

TESTO UNICO IMPOSTE SUI REDDITI

Gli articoli commentati

Aggiornato al 1° gennaio 2023

A cura di:

Alessandra Magliaro

Alessio Scaglia

Simone Ariatti



ATTIVA L'E-BOOK
GRATUITO

SEGUI LE ISTRUZIONI
NELLA PRIMA PAGINA

TESTO UNICO IMPOSTE SUI REDDITI - Gli articoli commentati

Il sistema tributario italiano si presenta, sovente, molto complesso ed articolato. Per quanto concerne le imposte sul reddito, il corpo normativo di riferimento è contenuto nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 recante il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR): in questo plesso normativo è contenuta sia la disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) sia l'imposta sul reddito delle società (IRES).

L'applicazione delle disposizioni generali ed astratte contenute nel TUIR viene effettuata dagli operatori ponendo particolare attenzione all'interpretazione che di esse viene fornita dall'Agenzia delle Entrate e, ovviamente, dalla giurisprudenza con particolare riferimento agli orientamenti delle Corti sovranazionali (Corte di Giustizia dell'Unione Europea) e delle Magistrature Superiori domestiche (Corte Costituzionale e Corte di Cassazione). Invero, anche la giurisprudenza di merito assume rilevanza rispetto a quegli orientamenti che appaiono pacifici e non necessitano di interventi da parte della Corte di legittimità.

Per gli operatori del diritto tributario, dunque, è importante poter accedere ad un testo che offra una lettura integrata delle disposizioni normative con l'interpretazione che viene fornita quotidianamente dalla prassi e dalla giurisprudenza, dimodoché si possa prontamente avere una visione d'insieme.

Da questa esigenza è nata l'idea di proporre la pubblicazione di questo Commentario che si presenta come un testo composito ove viene riportato il dato normativo unitamente ad un commento illustrativo con l'indicazione della giurisprudenza (specialmente di legittimità) e della prassi più recente e rilevante.

Consapevoli della costante mutevolezza dell'ordinamento tributario, quest'opera, aggiornata con le modifiche della Legge di Bilancio 2023 (Legge 29 dicembre 2022, n. 197), si propone di essere uno strumento operativo per ogni professionista che debba fare applicazione del TUIR.

Ogni articolo è trattato secondo un'impostazione che prevede l'analisi dei profili generali della norma e la trattazione analitica dei principali aspetti rilevanti. Sono state inserite anche tabelle esplicative o riassuntive, specie con riferimento a norme che prevedono applicazione di regimi diversificati a seconda della fattispecie disciplinata.

Al fine di offrire una visione d'insieme che possa tendere alla migliore completezza, all'interno di alcuni commenti è stata inserita anche una breve analisi di argomenti affini al tema trattato: per esempio, nel commento del reddito di impresa è trattato il regime forfetario; nel capo degli enti non commerciali sono affrontati i temi legati alla riforma del terzo settore (Codice del Terzo Settore, D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117).

Inoltre, in calce ad ogni commento, è presente una tabella riepilogativa della giurisprudenza citata con l'indicazione degli orientamenti conformi e difformi.

Editore - Stampa

SEAC

SEAC S.p.A
38121 TRENTO - Via Solteri, 74
Tel. 0461/805111
Capitale sociale: Euro 43.600.000 i. v.
C. F. 00865310221 - P. IVA 01530760220

06FF028



Prezzo (IVA inclusa): € 43,00



RIPRODUZIONE VIETATA

Art. 2 Soggetti passivi

1. *Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.*
2. *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.*
- 2-bis. *Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.*

Commento di Lorenzo del Federico

Sommario: 1. Illustrazione della norma - 2. Ambito soggettivo e nozione di residenza fiscale - 2.1. Residenza fiscale - 2.1.1. Requisito temporale - 2.1.2. Iscrizione all'anagrafe della popolazione residente - 2.2. Cittadini italiani con dimora all'estero - 3. Requisiti formali e vicende sostanziali: questioni controverse - 3.1. La valorizzazione del criterio del centro delle relazioni familiari e sociali - 3.2. Gli orientamenti giurisprudenziali e di prassi - 4. Trasferimento della residenza in Paesi a fiscalità privilegiata e presunzione di permanenza in Italia - 4.1. Stati o territori a fiscalità privilegiata - 5. Le convenzioni internazionali.

