

# L'attractivité fiscale des personnes physiques transférant leur domicile fiscal en Italie



Angela MONTI

*Avvocato iscritt aux barreaux de Milan et Lugano*

La loi du 11 décembre 2016, n° 232 (dite « loi de finances 2017 ») et l'article 24-*bis* DPR 917/86 – *Testo Unico sulle imposte sul reddito* (TUIR) – ont introduit en droit italien un régime fiscal optionnel particulièrement incitatif pour les personnes, de nationalité italienne ou non, souhaitant transférer leur résidence fiscale en Italie. Précisément, ce texte met en place un régime d'imposition favorable applicable aux revenus de source étrangère : le contribuable s'acquitte du paiement d'un impôt substitutif forfaitaire de 100 000 euros par chaque période d'imposition (*i.e. flat tax*), sans qu'il ne soit tenu compte du montant de ses revenus étrangers imposables. La mesure, qui rappelle les régimes d'imposition analogues réservés dans d'autres États aux *residents-non-domiciled* (*res-non-dom*), a pour objectif d'attirer sur le territoire national des résidents dont les disponibilités financières et patrimoniales sont élevées, de façon à pouvoir relancer l'économie par le biais d'investissements, de la consommation et d'injection de capital. Cet article entend fournir une description détaillée des conditions permettant de bénéficier du régime fiscal de faveur, ainsi que des avantages et simplifications des démarches dont peut bénéficier le nouveau résident qui se transfère en Italie et adhère au régime.

*The Italian tax regime for new, high net worth residents: flat tax and exemptions. With the law number 232 dated December 11th 2016 and the art. 24-bis DPR 917/86 – Testo Unico sulle imposte sul reddito, the Italian legislator introduced an optional tax regime particularly attractive for all the individuals, Italian or not, who are willing to transfer their tax residence to Italy. More specifically, the new regime provides for favorable tax rules applied to all foreign incomes, by establishing a flat tax equal to 100 000 euros for every period, regardless of the foreign income's real amount. The provision, which is similar to the rules applied to residents-non-domiciled in other States, is aimed at attracting individuals with high assets and high net worth profiles, in order to boost the country's economy through investments, consumption and new capital injection. This article describes in detail the conditions of the favorable tax regime, its advantages and the simplification of the procedures applying to the new resident who has decided to transfer its tax residence in Italy and is willing to adhere to the new regime.*

La variable fiscale constitue l'un des aspects les plus délicats et les plus importants à évaluer dans le cadre de la planification du patrimoine et la gestion du changement de génération.

La mondialisation des échanges et la rapidité des transferts exigent de considérer les possibilités offertes par les systèmes fiscaux alternatifs au lieu du domicile afin d'en optimiser les bénéfices et de profiter des avantages offerts par certains régimes fiscaux particuliers.

Le régime italien d'imposition facilitée des revenus de source étrangère mis en place par le législateur à partir de 2017 figure parmi les régimes qui présentent

un intérêt certain en faveur des grandes fortunes (*High Net Worth Individuals, HNWI*).

L'article 24-*bis* du *Testo Unico delle Imposte sul reddito* (« TUIR ») introduit par la loi de finances de 2017 offre la possibilité pour les citoyens italiens notamment, désireux de transférer leur domicile fiscal en Italie, d'exercer une option selon laquelle ils acceptent de soumettre leurs revenus de source étrangère à un impôt forfaitaire de 100 000 euros par an. Cette option constitue une dérogation au régime d'imposition IRPEF applicable aux revenus<sup>1</sup>.

1. La personne physique domiciliée en Italie est soumise à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPEF). L'IRPEF est un

Cette intervention du législateur, qui rappelle d'autres régimes d'imposition analogues dans d'autres États réservés aux « *resident-non-domiciled* » (ci-après *res-non-dom*), a pour but d'attirer en Italie des personnes dont les revenus sont élevés et qui sont ainsi susceptibles de participer à la relance de l'économie du pays par le biais d'investissements, de la consommation et d'injection de nouveaux capitaux.

Le bénéfice de ce régime est cependant subordonné à la réunion de conditions objectives et subjectives précisément identifiées par le législateur et qui seront examinées dans cet article, à la lumière de la circulaire n° 17/E du 23 mai 2017 émise par l'autorité compétente italienne (*Agenzia delle Entrate*).

Le dispositif connaît en pratique un franc succès. En effet, plus de 160 dépôts de requêtes ont été effectués à ce jour depuis l'entrée en vigueur de la loi et près de 2 000 manifestations d'intérêt ont été présentées aux services de l'administration fiscale italienne. Ainsi, le dispositif a démontré sa capacité d'attirer l'attention notamment des *High Net Worth Individuals* européens, atténuant ainsi les inquiétudes « post-Brexit » et celles liées à la situation géopolitique du bassin méditerranéen.

## Le champ d'application subjectif Le transfert de domicile fiscal en Italie

Le transfert de domicile de la personne est l'une des conditions d'accès au dispositif prévue par la loi.

Le régime préférentiel est, en effet, réservé à des personnes qui transfèrent leur domicile en Italie et qui ont été domiciliées à l'étranger pendant au moins neuf des dix années d'imposition précédant l'exercice de l'option.

