

# I conflitti di doppia residenza fiscale in caso di trasferimento in corso d'anno

Analisi della doppia residenza fiscale italo-svizzera alla luce dei chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria sul criterio del "frazionamento del periodo d'imposta"



**Simona Zangrandi**

Dottore commercialista e revisore contabile  
ODCEC Milano  
Studio Biscozzi Nobili Piazza di Milano



**Andrea Di Bartolomeo**

Dottore commercialista e revisore contabile  
ODCEC Milano  
Studio Biscozzi Nobili Piazza di Milano

*Nel mondo di oggi, sempre più globalizzato e dinamico, assume particolare importanza conoscere le condizioni che sottostanno ai criteri normativi utilizzati per determinare lo status di residente fiscale, condizioni che peraltro variano da Paese a Paese e che, non di rado, possono condurre a situazioni di doppia residenza fiscale (o di doppia non residenza), in ipotesi di trasferimento in corso d'anno. È in tale contesto che volge la Risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate del 18 gennaio, n. 73 del 2023 con la quale l'Amministrazione finanziaria italiana ha fornito gli opportuni chiarimenti in un caso di doppia residenza italo-svizzera. Tale intervento è di particolare interesse in quanto, dopo aver ripercorso i criteri di determinazione della residenza fiscale in Italia come da normativa interna, l'Agenzia delle Entrate precisa che le disposizioni convenzionali, che prevedono il criterio del "frazionamento del periodo d'imposta" (cd. "split year"), prevalgono sulla norma domestica, ivi compresa la presunzione di residenza in Italia per i soggetti trasferiti in Paesi rientranti nel D.M. del 4 maggio 1999, stabilita dall'art. 2-bis TUIR (come la Svizzera fino alla fine del 2023).*

Infatti, accade spesso che, per motivi di lavoro o familiari si muova la propria residenza dal Paese di origine verso altri Stati, con tutto ciò che ne consegue con riferimento agli obblighi e adempimenti di carattere fiscale in relazione ai redditi conseguiti e agli asset posseduti. Il Legislatore tributario italiano, in linea con i sistemi tributari più evoluti, ha dal canto suo individuato nella residenza<sup>[1]</sup> il termine di raffronto per collegare stabilmente un soggetto al nostro territorio e assoggettarlo al suo regime impositivo<sup>[2]</sup>.

Le condizioni che sottostanno all'acquisizione dello status di residente fiscale variano però da Paese a Paese, tant'è che non di rado taluno potrebbe risultare fiscalmente residente in più Stati ed essere, per la conseguenza, tassato più volte sul medesimo reddito; situazione già di per sé presente laddove sia lo Stato di residenza del percettore che lo Stato in cui il reddito è prodotto, in forza di norme interne, rivendicano entrambi il diritto ad esigere l'obbligazione tributaria.

## II. Il criterio impositivo della residenza nell'ordinamento italiano

La nozione di residenza fiscale assume rilevanza nel sistema tributario italiano, posto che l'ordinamento adotta, ai fini impositivi, un diverso sistema di tassazione a seconda che il soggetto

I. Premessa.....	542
II. Il criterio impositivo della residenza nell'ordinamento italiano .....	542
III. La nozione di residenza nell'ordinamento interno e internazionale .....	543
A. La nozione di residenza nel diritto interno.....	543
B. La nozione di residenza nel diritto internazionale.....	544
IV. Il trasferimento della residenza all'estero in corso d'anno .....	545
V. La Risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 73/2023....	545
VI. Conclusioni .....	546

### I. Premessa

Il processo di globalizzazione ha reso il mondo sempre più dinamico, attribuendo ai termini "scambio", "spostamento", "mobilitazione" e "integrazione" un ruolo centrale.

[1] MARIA CECILIA FREGNI, La residenza fiscale delle persone fisiche, in: Giurisprudenza Italiana 11/2009, p. 2564 ss.