1. Illustrazione della norma

L'individuazione dei soggetti passivi è un tratto caratterizzante di ogni tributo. Per quanto riguarda l'IRPEF sono **soggetti passivi tutte le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato**, indipendentemente dall'età, dal sesso, dallo stato civile o dalla cittadinanza. Si tratta di un aspetto comune alla struttura delle imposte sui redditi delle persone fisiche in quasi tutti i Paesi, con la significativa eccezione degli Stati Uniti, che attribuiscono particolare rilevanza alla cittadinanza.

La distinzione fra residenti e non residenti assume comunque notevole importanza ai fini della determinazione della base imponibile ex art. 3 del TUIR, laddove si fronteggiano il principio di tassazione del reddito globale, per i residenti, ed il principio di tassazione dei soli redditi prodotti nel territorio dello Stato (art. 23 TUIR), per i non residenti.

La disposizione è strutturata in tre commi incentrati, nell'ordine, sull'ambito soggettivo dell'imposta, sul concetto di residenza fiscale e su un particolare meccanismo presuntivo.

È necessario evidenziare in via preliminare che la disposizione in esame, così come tante altre norme del TUIR con tratti di transnazionalità, può trovare normale applicazione soltanto in assenza di convenzioni interazionali contro le doppie imposizioni (MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, 191).

Art. 23 Applicazione dell'imposta ai non residenti

1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato:
 - a) i redditi fondiari;
 - b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali;
 - c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50;
 - d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
 - e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
 - f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonchè le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione:
 - 1) delle plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1, dell'articolo 67, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute;
 - 2) delle plusvalenze di cui alla lettera c-ter) del medesimo articolo derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonchè da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti;
 - 3) dei redditi di cui alle lettere c-quater) e c-quinques) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati;
 - g) i redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116 imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti.
- 1-bis. I redditi diversi realizzati mediante la cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società ed enti non residenti, il cui valore, per più della metà, deriva, in qualsiasi momento nel corso dei trecentosessantacinque giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati in Italia si considerano prodotti nel territorio dello Stato. La disposizione del primo periodo non si applica con riferimento alla cessione di titoli negoziati in mercati regolamentati.
2. Indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere c), d), e) e f) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti:
 - a) le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e f) del comma 1 dell'art. 16;

- b) *i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis), i) e l) del comma 1 dell'articolo 47;*
- c) *i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico;*
- d) *i compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato.*

Commento di Lorenzo del Federico

Sommario: 1. Illustrazione della norma - 2. Redditi prodotti in Italia - 2.1. Elenco dei redditi da considerare tassativamente - 2.1.1. Redditi fondiari - 2.1.2. Redditi di capitale corrisposti dallo Stato - 2.1.3. Redditi di lavoro dipendente e lavoro autonomo prestato nello Stato - 2.1.4. Redditi d'impresa da attività esercitate nello Stato con stabili organizzazioni - 2.1.5. Redditi diversi - 2.2. Casistiche particolari di redditi non imponibili - 2.3. Altre casistiche - 3. Presunzione assoluta di produzione di redditi in Italia - 3.1. Pensioni - 3.2. Indennità di fine rapporto (lett. a), c), d), e) ed f), art. 17, comma 1, TUIR) - 3.2.1. Indennità simili a quelle di fine rapporto - 3.3. Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente - 3.3.1. Proventi derivanti da co.co.co. - 3.4. Utilizzazione delle opere dell'ingegno, brevetti, processi e formule - 3.5. Compensi conseguiti da imprese, società, enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali - 4. Partecipazioni in società immobiliari.

1. Illustrazione della norma

L'art. 23, avente ad oggetto l'applicazione dell'IRPEF ai non residenti, è strutturato in tre commi.

La prima parte contiene l'**elencazione dei redditi che vengono considerati prodotti nel territorio dello Stato** (c.d. Stato della fonte) e che quindi vengono assoggettati a tassazione in Italia anche se percepiti da soggetti non residenti (per i soggetti residenti la tassazione in Italia riguarda il reddito complessivo globale, secondo la regola del c.d. Stato della residenza - v. art. 3 TUIR).

Il comma 2 contempla una **presunzione assoluta**, in base alla quale taluni redditi, indipendentemente dalle specifiche condizioni previste dal comma 1, si considerano in ogni caso prodotti in Italia se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

In entrambi i commi la disposizione è caratterizzata da **previsioni specifiche e tassative**, mancando clausole di chiusura di carattere generale e residuale. Si tratta di elencazioni tassative, per cui le imposte sui redditi sono applicabili ai non residenti soltanto per le ipotesi espressamente previste.