Afin de mieux comprendre la portée de la norme, il convient d'étudier le concept de domiciliation fiscale tel que défini par l'article 2 du TUIR; en effet, les conditions prévues ont vocation à s'appliquer afin, d'une part, de vérifier le transfert de domicile du contribuable en Italie et, d'autre part, de s'assurer que le contribuable ait résidé à l'étranger pendant les périodes d'imposition précédant l'application du régime.

---

impôt progressif qui prévoit l'application, en fonction du revenu, d'une somme croissante allant de 23 à 43 % du revenu imposable à laquelle s'ajoutent les taxes locales, régionales et communales. Pour chaque type d'impôt, comme par exemple celui sur les revenus de nature financière, le législateur a prévu l'application d'un prélèvement à la source/impôt substitutif de l'impôt sur le revenu qui correspond actuellement à 26 %, par dérogation au régime ordinaire.

Au sens de l'article 2, sont considérées comme fiscalement domiciliées en Italie les personnes physiques qui, pour la majeure partie de la période d'imposition – soit pour une période de 183 ou 184 jours (en cas d'année bissextile) même discontinue –, figurent sur les registres de l'état civil italien, visant donc les personnes ayant leur domicile ou leur résidence sur le territoire italien au sens du Code civil italien<sup>2</sup>.

Les critères sont alternatifs : dès lors, à partir du moment où l'une de ces conditions se réalise, la personne est considérée comme domiciliée fiscalement en Italie.

Le contrôle est aisé dès lors qu'il s'agit de vérifier un élément purement formel, comme par exemple l'inscription sur les listes de l'état civil des personnes domiciliées en Italie, pour laquelle il suffit de consulter les registres tenus par les mairies italiennes, tandis qu'il convient de procéder à une véritable reconstruction factuelle de la situation personnelle concrète du contribuable pour s'assurer de l'existence du domicile ou de la résidence. Par exemple, lorsqu'il existe des intérêts personnels et patrimoniaux dans plusieurs pays, il convient de les rééquilibrer afin d'évaluer l'ensemble des liens/intérêts de la personne, établis en fonction des dispositions prévues par les normes nationales résultant des conventions applicables contre la double imposition sur les questions relatives à l'attribution du domicile dans un État plutôt qu'un autre.

En revanche, la nationalité du demandeur importe peu. En conséquence, tant les citoyens européens que les citoyens extra-UE<sup>3</sup> peuvent bénéficier du régime

2. Les notions de résidence et de domicile sont issues des dispositions prévues à l'article 43 du Code civil italien; la première se traduit par le concept de demeure habituelle tandis que la seconde correspond au centre des intérêts personnels et patrimoniaux du contribuable.

3. Afin de favoriser l'entrée d'investissements significatifs en Italie, y compris provenant de sujets extra-communautaires ou provenant d'États situés en dehors de l'espace Schengen, des mesures de simplification de l'accès aux visas et permis de séjour sont adoptées. L'article 26-*bis* du D. Lgs. 286/98 – Testo Unico relatif à l'immigration et à la condition des étrangers (TUI) introduit une procédure *ad hoc* pour permettre de délivrer un visa aux investisseurs (*Investor Visa*) qui permet aux citoyens extracommunautaires d'obtenir un visa d'entrée et un permis de séjour pour des périodes supérieures à trois mois, par dérogation à la norme d'ordre public en matière de sécurité applicable en Italie et aux restrictions des entrées (quotas d'entrées) à condition que le citoyen étranger effectue :

a) un investissement d'au moins 2 000 000 d'euros en titres émis par le Gouvernement italien et qui sont maintenus pour au moins deux ans ;  
b) un investissement d'au moins 1 000 000 d'euros en instruments représentatifs du capital d'une société constituée et opérant en Italie, maintenue active pendant au moins deux ans et au moins 500 000 euros dans le cas où ladite société est une start-up innovante inscrite au registre spécial du *registro delle imprese* ;  
c) une donation à caractère philanthropique d'au moins 1 000 000 d'euros au soutien d'un projet d'intérêt public, dans les secteurs de

préférentiel, dès lors que le critère du domicile fiscal à l'étranger pendant la période indiquée par la norme est respecté.

La nationalité italienne peut cependant revêtir une certaine importance concernant les citoyens italiens qui ont déménagé dans les États ou territoires « *black-listed* » identifiés par le DM du 4 mai 1999<sup>4</sup>.

Étant rappelé qu'il appartient en principe à l'Administration fiscale de démontrer la nationalité italienne d'une personne qui a déménagé à l'étranger, afin de lutter contre le phénomène des « résidences fictives » à l'étranger, l'article 2, alinéa 2-*bis*, du TUIR prévoit que sont présumés comme ayant leur domicile fiscal en Italie – sauf preuve contraire – les citoyens italiens ayant été « rayés » des listes de population établies par les mairies et ayant déménagé dans l'un des États figurant au DM du 4 mai 1999. Cette présomption se traduit par un renversement de la charge de la preuve du domicile effectif à l'étranger. Il appartiendra donc au citoyen italien « émigré » dans l'un des pays figurant à la *black-list* et intéressé par le régime préférentiel de fournir les preuves de sa résidence effective à l'étranger tant en cas de contrôle par l'*Agenzia delle Entrate* que dans le cas où il faille présenter la requête (*istanza di interpello*) prévue par les dispositions normatives, sur lesquelles nous reviendrons ci-après.