[2] Il criterio di collegamento soggettivo della residenza, con la previsione della tassazione *worldwide* per i soggetti residenti e della tassazione alla fonte per i soggetti non residenti, risulta essere più confacente alla necessità di rispettare il principio di capacità contributiva, previsto anche dall'ordinamento italiano. Per un inquadramento generale sui criteri di collegamento utili all'esercizio della potestà impositiva nel diritto tributario internazionale, e senza pretesa di esaustività, cfr. ROBERTO BAGGIO, Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà impositiva, Milano 2009, *passim*; ALBERTO MARIA GAFFURI, La tassazione dei redditi d'impresa prodotti all'estero, Milano 2008, p. 322 ss.; PASQUALE PISTONE, Diritto tributario internazionale, Torino 2021, p. 5 ss.; VICTOR UCKMAR/GIUSEPPE CORASANITI/PAOLO DE CAPITANI DI VIMERCATE/CATERINA CORRADO OLIVA, Diritto tributario internazionale, Manuale, Padova 2012, p. 229 ss.; per brevi approfondimenti anche di matrice comparata, cfr. REUVEN AVI-YONAH/NICOLA SARTORI/OMRI MARIAN, Global Perspectives on Income Taxation Law, Oxford 2011, p. 149 ss.

sia residente o non residente in Italia. In particolare, se da un lato i redditi<sup>[3]</sup> del soggetto residente, siano essi prodotti in Italia o all'estero, sono tutti assoggettati a tassazione in Italia secondo il principio di tassazione mondiale del reddito (cd. *"worldwide income taxation"*), dall'altro i soggetti non residenti sono tenuti al versamento dell'imposta in Italia unicamente sui redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato italiano ai sensi dell'art. 23 TUIR (cd. *"principio della territorialità"* o *"source taxation"*).

Considerato che la maggior parte degli ordinamenti ha adottato una *"dual tax system"* come l'Italia, casi di doppia residenza e conseguentemente di doppia imposizione possono presentarsi qualora due Stati, in conformità alla propria legislazione interna, ritengano contemporaneamente residente nel proprio territorio il medesimo soggetto.

Fenomeni di doppia imposizione di tal fatta possono essere però superati, come si vedrà in seguito, con l'applicazione delle intese contro le doppie imposizioni stipulate fra i vari Stati, conformate al Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE).

### III. La nozione di residenza nell'ordinamento interno e internazionale

#### A. La nozione di residenza nel diritto interno

I criteri di determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche sono dettati dall'art. 2 TUIR secondo cui si considerano residenti nel territorio italiano, ai fini delle imposte sui redditi, le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte all'Anagrafe della Popolazione Residente (APR)<sup>[4]</sup> o hanno in Italia il centro degli affari e degli interessi<sup>[5]</sup> (cd. *"domicilio civilistico"*) o dimorano abitualmente in Italia<sup>[6]</sup>.

Secondo l'Amministrazione finanziaria i tre requisiti (iscrizione nell'APR, domicilio e residenza ai sensi del codice civile [c.c.]) sono tra loro alternativi e non concorrenti e la sussistenza anche di

uno solo di essi è sufficiente a far ritenere che un soggetto possa essere considerato fiscalmente residente in Italia<sup>[7]</sup>; viceversa, solo quando i tre presupposti della residenza sono contestualmente assenti nel periodo d'imposta di riferimento, tale persona può essere ritenuta fiscalmente non residente in Italia. Nel medesimo senso si è espressa costantemente nel tempo anche la Corte di Cassazione<sup>[8]</sup>, che in riferimento ai casi in cui il domicilio è determinante ai fini della definizione della residenza fiscale in Italia, attribuisce prevalenza ai legami personali in luogo di quelli economici<sup>[9]</sup> stante la necessità di esaminare tutti gli elementi fattuali rilevanti conformemente alla giurisprudenza europea<sup>[10]</sup>. Ciò vale ugualmente per la giurisprudenza di merito, che qualifica un soggetto come residente quando appartenente alla cd. APR<sup>[11]</sup> ovvero alternativamente quando domiciliato in Italia, secondo l'orientamento appena richiamato della Suprema Corte, per la maggior parte del periodo d'imposta di riferimento<sup>[12]</sup>.

