

Norme & Tributi Fisco



**FARE PACE CON IL FISCO:
AL VIA IL CORSO DEL SOLE 24 ORE**
È un percorso di aggiornamento e in tre sessioni quello che Il Sole 24 Ore Formazione dedicherà alla pace fiscale

e ai suoi vari istituti a partire dal 17 maggio, affidandone la didattica a **Giacomo Manzana**.
Il calendario con tutti i corsi: formazione.ilsole24ore.com

Trasferimenti all'estero, nella delega l'assist contro la doppia imposizione

Fisco internazionale

Si potrebbe frazionare il periodo d'imposta, come avviene già in alcuni Paesi

La revisione della disciplina riguarderà le persone fisiche ma anche le società

A cura di
Federico Innocenti
Francesco Nobili

Il disegno di legge delega per la riforma fiscale, presentato dal Governo alla Camera il 23 marzo scorso (Ac 1038), prevede all'articolo 3 che il Governo intervenga, in linea con la migliore prassi internazionale e con le Convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare la doppia imposizione, con una revisione organica della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche.

Le regole generali

Per comprendere le modalità con le quali verrà esercitata la delega non si può quindi prescindere da un'analisi delle attuali disposizioni di diritto interno e convenzionale che disciplinano la fattispecie. Secondo l'articolo 2, comma 2 del Tuir, le persone fisiche si considerano fiscalmente residenti se, per la maggior parte del periodo di imposta, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno in Italia il domicilio o la residenza in base al Codice civile. È sufficien-

te che si verifichi anche solo una di queste condizioni per considerare la persona fisica fiscalmente residente in Italia.

Può peraltro accadere che una persona fisica, in applicazione delle rispettive norme interne, sia considerata fiscalmente residente sia in Italia sia in un altro Paese, con possibili effetti di doppia imposizione. Proprio per evitare, o quanto meno attenuare, il rischio della doppia residenza, le Convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte dall'Italia (in linea con le Convenzioni modello Ocse) prevedono (all'articolo 4) le cosiddette "tie breaker rules", secondo le quali – come regola generale – se una persona fisica è residente in entrambi gli Stati in applicazione delle normative interne occorre considerare, in ordine sequenziale, i seguenti ulteriori elementi:

- 1 l'abitazione permanente;
- 2 le relazioni personali ed economiche più strette (centro degli interessi vitali);
- 3 lo Stato in cui la persona soggiorna abitualmente;
- 4 la nazionalità.

Se la persona ha un'abitazione permanente, il centro degli interessi vitali, il luogo di soggiorno abituale e la nazionalità in entrambi gli Stati, le autorità competenti di questi ultimi risolveranno la questione di comune accordo. L'unico elemento oggettivo, come si può notare, è quello della nazionalità.

Criticità e accordi tra Paesi

Due convenzioni sottoscritte dall'Italia (quella con la Germania e quella con la Svizzera), che sono state oggetto di istanza di interpel-

lo, affrontano i possibili problemi derivanti dal trasferimento della residenza in corso d'anno. La normativa interna, infatti, prevede che, ai fini dell'individuazione della residenza, gli elementi sopra evidenziati (iscrizione all'Aire, domicilio, residenza civilistica) si debbano verificare per la maggior parte del periodo di imposta.

Così, ad esempio, se una persona trasferisce la residenza in Italia nel primo semestre è considerata fiscalmente residente in Italia per tutto l'anno, mentre se la trasferisce nel secondo semestre non è residente per tutto l'anno. Ciò può comportare effetti di doppia imposizione (o di doppia non imposizione) nel caso in cui il Paese di provenienza preveda che il trasferimento della residenza abbia effetto dal momento in cui si realizza (criterio puntuale).