Enfin, la circulaire n° 17/E de 2017 précise que le régime n'est applicable qu'en cas de transfert *effectif* en Italie.

À cet effet, l'Administration, chargée de contrôler l'inscription sur les listes communales de la population domiciliée en Italie (il s'agit d'un contrôle purement formel susceptible par ailleurs de donner lieu à d'éventuels abus), fait référence aux inscriptions aux registres de l'état civil qui sont effectuées par les mairies. Ainsi, le contribuable qui déménage en Italie, même s'il n'est pas obligé d'être domicilié en Italie pendant la période totale de l'imposition, devra dans tous les cas être en mesure de fournir une preuve effective de sa domiciliation habituelle dans la ville italienne où il est établi.

Le fait d'avoir soumis l'application du régime préférentiel au transfert de domicile effectif en Italie

répond à l'exigence de rendre cette mesure compatible avec, d'une part, les objectifs de politique économique identifiés par le législateur et, d'autre part, avec les principes internationaux qui tendent à éviter les phénomènes de concurrence déloyale entre les États.

### L'absence de permanence en Italie pendant la période d'observation

Outre le transfert de domicile fiscal du demandeur, le dispositif prévoit un contrôle de l'absence du requérant du territoire italien pendant une période de temps déterminée. La norme impose en effet que le « nouveau domicilié » ait été fiscalement domicilié hors du territoire italien pendant au moins neuf des dix dernières années d'imposition précédant l'exercice de l'option (ci-après « la période d'observation »). Il n'est en revanche pas obligatoire que les neuf années soient consécutives.

Nous avons vu que pour définir le domicile à l'étranger du demandeur, il convient d'observer les critères de domiciliation définis par l'article 2, alinéa 2, du Testo Unico.

La résidence ou le domicile en Italie ainsi que l'absence de retrait des registres de l'État civil pendant deux périodes d'imposition pendant les dix années qui ont précédé le début de la période de validité de l'option font obstacle à l'application du régime d'imposition facilitée.

En dehors du contrôle de l'inscription au registre de l'État civil, la notion d'« ancrage » en Italie du domicile fiscal est un constat de fait basé sur l'analyse de la situation globale du demandeur et sur l'identification des indices significatifs de domiciliation fiscale (par exemple, la disponibilité d'un logement permanent, la présence du noyau familial, l'accréditation de revenus – y compris de source étrangère –, la possession de biens – y compris de biens mobiliers –, la participation à des réunions d'affaires, la titularité de charges sociales, l'organisation de son activité et de ses obligations – y compris internationales – directes ou par le biais de contacts opérant sur le territoire italien).

En tant qu'instrument utile au contrôle du critère de domiciliation étrangère, l'autorité fiscale italienne a préparé une *check-list*<sup>5</sup> ayant pour objet d'exclure l'existence de lien avec le territoire permettant de

la culture, de l'instruction, gestion de l'immigration, recherche scientifique, restauration de biens culturels et de paysages.

L'investissement, s'il est maintenu toute la durée du séjour en Italie, permet à l'étranger d'obtenir un visa d'investisseur et un permis de séjour pour investisseur pour une durée de deux ans renouvelable pendant trois ans.

4. Il s'agit de juridictions qui, pour le faible taux d'import et l'absence de transparence, présentent un risque plus élevé d'être utilisé comme domicile fictif de la part de ceux qui déménagent effectivement.

5. *Cfr. Provvedimento*, n. 43999 del 3 marzo 2017 « modalité d'acquisition des données des demandeurs à l'inscription aux registres de l'État civil résident à l'étranger et définition des critères pour la formation des listes de sélection pour le contrôle de l'activité financière et les investissements étrangers non déclarés ».

retenir le domicile du demandeur comme « enraciné » en Italie.

## Le champ d'application objectif

### L'identification des revenus concernés par l'impôt de substitution

Le premier alinéa de l'article 24-*bis* de la loi codifiée (Testo Unico) dispose que l'option du régime permet de soumettre les revenus étrangers à une imposition de substitution.

Afin de déterminer si ces revenus sont soumis à l'impôt de substitution, il convient de se référer aux critères énoncés à l'article 165, alinéa 2, de la loi codifiée (Testo Unico), aux termes desquels « les revenus sont considérés comme produits à l'étranger sur la base de critères équivalents à ceux prévus à l'article 23 pour identifier ceux produits sur le territoire de l'État ».

L'article 23 de la TUIR détermine les revenus imposables en Italie et perçus par des personnes non résidentes.

Le Testo Unico prévoit, pour les personnes physiques résidentes, l'imposition en Italie de tous les revenus sans distinction de leur origine (*World wide Income Taxation Principle*). L'article 3, alinéa 1, deuxième paragraphe, de la loi codifiée limite cependant pour les personnes physiques non résidentes le pouvoir d'imposition des autorités fiscales italiennes aux revenus produits sur le territoire de l'État, tels qu'ils sont définis à l'article 23 du Testo Unico.