Oltre ad individuare i criteri di collegamento con il territorio<sup>[13]</sup> in presenza dei quali il soggetto è considerato residente fiscalmente in Italia, il Legislatore italiano ha, altresì, individuato il limite temporale entro il quale l'iscrizione all'APR, il domicilio civilistico e la residenza civilistica devono sussistere.

Il requisito della maggior parte del periodo di imposta è verificato se il periodo di permanenza sia di almeno 183 giorni (184 negli anni bisestili)<sup>[14]</sup>, anche non consecutivi. Ai fini

[7] Cfr. Circolare n. 304/1997.

[8] A titolo esemplificativo, cfr. Cass., sez. trib., 13803/2001; Cass., sez. trib., 12259/2010; Cass., sez. trib., 14434/2010; più recentemente, Cass., sez. VI, n. 16634/2018; Cass., sez. trib., n. 21694/2020; Cass., sez. trib., n. 11620/2021; Cass., sez. VI, n. 1355/2022.

[9] Così, Cass., sez. trib., n. 12311/2016 con nota di ROBERTO BABORO, La variabilità della residenza delle persone fisiche alla luce delle ultime elaborazioni della Corte di Cassazione, in: Riv. Dott. Comm. 3/2016, p. 505 ss.

[10] PISTONE (nota 2), p. 111 ss., in particolare p. 112; sul punto si veda anche ANDREA RAVERA, La residenza fiscale in bilico fra interessi personali e patrimoniali, in: DPTI 2/2016, p. 761 ss.; LUCA VITALE, La vexata quaestio dell'individuazione del centro degli affari e degli interessi e l'onere della prova nei trasferimenti di residenza, in: DPT 1/II/2017, p. 278 ss.

[11] *Ex multis*, Corte di Giustizia Tributaria II grado, Torino, sez. II, n. 924/2022.

[12] *Ex multis*, Corte di Giustizia Tributaria II grado, Biella, sez. II, n. 38/2023.

[13] Tale riferimento indiretto ai criteri di collegamento con il territorio si ritrova anche nell'art. 4 par. 1 M-OCSE a sensi del quale: *"for the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof as well as a recognised pension fund of that State. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein"*.

[14] Per quanto riguarda le modalità concrete di calcolo, il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) ha specificato le regole per il conteggio dei 183 (o 184) giorni nella Circolare del 17 agosto 1996, n. 201. La Circolare ha recepito il criterio della *"presenza fisica"* espresso dal Consiglio dell'OCSE nella raccomandazione del 24 ottobre 1991 e successivamente codificato nel paragrafo 5 del Commentario all'art. 15 M-OCSE. In base a tale criterio, nel computo dei giorni utili alla determinazione del maggior periodo d'imposta devono essere compresi: (i) le frazioni di giorno; (ii) il giorno di arrivo; (iii) il giorno di partenza; (iv) i sabati e le domeniche (sempre che vengano trascorsi nello Stato in cui è svolta l'attività lavorativa); (v) i giorni festivi (alla medesima condizione di cui sopra); (vi) i giorni di ferie trascorsi nello stesso Stato in cui vi svolge l'attività lavorativa (prima, durante e dopo la cessazione dell'attività); (vii) i periodi di breve interruzione sempre all'interno dello Stato i cui le attività sono svolte; (viii) i congedi per malattia; (ix) i giorni trascorsi nel paese ove è svolta l'attività per decesso o malattia di un familiare, interruzione dovuta a scioperi o serrate, ritardi nelle consegne (cfr. Circolare del 17 agosto 1996, n. 201).

[3] L'art. 3 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) nel determinare i criteri per la determinazione della base imponibile, statuisce che *"l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato [...]"*.

