono al soggetto che aveva optato per il regime di esercitare una nuova opzione, con la conseguenza che lo stesso, finché fiscalmente residente in Italia, resterà assoggettato a imposizione ordinaria su tutti i redditi ovunque prodotti.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)