Sont considérés produits à l'étranger et donc susceptibles de bénéficier de ce régime, les types de revenus suivants :

- les revenus fonciers provenant de terrains et d'immeubles situés à l'étranger ;
- les revenus de capitaux versés par des États étrangers ou des personnes non résidentes ;
- les revenus provenant d'un emploi salarié effectué à l'étranger ;
- les revenus provenant d'un emploi indépendant résultant d'activités exercées à l'étranger au sein d'un établissement permanent ;
- les revenus des entreprises provenant d'activités exercées par des établissements permanents à l'étranger ;
- les autres revenus provenant d'activités exercées à l'étranger et d'actifs situés à l'étranger, à l'exception des plus-values provenant de la vente de participations « qualifiées » dans des sociétés non résidentes selon les caractéristiques définies ci-après.

Par conséquent, l'article 24-*bis* permet au nouveau résident, en dérogation aux règles ordinaires d'imposition et à la détermination de la base d'imposition normalement prévue pour les personnes physiques résidentes, d'opter pour l'application d'un impôt de substitution de l'IRPEF au taux forfaitaire de 100 000 euros pour chaque période d'imposition sur ses revenus étrangers, quel que soit le montant des revenus imposables étrangers et quel que soit l'État d'origine du revenu. En réalité, l'absence de coopération de l'administration fiscale du pays où le revenu est produit ainsi que le faible taux d'imposition n'emportent aucune conséquence<sup>6</sup>. En d'autres termes, le nouveau résident italien qui, par exemple, conserve ses sources de revenus à l'étranger (immeubles, investissements financiers, etc.) n'est pas tenu de les déclarer aux autorités fiscales italiennes. En effet, ces revenus sont assujettis à une taxe forfaitaire, quel qu'en soit le montant.

Le mécanisme de facilitation décrit, basé sur la source du revenu, souffre toutefois certaines exceptions (examinées ci-après) relatives aux plus-values provenant de la vente de participations qualifiées dans des sociétés et organismes non résidents et la possibilité d'exclure certains États du régime en question.

Il convient de rappeler que les revenus de source italienne resteront quant à eux soumis à une imposition selon les règles communément applicables.

Seront donc exclus du champ d'application du régime de facilitation et contribueront à la formation du revenu total avec le taux progressif qui leur est appliqué :

- 1) les revenus perçus en Italie ;
- 2) les plus-values éventuelles provenant de la vente de participations qualifiées réalisée au cours des cinq premières périodes d'imposition de validité de l'option ;
- 3) les revenus étrangers non inclus dans l'option.

### Les plus-values provenant de la vente de participations qualifiées

En vue d'éviter le contournement des règles applicables en matière fiscale, le législateur a prévu que les plus-values provenant de la vente de participations

6. Par exemple, dans le cas selon lequel le nouveau résident a le contrôle d'une société étrangère qualifiée de *Controlled Foreign Companies* ou possède des parts dans une société à régime privilégié, il ne devra ni s'acquitter des impôts sur le revenu de la CFC ni des impôts sur les dividendes et plus-values (prévues par les régimes fiscaux des États ou territoires privilégiés), dès lors que ces revenus sont inclus dans l'imposition forfaitaire.

qualifiées<sup>7</sup> réalisées au cours des cinq premières périodes d'imposition de bénéfice de l'option ou, si elles sont exercées plus tard, au cours des cinq premières années suivant le transfert, restent exclues du régime d'imposition forfaitaire. Cette exclusion répond à la nécessité d'éviter que la personne physique qui détient une participation qualifiée auprès d'une entité étrangère, susceptible de générer une plus-value significative ne transfère sa résidence en Italie dans le seul but de bénéficier de l'imposition préférentielle et, une fois l'impôt forfaitaire de 100 000 euros acquitté, de transférer de nouveau sa résidence dans un autre État, neutralisant ainsi la portée et la finalité de cette mesure avantageuse.

Par conséquent, les plus-values provenant de cessions de participations qualifiées réalisées au cours des cinq premières périodes d'imposition suivant le transfert ne bénéficient pas du régime particulier et seront soumises au régime d'imposition ordinaire visé à l'article 68, alinéa 3<sup>8</sup>.

Toutefois, cette exclusion ne s'applique pas aux bénéfices provenant desdites participations pour lesquelles l'impôt forfaitaire met fin au prélèvement. En d'autres termes, les dividendes résultant de parts dans des sociétés étrangères sont soumis à l'impôt forfaitaire. Cette disposition semble peu compréhensible.