[4] In presenza di iscrizione all'APR è preclusa ogni ulteriore indagine finalizzata all'accertamento della residenza dell'individuo: tale condizione, infatti, è un dato oggettivo, che dà luogo ad una presunzione assoluta e incontrovertibile. Di conseguenza, il cittadino italiano che trasferisce all'estero la propria residenza, qualora voglia far valere dinanzi all'Amministrazione finanziaria detto trasferimento, ha pertanto l'onere di richiedere la cancellazione all'APR e di iscriversi all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE). In tal caso, ricadrà sull'Amministrazione finanziaria l'onere della prova che il cittadino è comunque residente in Italia, poiché ha mantenuto la residenza o il domicilio in Italia (cfr. Circolare n. 304/E de 2 dicembre 1997 e uniformemente Cass. 17 luglio 1967, n. 1812; Cass. 24 marzo 1983, n. 2070, Cass. 5 febbraio 1985, n. 791).

[5] Ossia che hanno la residenza secondo il significato attribuito a tale termine dall'art. 43 c.c.

[6] Quanto al concetto di dimora abituale va tenuto presente che l'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza sono concordi nell'affermare che, affinché sussista il requisito dell'abitualità, non è necessaria né la continuità, né la definitività della dimora stessa. Pertanto, secondo l'Amministrazione finanziaria, la dimora rimane abituale anche quando una persona, pur lavorando o svolgendo altre attività al di fuori del territorio dello Stato, conserva nel territorio italiano l'abitazione nella quale ritorna quando possibile, mostrando l'intenzione di mantenersi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali (Circolare n. 304/1997 che cita Cass. 29 aprile 1975, n. 2561, Cass. SS.UU., 28 ottobre 1985, n. 5292 e Cass., 14 marzo 1986, n. 1738).

del conteggio dei giorni di permanenza in Italia o all'estero è necessario adottare il criterio dell'effettiva presenza fisica.

In mancanza di una disciplina espressa della decorrenza dell'acquisto o della perdita della residenza in corso d'anno, si deve ritenere, pertanto, che il contribuente che si trasferisca all'estero dopo aver maturato i requisiti per l'applicazione del "worldwide principle" continuerà ad essere assoggettato a tassazione in Italia anche per tutti gli eventuali redditi prodotti dal momento del trasferimento all'estero al momento di chiusura del periodo d'imposta[15].

Si osserva inoltre come, per normativa interna, esiste una presunzione di residenza fiscale in Italia per i cittadini italiani cancellati dall'APR ed emigrati in paradisi fiscali, ovvero in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con Decreto Ministeriale (D.M.) del 4 maggio 1999, "salvo prova contraria" (art. 2 comma 2-bis TUIR).

Spetta al contribuente in questo caso, anziché all'Amministrazione finanziaria, provare l'effettività del trasferimento e la conseguente avvenuta perdita della residenza fiscale in Italia[16].

Il soggetto passivo, nello specifico, deve dimostrare con prove concrete che egli abbia trasferito nell'altro Stato il centro dei propri interessi economici e, dunque, il proprio domicilio e anche la propria residenza intesi rispettivamente, in senso civilistico e dalla Cassazione, come *res iuris* e *res facti*[17].

In linea generale, il contribuente deve dimostrare il reale trasferimento nel Paese estero del "centro dei propri interessi morali e sociali". Nello specifico, in merito alla residenza, il soggetto deve dimostrare degli elementi di fatto (*res facti*), quali la sua reale permanenza[18] in un determinato luogo per "la maggior

parte del periodo d'imposta" e la volontà di stabilirsi in quel specifico posto[19].

Con tale disposizione il Legislatore italiano non ha voluto creare un ulteriore *status* di residenza fiscale bensì, attraverso l'introduzione di una presunzione legale relativa, ha diversamente ripartito l'onere probatorio fra le parti, ponendolo a carico dei contribuenti trasferiti, al fine di evitare che le risultanze di ordine meramente formale prevalgano sugli aspetti sostanziali.

Pertanto, anche a seguito della formale iscrizione all'Anagrafe Italiana Residenti all'Estero (AIRE), nei confronti di cittadini italiani trasferiti in Svizzera continua a sussistere una presunzione (relativa) di residenza fiscale in Italia per disposizione interna se il Paese di destinazione è inserito nella lista degli Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato di cui al D.M. del 4 maggio 1999 (i.e. la Svizzera).