La disposizione rileva non solo per l'IRPEF, ma anche per l'IRES, in virtù dei rinvii operati dagli artt. 151 e 153 TUIR.

Alcune delle previsioni rispondono perfettamente alla logica della fiscalità internazionale ed hanno solida base razionale e sistematica, altre sono ispirate da finalità antielusive o antievasive; talvolta il collegamento con il territorio risulta assolutamente evanescente, suscitando perplessità sul piano della effettività della capacità contributiva.

Art. 24 Determinazione dell'imposta dovuta dai non residenti

1. Nei confronti dei non residenti l'imposta si applica sul reddito complessivo e sui redditi tassati separatamente a norma dei precedenti articoli, salvo il disposto dei commi 2 e 3.
 2. Dal reddito complessivo sono deducibili soltanto gli oneri di cui alle lettere a), g), h), i) e l) del comma 1 dell'articolo 10.
 3. Dall'imposta lorda si scomputano le detrazioni di cui all'articolo 13 nonché quelle di cui all'articolo 15, comma 1, lettere a), b), g), h), h-bis) e i), e dell'articolo 16-bis. Le detrazioni per carichi di famiglia non competono.
- 3-bis. In deroga alle disposizioni contenute nel comma 1, nei confronti dei soggetti non residenti nel territorio italiano che assicurino un adeguato scambio di informazioni, l'imposta dovuta è determinata sulla base delle disposizioni contenute negli articoli da 1 a 23, a condizione che il reddito prodotto dal soggetto nel territorio dello Stato italiano sia pari almeno al 75 per cento del reddito dallo stesso complessivamente prodotto e che il soggetto non goda di agevolazioni fiscali analoghe nello Stato di residenza. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate le disposizioni di attuazione del presente comma.

Commento di Lorenzo del Federico

Sommario: 1. Illustrazione della norma - 2. Regime di determinazione dell'imposta per i non residenti - 2.1. Oneri deducibili - 2.2. Oneri detraibili - 3. Regime per i residenti nell'Unione Europea.

1. Illustrazione della norma

La norma è strutturata in quattro commi, che prevedono due diversi regimi di determinazione dell'imposta dovuta da non residenti.

I primi tre commi disciplinano un regime ordinario di generale applicazione nei confronti di tutti i non residenti; l'ultimo comma delinea un regime speciale riservato ai soggetti residenti nell'Unione Europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo.

2. Regime di determinazione dell'imposta per i non residenti

L'imposta a carico dei non residenti si applica sul **reddito complessivo**, costituito in tal caso:

- dai soli redditi prodotti nel **territorio dello Stato**;
- e sui **redditi tassati separatamente** a norma dei precedenti articoli, salvo quanto poi specificato dalla norma (commi 2 e 3).

Ovviamente **non concorrono alla formazione del reddito complessivo**:

- i redditi assoggettati a forme di tassazione sostitutiva, quali le imposte sostitutive, le ritenute a titolo d'imposta e la tassazione separata;

- i redditi esenti a favore di soggetti residenti in Stati diversi da quelli a c.d. fiscalità privilegiata (D.M. 4 settembre 1996 e succ. modifiche).

2.1. Oneri deducibili

Vengono **tassativamente indicati** gli oneri deducibili dal reddito complessivo del contribuente non residente. Si tratta degli oneri di cui alle lett. a), g), h), i) e l, comma 1 dell'art. 10 TUIR, ossia:

- canoni ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo;
- contributi e donazioni in favore delle organizzazioni non governative;
- indennità per perdita dell'avviamento corrisposte per disposizione di legge al conduttore;
- erogazioni liberali in denaro a favore di talune istituzioni religiose.

2.2. Oneri detraibili

In passato è stato a lungo incerto e controverso il tema delle detrazioni soggettive ed oggettive (Ag. Entrate, Circ. 6 giugno 2005, n. 31/E), tuttavia ormai, sin dal 2006, il Legislatore ha chiarito **quali sono le detrazioni spettanti, mediante una elencazione tassativa** e la specifica esclusione delle detrazioni per carichi di famiglia⁽¹⁾.