## Les effets de l'application de l'option

Le régime des nouveaux résidents constitue une exception significative aux règles ordinaires d'imposition du revenu des personnes physiques résidentes et présente un caractère temporaire, sans possibilité de renouvellement après échéance. Inversement, le contribuable a la possibilité de renoncer au bénéfice de ce régime à tout moment; toutefois, l'omission ou le caractère partiel du paiement de l'impôt de substitution selon les termes prévus par la loi, de la

7. Au sens de la lettre c), alinéa 1, de l'article 67 TUIR, constitue une cession de participations qualifiées la cession des actions et de toute autre participation au capital ou au patrimoine de la société, ainsi que la cession des droits ou titres au travers desquels peuvent être acquises les participations énoncées ci-dessus, dès lors que les parts qualifiées détenues ou cédées représentent, dans leur ensemble, un pourcentage de droits de vote pouvant être exercés dans l'assemblée ordinaire supérieur à 2 ou 20 % soit une participation au capital ou au patrimoine supérieure à 5 ou 25 %, selon qu'il s'agisse de titres négociés sur des marchés réglementés ou autres participations.

8. Plus précisément, les plus-values issues des cessions de parts qualifiées entrent dans le revenu dans la mesure de 58,14 % pour les actes de réalisations mis en place du 1<sup>er</sup> janvier 2018 au 31 décembre 2018; en revanche, les plus-values générées suite à des événements de réalisation (actes de cession à titre onéreux et autres assimilés), mis en place à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2019 seront soumises à un impôt de substitution de l'impôt sur le revenu avec un barème de 26 %.

même manière que le transfert du domicile fiscal à l'étranger, entraîne la perte de bénéfice du régime.

## La durée du régime optionnel

En toutes hypothèses, les effets du régime cessent quinze ans après l'exercice de l'option.

Le législateur italien, à l'instar des dispositions en vigueur au Portugal, en Irlande et au Royaume-Uni – où des durées différentes sont prévues –, a donc fixé un temps limité pour pouvoir bénéficier de l'allégement fiscal.

Passé ce délai, les revenus de source étrangère réintégreront le revenu global de la personne résidente et seront soumis à l'impôt ordinaire (IRPEF). L'échéance du régime pour ce motif produit également des effets au regard des membres de la famille auxquels l'option a été étendue, comme cela sera expliqué plus précisément ci-dessous.

Il apparaît que le contribuable peut révoquer l'option à tout moment, emportant comme conséquence que les revenus étrangers précédemment soumis à l'impôt de substitution seront intégrés à la déclaration de revenus et soumis à l'imposition ordinaire en Italie.

Une fois que l'option a été révoquée ou a expiré, le contribuable ne pourra plus solliciter le bénéfice de ce régime, du fait que la possibilité de formuler une seconde requête ou d'exercer à nouveau l'option est exclue.

## L'extension de l'option aux membres de la famille

Afin de faciliter le regroupement familial, le nouveau résident a la possibilité d'étendre l'option à un ou plusieurs membres de sa famille en contrepartie du paiement d'un impôt forfaitaire supplémentaire de 25 000 € pour chaque membre de la famille auquel l'option est étendue, au sens de l'article 433 du Code civil italien. La circulaire prévoit l'extension du bénéfice aux unions civiles.

Il apparaît que cette extension est conforme à l'objectif du législateur de favoriser le transfert de familles présentant de hauts revenus, afin qu'elles contribuent au développement économique du pays.

L'extension de l'avantage fiscal aux membres de la famille est subordonnée au respect de toutes les conditions subjectives prévues par la loi et relatives à l'octroi du régime au contribuable principal.

Par conséquent, les membres de la famille devront également transférer leur domicile fiscal en Italie conformément à l'article 2 du Testo Unico et avoir

résidé hors de l'État pendant au moins neuf des dix périodes d'impositions précédant l'extension de l'option.

Il est également possible d'étendre l'application du régime aux membres de la famille éligibles à des moments successifs. À cet égard, la circulaire n° 17/E/2017 précise que, pour calculer les 9 années de résidence à l'étranger sur les 10 années précédant l'extension de l'option, la référence doit être l'année de l'extension de l'option au bénéfice du membre de la famille et non l'année d'option du bénéficiaire principal.

Il convient par ailleurs de relever que les événements concernant le contribuable principal qui interviennent postérieurement à l'exercice de l'option produisent également des effets sur les membres de la famille auxquels l'option a été étendue.

Dans l'hypothèse où l'option est révoquée par le contribuable, les effets du régime cesseront également à l'égard des membres de sa famille.

Les causes de déchéance du régime applicables au contribuable principal seront également étendues au membre de la famille concerné.

Les effets du régime cessent également pour les membres de la famille en cas de cessation du régime pour le contribuable principal au motif de l'expiration de la durée de quinze ans.

Le membre de la famille concerné a toujours la possibilité, en cas de révocation, de déchéance ou d'expiration du délai relatif au contribuable principal, d'exercer lui-même l'option en tant que contribuable principal en s'acquittant de l'impôt de substitution de 100 000 €. Dans cette hypothèse, le nouveau régime ne sera applicable que pour la durée restante des 15 années initiales.

Toutefois, le choix de la part du parent quant à l'identification des États ou territoires à ne pas inclure dans le champ d'application de l'article 24-*bis* du Testo Unico est autonome et indépendant du choix du contribuable principal, conformément au mécanisme dit « *cherry picking* » qui sera exposé au paragraphe suivant.