È altresì vero che con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (n. 175 del 28 luglio 2023), del Decreto del 20 luglio 2023 del Ministero dell'Economia, è stata finalmente sancita l'eliminazione della Svizzera dalla *black list* delle persone fisiche di cui al D.M. del 4 maggio 1999, a decorrere dal 1° gennaio 2024.

### B. La nozione di residenza nel diritto internazionale

Anche in ambito convenzionale la residenza fiscale assume un ruolo centrale in quanto fondamentale per delimitare l'ambito di applicazione del M-OCSE. Quest'ultimo, tuttavia, non fornisce nessun contributo riguardo alla specificazione del concetto in esame: l'art. 4 M-OCSE, infatti, che affronta il tema, si limita ad operare un rinvio alla normativa interna di ciascuno Stato contraente, con l'ovvia conseguenza che possono sorgere problemi di doppia tassazione laddove una persona venga considerato fiscalmente residente in entrambi gli Stati coinvolti e dunque si generi un conflitto di residenza tra Stati.

Di talché, nello scenario in cui un soggetto passivo, sulla scorta delle normative interne, è considerato residente fiscale sia dall'Italia che da un altro Stato, con le conseguenze che ciascuno di essi fa discendere da tale *status*, la possibilità di superare l'impasse è affidata alle cd. "tie-breaker rules" (detti anche "criteri a cascata") di cui al secondo paragrafo dell'art. 4 M-OCSE.

Trattasi di regole in successione progressiva che, al fine di regolare e dirimere i casi di doppia residenza, fanno prevalere il criterio dell'abitazione permanente cui seguono, in ordine gerarchico, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale

[15] In senso conforme l'Agenzia delle Entrate che con la Risoluzione n. 471/2008, p. 5, ha affermato che: "ai fini della normativa italiana e, dunque, anche di quella convenzionale, che rinvia sul punto alle norme interne, non è possibile considerare un soggetto residente limitatamente ad una frazione dell'anno d'imposta".

[16] Come chiarito nel paragrafo 2 della Circolare del MEF del 24 giugno 1999, n. 140, la residenza fiscale è ritenuta, in via presuntiva, sussistente per coloro che siano anagraficamente emigrati in uno degli anzidetti Stati o territori senza dimostrare l'effettività della nuova residenza.

[17] Come sottolineato più volte in dottrina si assiste ad una distinzione tra *res iuris* del domicilio, in quanto finzione giuridica (poiché assente è la connessione con l'effettiva presenza fisica dell'individuo in quel luogo) e *res facti* rappresentata dalla nozione civilistica di residenza che consiste in una vera e propria situazione di fatto (ravvisabile nell'effettiva e concreta presenza del soggetto in un dato luogo). A tal proposito cfr. GIUSEPPE MELIS, Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi. Profili critici ed ipotesi ricostruttive, Roma 2008; ALBERTO MAGNANI, Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche, in Il fisco 30/2003, p. 4677 ss., p. 4680.

[18] Quando un soggetto abbia dimorato in più luoghi sia in Italia che all'estero, occorre non tanto individuare il luogo in cui ha dimorato prevalentemente, quanto sommare i periodi di permanenza in Italia e confrontarli con quelli di permanenza all'estero (Cassazione, Sezioni Unite, 28 dicembre 1985, n. 5292). Ad es., nel periodo d'imposta, una persona ha stabilito la propria dimora abituale per sei mesi in Italia, per due mesi in Germania e per quattro mesi nel Regno Unito, la sua dimora in Italia non prevale sulla dimora all'estero anche se, in termini relativi, l'Italia è - dei tre Paesi - quello dove ha dimorato di più.