Il vigente comma 3:

- **conferma il diritto alle detrazioni per gli oneri** di cui all'art. 15, comma 1, lett. a), b), g), h), h-bis) ed i), TUIR, ossia:
 - interessi passivi ed oneri relativi a mutui agrari;
 - interessi passivi ed oneri relativi a mutui per l'acquisto di abitazioni;
 - spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione e restauro di beni vincolati;
 - erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato o di enti impegnati nelle attività di salvaguardia e tutela di beni vincolati;
 - erogazioni liberali in denaro a favore di enti che svolgono attività nel settore dello spettacolo);
- **chiarisce che competono le detrazioni di tipo oggettivo ex art. 13 TUIR** (variegate detrazioni per redditi di lavoro dipendente ed assimilati, pensioni ecc.);
- **chiarisce infine che non competono le detrazioni per carichi di famiglia**⁽²⁾.

I non residenti hanno inoltre diritto ad ulteriori detrazioni non contemplate dal TUIR ma da leggi speciali, mediante previsioni ad hoc.

3. Regime per i residenti nell'Unione Europea

Nel 2014 è stata introdotta una nuova disciplina, rispetto all'ordinario sistema di determinazione dell'imposta per i non residenti, che normalmente viene qualificata

(1) ABRITTA - CACCIAPAGLIA - CARBONE - DE FUSCO - SIRIANNI, *Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, Milano 2006, 360 - 362.

(2) Sia pure con un complesso regime temporale, che si è protratto sino al 2014, si veda AA.VV., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, diretto da M. LEO, Tomo I, Milano 2020, 561 - 562).

come regime speciale compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero. Ai fini delle disposizioni cessione dello Stato o territorio estero in cui sono prodotti i redditi si applicano le norme per i soggetti di cui all'articolo 23.

2014, n. 161. *Lista del soggetto che esercita l'opzione di cui al comma 1, l'opzione ivi prevista dall'articolo 23 estesa nel corso di tutto il periodo dell'opzione a uno o più dei familiari di cui al comma 1. In caso di estensione dell'opzione, il soggetto che esercita l'opzione indica la giurisdizione o le giurisdizioni in cui si estende il regime avevano l'ultima residenza prima dell'esercizio dell'opzione. L'estensione dell'opzione può essere revocata in relazione a uno o più familiari di cui al periodo precedente. La revoca dall'opzione o la decadenza dal regime del soggetto che esercita l'opzione si estendono anche ai familiari. La decadenza dal regime di uno o più dei familiari per omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva loro riferita non comporta decadenza dal regime per le persone fisiche di cui al comma 1.*

Commento di Lorenzo del Federico

Sommario: 1. Illustrazione della norma - 2. L'imposta sostitutiva per i neo residenti nel sistema dell'IRPEF - 2.1. Redditi ammessi ed esclusi - 2.2. Misura e versamento del tributo - 2.3. Aspetti critici - 3. Esercizio dell'opzione; cessazione, revoca e decadenza - 3.1. Estensione del beneficio ai familiari - 3.2. Decadenza dal regime - 3.3. Cessazione effetti per il "soggetto principale" e ripercussione sui familiari - 4. Altri benefici.

1. Illustrazione della norma

L'art. 1, Legge 11 dicembre 2016, n. 232, mediante i commi da 148 a 159, ha introdotto nel sistema tributario italiano agevolazioni varie, con l'obiettivo di attrarre investimenti dall'estero.

Tra le varie misure è stata prevista dall'art. 24 bis, TUIR un'imposta sostitutiva forfettaria sui redditi prodotti all'estero, a favore delle persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia. Si tratta di una sorta di corpo estraneo rispetto al sistema del TUIR⁽¹⁾.

Questa imposta sostitutiva per i neo residenti trova nella disposizione in commento una disciplina dettagliata e meticolosa, articolata in sei commi, che tende a regolamentare non solo i profili sostanziali, ma anche quelli procedurali.

Comunque assumono particolare importanza anche il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 8 marzo 2017 e la Circolare, della stessa Agenzia 23 maggio 2017 n. 17/E.

Ovviamente gli Stati della fonte, ove si producono i redditi ammessi a beneficiare dell'imposta sostitutiva, non rinunceranno affatto alla propria potestà impositiva e pertanto si porranno complesse questioni applicative, soprattutto in presenza di convenzioni contro le doppie imposizioni.

(1) Si veda per tutti TERRUSI, *Flat tax per stranieri*, in Enc. Treccani, *Il libro dell'anno del diritto*, 2018.