### Le mécanisme dit « *cherry picking* »

Le législateur admet la possibilité, à la discrétion du contribuable, d'exclure un ou plusieurs États ou territoires de l'application de l'impôt de substitution.

Le choix est irrévocable, ce qui a pour conséquence que le contribuable ne pourra pas étendre le régime aux revenus provenant d'États précédemment exclus.

Toutefois, il est possible que d'autres pays soient exclus du champ d'application du régime pendant la période de validité du régime.

À la suite de l'exercice du droit d'exclusion, les revenus provenant d'États ou de territoires exclus seront soumis à la fiscalité ordinaire en Italie. Il sera donc opportun de procéder à une évaluation précise des revenus perçus par le contribuable à l'étranger, afin de pouvoir prévoir une planification fiscale. Généralement, il convient de prendre connaissance des conventions internationales et du droit national des autres pays concernés. Considérons, par exemple, le régime d'imposition des produits financiers qui varie particulièrement d'un pays à l'autre au sein même de l'Union européenne.

Même si l'application de l'impôt forfaitaire de 100 000 € ne permet pas d'appliquer le crédit d'impôt pour les impôts acquittés à l'étranger, il convient de souligner que, dès lors que la personne assujettie décide d'exclure du régime les revenus de certains États, elle pourra bénéficier d'un crédit pour les impôts payés à l'étranger qui y sont acquittés en se conformant aux exigences prévues à l'article 165 de la loi codifiée (Testo Unico) aux fins de se voir reconnaître leur déduction.

Il est donc évident que le choix des pays qui pourraient être exclus du régime doit être effectué avec attention et accompagné d'une réorganisation du patrimoine, y compris en transférant les *assets* vers des pays qui prévoient une imposition moindre sur les revenus générés.

### Exemptions et exonérations : surveillance fiscale, IVIE et IVAFE

Afin de « renforcer les activités de lutte contre les fraudes internationales qui ont lieu via transfert et/ou détention illégale à l'étranger d'activités sources de revenus », la législation fiscale italienne impose aux personnes physiques résidentes de se conformer à l'obligation de surveillance fiscale des activités et des investissements étrangers prévue à l'article 4 du D.Lgs. n° 167 du 28 juin 1990.

En particulier, l'obligation s'applique à toutes les activités susceptibles de générer un revenu imposable en Italie et détenues à l'étranger par le contribuable, y compris de façon indirecte, dont il est le titulaire direct ou effectif.

L'accès au régime d'incitation au sens de l'article 24-*bis* de la loi consolidée (Testo Unico) garantit au contribuable et aux membres de sa famille une exonération de certaines obligations. La norme serait

susceptible de permettre, de façon contestable, de masquer les évasions fiscales commises à l'étranger avant que la personne ne transfère son domicile fiscal en Italie.

Un autre avantage accordé au nouveau résident est caractérisé par l'exonération des obligations de s'acquitter des taxes dues au titre des actifs détenus à l'étranger, appelées IVAFE et IVIE<sup>9</sup>.

Les exonérations des obligations fiscales de surveillance et de paiement des IVIE et IVAFE sur les activités à l'étranger s'appliquent exclusivement aux périodes de validité de l'option et uniquement aux juridictions non exclues en vertu du mécanisme dudit « *cherry picking* ».

Compte tenu de l'exclusion du champ d'application du régime des plus-values provenant de la vente de participations « qualifiées » réalisées au cours des cinq premières années à compter du transfert, il ressort que l'exonération des obligations de surveillance ne s'applique pas aux investissements susmentionnés au cours de la période visée, ayant pour conséquence qu'aucun montant n'est dû au titre de l'IVAFAE.

## L'exemption des droits de succession et de donation

Il convient d'observer que l'exonération du paiement de l'impôt sur les successions et les donations en ce qui concerne les successions ouvertes en Italie et les transferts gratuits effectués en Italie sur les avoirs du nouveau résident existant en dehors du territoire italien présentent un intérêt certain, dans la perspective de la gestion des transmissions intergénérationnelles.

En Italie, il est courant d'appliquer un impôt dont le taux est progressif en fonction du degré de parenté entre les parties quant à la valeur de la succession ou de la structure de donation qui dépasse les limites fixées par la loi<sup>10</sup>. L'impôt est dû au titre des biens et des droits existant quel que soit le lieu si le donateur

ou le défunt était domicilié en Italie au moment de l'ouverture de la succession ou de la donation et dans la limite des actifs et des droits existant en Italie si le donateur ou le défunt n'étaient pas résidents.

L'article 1, co. 158, de la loi de finances pour 2017, par dérogation au régime ordinaire, prévoit concernant les successions ouvertes et les donations effectuées au cours des périodes d'imposition de validité de l'option prévue à l'article 24-*bis* DPR 917/1986, que l'impôt sur les successions et les donations est dû dans la limite des avoirs et des droits existant dans l'État au moment de la succession ou de la donation.

L'exemption apparaît donc comme une dérogation temporaire au principe de territorialité de l'impôt sur les successions et les donations et s'applique également aux membres de la famille auxquels le régime a été étendu.