[19] Per quest'ultimo aspetto ci si affida, in sede probatoria, ad alcuni indici estrinseci, come i comportamenti del soggetto e le sue abitudini di vita. Tuttavia, l'aspetto probatorio essenziale è la dimostrazione del trasferimento del proprio domicilio, poiché si tratta di una situazione unicamente giuridica che si caratterizza dalla volontà, dunque dall'intenzione del soggetto di costituire e mantenere in quel luogo il centro principale delle proprie relazioni familiari, sociali ed economiche. La Cass., sez. I, 22 maggio 1963, n. 1342, sostanzialmente conforme a Cass., 7 agosto 1957, n. 3330; Cass., 12 febbraio 1973, n. 435; Cass., 5 maggio 1980, n. 2963 (cfr. confusamente, Cass., 15 giugno 2010, n. 14434).

e la nazionalità del contribuente; in via ultima un eventuale accordo tra le autorità competenti dei due Paesi contraenti.

Tali criteri trovano applicazione secondo l'ordine in cui sono elencati che rappresenta, quindi, un vero e proprio ordine gerarchico, con la conseguenza che la ricerca terminerà e sarà, dunque, definito lo Stato di residenza fiscale del soggetto passivo non appena uno dei *test* avrà esito positivo.

#### IV. Il trasferimento della residenza all'estero in corso d'anno

In ambito internazionale il Commentario al par. 2 dell'art. 4 del M-OCSE prevede che le suestipite *tie-breaker rules* si applichino anche al fine di dirimere le situazioni in cui, in ragione di un trasferimento in corso d'anno, si generi una sovrapposizione di residenza fiscale limitata a una parte del periodo d'imposta. In pratica, tra le possibili soluzioni alle ipotesi di doppia residenza fiscale, è ammessa la possibilità di frazionare il periodo d'imposta (cd. "*split year*") di un soggetto che si sia trasferito dopo aver già maturato i requisiti per la qualifica di residente fiscale in uno Stato contraente (ma in tempo per acquistare la residenza fiscale anche dell'altro Stato).

Tale possibilità assume particolare rilievo nella prospettiva italiana, poiché il nostro ordinamento, come già osservato, conosce un unico regime impositivo per l'intero periodo d'imposta.

Tuttavia, l'Amministrazione fiscale italiana, pur riconoscendo il principio convenzionale del frazionamento del periodo d'imposta (tantoché lo stesso è stato già "recepito" dall'ordinamento italiano in alcune convenzioni contro le doppie imposizioni [CDI] stipulate dall'Italia[20]), non ammette che lo stesso sia utilizzato in via analogico-interpretativa per risolvere situazioni di doppia residenza fiscale, in quanto ritiene che estendendone l'applicazione ad ipotesi disciplinate da CDI diverse da quelle in cui è espressamente richiamato, si violerebbero il principio di sovranità dei singoli Stati e il principio pattizio che sono alla base del sistema di CDI prefigurato dal M-OCSE.

Pertanto, in assenza di pattuizioni convenzionali che prevedono, espressamente, la possibilità di frazionare il periodo di imposta (come nel caso delle CDI con Svizzera e Germania)[21], secondo l'Agenzia delle Entrate, in forza dell'art. 2 TUIR, gli eventuali casi di doppia imposizione determinati da un periodo di doppia residenza possono essere risolti esclusivamente applicando le disposizioni convenzionali[22], nonché quelle interne che disciplinano il credito d'imposta (cfr. art. 165 TUIR).

#### V. La Risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 73/2023

Con la Risposta all'istanza di interpello n. 73, pubblicata in data 18 gennaio 2023, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sull'ipotesi di trasferimento in Svizzera in corso d'anno da parte di un soggetto residente in Italia.

[20] Tale principio, ad oggi risulta recepito solo nelle CDI con la Svizzera (cfr. art. 4 par. 4) e con la Germania (cfr. Protocollo alla CDI).

[21] Cfr. la Risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 471/2008, p. 6.

[22] Cfr., *supra*, cap. III.B.

L'istante, in possesso di doppia cittadinanza (svizzera ed italiana) ha trasferito il proprio domicilio in Svizzera a far data dal 1° giugno, con iscrizione all'AIRE dall'agosto del medesimo anno.