I casi di Germania e Svizzera

Le convenzioni con Svizzera e Germania – che sono state oggetto di diverse recenti risposte a interpello (ad esempio n. 54, 73, 98, 126, 170, 173 e 255 del 2023) – disciplinano proprio questa fattispecie. In particolare, l'articolo 3 del Protocollo della Convenzione con la Germania e l'articolo 4, comma 4, della Convenzione con la Svizzera prevedono il frazionamento del periodo di imposta in funzione del trasferimento del domicilio (data peraltro non sempre facilmente individuabile), essendo in tal caso irrilevanti l'iscrizione all'Aire e il trasferimento della residenza civilistica.

In pratica, quindi, le Convenzioni in esame consentono di evitare che la persona fisica sia considerata fiscalmente residente, per un certo periodo dell'anno, sia in Italia sia in Germania (o Svizzera). Se, ad esempio, la persona trasferisce il domicilio in Italia nel primo semestre, sarà considerata residente in Germania (Svizzera) fino alla data di trasferimento del domicilio e in Italia a partire dalla stessa data (e non per tutto l'anno).

Questi sono alcuni degli aspetti che potranno essere presi in considerazione dal Governo in sede di revisione organica della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, tenendo in ogni caso presente che la stessa revisione non riguarderà solo le persone fisiche ma anche la residenza fiscale delle società, per le quali la normativa interna prevede una disciplina analoga a quella delle persone fisiche (nessun frazionamento del periodo d'imposta).

In base alle Convenzioni con Germania e Svizzera la residenza fiscale si sposta quando cambia il domicilio

Gli esempi risolti

LA SITUAZIONE

I criteri convenzionali

Un contribuente trasferisce la residenza fiscale dall'Italia alla Svizzera dal 1° giugno 2022, iscrivendosi all'Aire con decorrenza agosto 2022. Si chiede conferma che, indipendentemente dalla data di iscrizione all'Aire, possa essere considerato non residente in Italia a partire dal 1° giugno del 2022.

LA SOLUZIONE

Con la risposta 73/23 l'Agenzia conferma tale impostazione: fa correttamente prevalere – sulla normativa domestica – i criteri convenzionali (che per la determinazione della residenza fiscale non fanno riferimento all'iscrizione all'Aire e prevedono il frazionamento del periodo d'imposta in funzione del trasferimento del domicilio).

Le «tie breaker rules»

Un residente in Cina e dipendente di una società cinese, rientrato in Italia per un breve soggiorno nel 2020 e ivi rimasto per oltre 183 giorni a causa del blocco dei visti, può essere considerato residente in Cina per il 2020, anche alla luce delle linee guida Ocse sui trattati bilaterali nel periodo pandemico?

Con la risposta 99/23 l'Agenzia ha affermato che, pur con le restrizioni alla mobilità, il contribuente va considerato fiscalmente residente in Italia se per la maggior parte del periodo d'imposta vi ha avuto il domicilio. L'eventuale conflitto di residenza tra Italia e Cina va risolto con le «tie breaker rules».

I bonus frazionati

Un contribuente, che ha trasferito la propria residenza fiscale dall'Italia alla Svizzera nel luglio 2020, chiede chiarimenti in merito alle modalità di tassazione di un bonus percepito nel 2021 e relativo all'attività svolta nel 2020.

Con la risposta 126/23 l'Agenzia ha evidenziato che il trattato tra Italia e Svizzera prevede, per il trasferimento della residenza in corso d'anno, l'accertamento della residenza in base al criterio del frazionamento del periodo d'imposta: anche il bonus sarà tassato per quota parte in Italia e in Svizzera in base a tale criterio.

I redditi da lavoro dipendente

Un contribuente trasferito in Germania e iscritto all'Aire da agosto del 2021, assunto da una società tedesca da settembre del 2021, chiede se sia corretto assoggettare il reddito da lavoro dipendente percepito dalla società tedesca nel 2021 esclusivamente in Germania.

Con la risposta 170/23 l'Agenzia conferma la tassazione del reddito esclusiva in Germania: in base al trattato con l'Italia, il contribuente si considera residente in Germania da agosto 2021 (purché ci sia stato cambio di domicilio) e i redditi da lavoro dipendente vanno tassati solo nel Paese di residenza.