Toutefois, la facilitation n'est valable que pour les pays inclus dans le champ d'application de l'impôt de substitution, ce qui a pour conséquence que les transferts à titre gratuit ou *mortis causa* ayant pour objet des avoirs et des droits existant dans des États ou territoires étrangers éventuellement exclus par le régime devront intégrer la base d'imposition relative à l'impôt sur les droits de succession et de donation, conformément aux règles ordinaires.

L'exemption prévue par l'Italie ne limite toutefois en aucune manière le pouvoir d'imposition de l'État dans lequel sont situés les actifs et les droits transférés. Dans cette hypothèse, il est nécessaire d'évaluer le régime d'imposition applicable aux donations et aux successions dans l'autre pays et de le confronter au régime italien, lequel est en réalité peu onéreux, notamment lorsqu'il est appliqué aux relations de parenté en ligne directe ou entre cousins.

## Présentation de la demande : dépôt facultatif d'une requête (*interpello preventivo*) ou déclaration de revenus

L'option peut être exercée suite au dépôt d'une demande de décision d'*interpello preventivo*, dite *interpello probatorio*, ou directement par le biais de la déclaration de revenus relative à la période d'imposition à partir de laquelle elle est censée prendre effet.

L'*interpello* a pour objet d'obtenir l'avis préalable de l'administration fiscale sur l'existence de conditions d'accès au régime relatives à la résidence à l'étranger du contribuable et des membres de sa famille, en cas d'extension du régime.

9. L'impôt sur la valeur des produits financiers, des comptes courants et des livrets épargne détenus à l'étranger (IVAFAE) est actuellement dû à hauteur de 2/000 pour les produits financiers et en mesure dix de 34,20 euros pour les comptes courants et livrets épargne détenus à l'étranger. L'IVIE est au contraire due à hauteur de 0,76 % de la valeur des immeubles détenus à l'étranger.

10. En particulier, l'impôt est dû :

- avec un taux de 4 % sur la valeur des actifs transférés dépassant la franchise de 1 000 000 €, lorsque le transfert a lieu entre ascendants et descendants;
- avec un taux de 6 % sur la valeur des actifs transférés dépassant la franchise de 100 000 €, lorsque le transfert a lieu entre frères et sœurs;
- avec un taux de 6 % sur la valeur des actifs transférés sans aucune franchise, lorsque le transfert a lieu entre parents du quatrième degré, ou assimilés comme tels en ligne collatérale jusqu'au troisième degré;
- à un taux de 8 % et sans franchise dans tous les autres cas.

La requête doit nécessairement contenir :

- les coordonnées personnelles de la personne qui a l'intention de transférer sa résidence ;
- les éléments permettant de conclure au statut de non-résident en Italie pendant au moins neuf périodes d'imposition sur les dix précédant le début de la validité de l'option, en complétant notamment la liste accompagnée de tous les éléments et de la documentation propres à répondre à la condition subjective requise ;
- l'État de la dernière résidence fiscale avant l'exercice de l'option de la *flat tax* ;
- les juridictions exclues de l'application de l'imposition de substitution conformément au mécanisme précité du *cherry picking*.

L'administration fiscale (*Agenzia delle Entrate*) dispose d'un délai de 120 jours pour répondre à la requête sur la seule base des éléments, documents et informations fournis par le demandeur, se réservant toutefois la possibilité de demander des compléments si les éléments initialement soumis sont jugés insuffisants pour fournir une réponse.

En cas d'absence de réponse au terme du délai susmentionné, conformément à la règle applicable (*silenzio-assenso*), l'avis est réputé conforme à la requête du demandeur, emportant les mêmes effets qu'un avis positif.

Il convient de noter que, conformément au caractère consultatif de l'avis émis, toute réponse négative n'interdit pas au contribuable de recourir au régime, s'il considère que toutes les exigences de l'article 24-*bis* de la loi consolidée (Testo Unico) sont satisfaites, pouvant alors en démontrer le bien-fondé devant une instance contentieuse en cas de contestation ultérieure des conditions d'accès au régime.

La saisine peut éventuellement avoir lieu par ailleurs en vue de l'extension du régime à un ou plusieurs membres de la famille, de même que dans l'hypothèse où il n'a pas fait usage de la faculté de présenter sa requête avant l'exercice de l'option.

En réalité, malgré la rédaction littérale de l'article 24-*bis*, alinéa 3, la requête préliminaire (*interpello preventivo*) n'est pas obligatoire. L'administration financière, par *Provvedimento del Direttore* (avis du Directeur) n° 47060 du 8 mars 2017 et dans la circulaire n° 17/E/2017, a précisé que l'option pourra, en effet, être exercée directement dans la déclaration, avec l'obligation d'indiquer les éléments nécessaires à la vérification des conditions d'accès au régime.

Il est manifeste que l'administration financière, lors de son contrôle, sera en mesure de procéder à l'évaluation

des conditions rapportées par les contribuables dans leur déclaration de revenus et de révoquer ou de ne pas tenir compte de l'application du régime en cause, emportant les conséquences nécessaires en termes de recouvrement d'impôt et de sanctions.

Même si nous ne disposons pas de données officielles, les demandes présentées à ce jour semblent toutes avoir fait l'objet de procédure d'*interpello*.