Art. 24-ter 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

1. Fatte salve le disposizioni dell'articolo 24-bis, le persone fisiche, 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, o in uno dei comuni di cui agli allegati 1, 2 e 2-bis al decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229, o in uno dei comuni interessati dagli eventi sismici del 6 aprile 2009, avente comunque una popolazione non superiore a 20.000 abitanti, possono optare per l'assoggettamento dei redditi di qualunque categoria, [percepiti da fonte estera o] prodotti all'estero, individuati secondo i criteri di cui all'articolo 165, comma 2, a un'imposta sostitutiva, calcolata in via forfettaria, con aliquota del 7 per cento per ciascuno dei periodi di imposta di validità dell'opzione.
2. L'opzione di cui al comma 1 è esercitata dalle persone fisiche che non siano state fiscalmente residenti in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, nei cinque periodi d'imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace ai sensi del comma 5.
Possono esercitare l'opzione di cui al comma 1 le persone fisiche che trasferiscono la residenza da Paesi con i quali sono in vigore accordi di cooperazione amministrativa.
3. Le persone fisiche di cui al comma 1 indicano la giurisdizione o le giurisdizioni in cui hanno avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione.
L'Agenzia delle entrate trasmette tali informazioni, attraverso gli idonei strumenti di cooperazione amministrativa, alle autorità fiscali delle giurisdizioni indicate come luogo di ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione.
4. L'opzione di cui al comma 1 è valida per i primi nove periodi d'imposta successivi a quello in cui diviene efficace ai sensi del comma 5.
5. L'opzione di cui al comma 1 è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ai sensi del comma 1 ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta.
6. L'imposta è versata in unica soluzione entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi. Per l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'imposta sui redditi. L'imposta non è deducibile da nessun'altra imposta o contributo.
7. 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. Gli effetti dell'opzione non si producono laddove sia accertata l'insussistenza dei requisiti previsti dal presente articolo, ovvero cessano al venir meno dei medesimi requisiti. 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 previsti, salvo che il versamento dell'imposta sostitutiva venga effettuato entro la data di scadenza del pagamento del saldo relativo al periodo d'imposta

- successivo a quello a cui l'omissione si riferisce. Resta fermo il pagamento delle sanzioni di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi. La revoca o la decadenza dal regime precludono l'esercizio di una nuova opzione.
8. Le persone fisiche di cui al comma 1 possono manifestare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione 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.
- 8-bis. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità del regime di cui al presente articolo.

Commento di Lorenzo del Federico

Sommario: 1. Illustrazione della norma - 1.1. Aspetti critici - 2. Ambito soggettivo - 3. Ambito oggettivo - 4. Esercizio dell'opzione; cessazione, revoca e decadenza - 4.1. Revoca dell'opzione - 5. Altri benefici.

1. Illustrazione della norma

L'art. 1, comma 273, Legge 30 dicembre 2018, n. 145 ha inserito nel TUIR un nuovo regime agevolato di tassazione sostitutiva per i pensionati neo residenti, collocandolo nell'art. 24-ter (modif. dall'art. 5-bis, comma 1, lett. a), D. L. 30 aprile 2019, n. 34, conv. L. 28 giugno 2019, n. 58, dall'art. 9-ter, comma 1, D.L. 24 ottobre 2019, n. 123, conv. L. 12 dicembre 2019, n. 156) e successivamente dall'articolo 6-ter, comma 1, del D.L. 27 gennaio 2022, n. 4, convertito con modificazioni dalla Legge 28 marzo 2022, n. 25.

La norma presenta **struttura e finalità analoghe a quelle di cui all'art. 24 bis**, ma il profilo soggettivo risulta del tutto peculiare.

Possano accedere al regime in questione:

- le persone fisiche neo residenti;
- titolari di redditi da pensione erogati da soggetti esteri;

a cui è consentito optare per **l'imposta sostitutiva** sui redditi prodotti all'estero, con **aliquota del 7%**.

L'art. 24-ter, nei suoi nove commi, contiene una disciplina analitica e dettagliata, ma stanti le marcate specificità del regime da esso introdotto, similmente all'art. 24 bis, ha richiesto particolare attenzione da parte dell'Agenzia delle Entrate, che ne ha disciplinato la fase attuativa con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 31 maggio 2019, prot. n. 167878, fornendo altresì istruzioni ed interpretazioni nella circolare 17 luglio 2020, n. 21/E⁽¹⁾.

(1) Si veda altresì AA.VV., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, diretto da M. LEO, Tomo I, Milano 2020, 576 ss..