### **Le régime de l'impôt de substitution et les conventions contre les doubles impositions (CDI)**

Le rapport entre l'application du régime d'imposition forfaitaire réservé aux nouveaux résidents et les mesures prévues par les Conventions contre les doubles impositions forfaitaires réservées aux nouveaux résidents est particulièrement complexe. Il s'agit d'un élément important pour tous les nouveaux résidents intéressés par les avantages autorisés par traitement conventionnel, relativement aux revenus de source étrangère inclus dans l'option. Cela concerne la possibilité pour le demandeur, une fois l'option exercée, de pouvoir ou non bénéficier des Conventions contre la double imposition afin d'obtenir les limites conventionnelles dans l'État d'origine du revenu.

Sauf disposition contraire prévue par les Conventions applicables, les demandeurs qui exercent l'option prévue à l'article 24-*bis* du TUIR doivent être considérés comme résidents y compris à des fins conventionnelles, dès lors que l'intégralité de leurs revenus est frappée d'un impôt en Italie.

Ceux qui décident d'adhérer au nouveau régime seront donc soumis à la taxation ordinaire prévue pour les personnes physiques domiciliées en Italie en fonction de revenus de source italienne et pour ceux exclus du régime par choix ou par application de la loi, et devront s'acquitter du paiement d'un impôt substitutif sur les revenus de source étrangère.

Lorsque l'interprétation dépend de la Convention contre la double imposition d'un autre État, certains points demeurent objet de discussions et d'incertitudes.

Le régime préférentiel italien peut résulter contraire à l'article 4 de la Convention dès lors que le pays étranger ne reconnaît pas comme domicilié fiscalement (et, en conséquence, comme non soumis à l'application de l'accord), toute personne soumise à l'impôt étranger sur une base forfaitaire<sup>11</sup>.

11. Il est fait référence à toutes les conventions internationales qui prévoient des « *subject to tax conditions* » comme par exemple la Convention Italie-Suisse, où il est précisé à l'article 4, alinéa 5, que :



À la lumière de ce qui précède et des spécificités du régime préférentiel prévu par l'article 24-*bis*, le contribuable qui souhaite établir son domicile fiscal en Italie ne pourra pas se soustraire à l'analyse requise du traitement fiscal des revenus, tant du point de vue italien que de celui de l'État d'origine des revenus. En effet, là où de tels revenus ne devraient pas être couverts par des prévisions conventionnelles, le contribuable pourrait être soumis à une double imposition, l'imposition italienne sur une base forfaitaire et l'imposition étrangère. Dans cette hypothèse, l'avantage du régime des nouveaux domiciliés fiscalement se verrait réduit et il pourrait alors être préférable d'exclure les revenus correspondants, en ayant recours à la pratique du *cherry picking* et à l'assujettissement au régime ordinaire en Italie avec possibilité de demander un crédit d'impôt pour les taxes payées définitivement à l'étranger.

Ce régime – qui prévoit un régime d'imposition préférentiel pour les revenus de source étrangère et qui est réservé à des personnes qui transfèrent leur domicile fiscal en Italie – s'inscrit dans le cadre d'une série de mesures prises par le législateur italien afin d'attirer les contribuables à hauts revenus et forts potentiels pour renforcer la situation économique globale et contribuer à la croissance de zones moins peuplées de la péninsule italienne.

Outre l'impôt de substitution réservé aux personnes nouvellement domiciliées fiscalement en Italie, le législateur a en effet prévu un abattement de la base

imposable pour les travailleurs à fort potentiel et le personnel universitaire rapatrié. Ont également été introduites des mesures facilitant l'obtention de visa et/ou permis de séjour en faveur des demandeurs extracommunautaires qui entendent investir en Italie ainsi qu'un impôt favorable au taux de 7 % pour les personnes physiques percevant des pensions/retraites de source étrangère et qui transfèrent leur domicile fiscal dans l'une des villes du Mezzogiorno (Sicile, Calabre, Sardaigne, Campanie, Basilicate, Abruzzes, Molise et Pouilles), dont la population est inférieure à 20 000 habitants.

L'Italie devient de plus en plus attrayante pour les *High Net Worth Individuals* à la recherche de stabilité, dans un contexte difficile pour les pays européens suite au Brexit et aux diverses tensions frappant le bassin méditerranéen.

La nécessité de maintenir un lien avec l'État étranger d'origine – notamment pour le régime de faveur applicable aux revenus de source étrangère et aux retraites étrangères – permet, d'une part, de considérer les instruments offerts par le droit italien comme une invitation à revoir la gestion patrimoniale des clients en matière internationale et, d'autre part, de garantir un meilleur équilibre entre les objectifs de performance et l'organisation fiscale, sur la base d'une planification qui prend en compte les profils de tous les États impliqués dans ce processus.

---

«N'est pas considérée comme domiciliée... une personne physique qui n'est pas soumise aux impôts généralement perçus dans l'État signataire, duquel il serait domicilié selon les dispositions qui précèdent, pour tous les revenus généralement imposables selon la législation fiscale applicable dans cet État et provenant d'un autre État signataire».