L'istante ha chiesto quindi, di chiarire se, in applicazione della CDI siglata tra l'Italia e la Svizzera, quale tra le due date – quella in cui è avvenuto il suo definitivo trasferimento, ovvero il mese di giugno o quello coincidente con la data di iscrizione all'AIRE e, dunque, il mese di agosto – assuma rilievo ai fini della decorrenza della residenza fiscale in Svizzera.

La richiesta di chiarimenti muove dal presupposto per il quale, nell'eventualità in cui il trasferimento si fosse perfezionato in agosto con l'iscrizione all'AIRE, il contribuente sarebbe stato assoggettato (i) ai sensi dell'art. 2 TUIR, all'imposizione italiana per tutto il periodo di imposta e (ii) contestualmente, nel periodo dal 1° giugno al 31 dicembre, anche all'imposizione svizzera atteso che, in base alla normativa interna svizzera, il cd. assoggettamento illimitato a imposizione decorre "*dal giorno in cui è dato il domicilio o la dimora fiscale svizzera*" (art. 8 cpv. 1 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11)[23]. Il soggetto in questione avrebbe, quindi, per il periodo dal 1° giugno al 31 dicembre, una doppia residenza e potrebbe essere soggetto ad un'ipotetica doppia imposizione su base *worldwide*.

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver illustrato i criteri di determinazione della residenza fiscale secondo normativa interna ha affermato che la normativa interna deve essere coordinata con le disposizioni pattuite nella CDI tra Italia e Svizzera, che all'art. 4 par. 2 fissa criteri specifici per dirimere i conflitti di residenza tra gli Stati contraenti (cd. "*tie-breaker rules*") prevedendo, per la soluzione dei fenomeni di doppia residenza fiscale, il frazionamento del periodo d'imposta (cd. "*split year*"; art. 4 par. 4)[24].

L'art. 4 par. 4 CDI tra Italia e Svizzera prevede espressamente che la persona fisica che abbia trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente "*cessa di essere assoggettata nel primo Stato contraente alle imposte per le quali il domicilio è determinante non appena trascorso il giorno del trasferimento*".

Con riferimento all'Italia tale disposizione convenzionale, in sostanza, deroga al principio di diritto interno previsto dall'art. 2 TUIR secondo cui, una volta integrata la residenza

[23] Dal lato svizzero, la residenza fiscale viene di norma acquisita a seguito del rilascio del permesso di dimora (cd. "permesso B"), che è quello che viene concesso al cittadino straniero che intende stabilirsi in Svizzera per esercitare un'attività lucrativa – dipendente o indipendente –, ma anche semplicemente per soggiornare senza esercitare un'attività lucrativa in Svizzera, come ad es. persone che dispongono di una rendita o grandi patrimoni, i pensionati o gli artisti/sportivi internazionali. L'ottenimento del permesso di dimora è, pertanto, l'elemento formale che fa scattare la residenza fiscale in Svizzera e, dunque, l'assoggettamento illimitato alle imposte in Svizzera.

[24] Detta norma prevede, infatti, che "*la persona fisica che ha trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro Stato contraente cessa di essere assoggettata nel primo Stato contraente alle imposte per le quali il domicilio è determinante non appena trascorso il giorno del trasferimento del domicilio. L'assoggettamento alle imposte per le quali il domicilio è determinante inizia nell'altro Stato a decorrere dalla stessa data*".

secondo i principi visti sopra, il soggetto sconterebbe l'imposizione durante tutto il periodo di imposta, senza alcuna rilevanza del periodo dell'anno in cui è mancato il collegamento con lo Stato Italia.

Ma c'è di più, in quanto per l'Agenzia delle Entrate la normativa convenzionale prevale anche sulla presunzione di residenza di cui all'art. 2-bis TUIR.

Infine, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per il frazionamento del periodo di imposta prevale il giorno del trasferimento del domicilio (inteso ai sensi dell'art. 43 c.c.) dall'Italia alla Svizzera, a nulla rilevando la data di iscrizione del contribuente all'AIRE, in quanto tale aspetto, avendo validità ai fini della normativa interna, non ha alcun effetto sull'applicazione delle disposizioni contenute nella CDI tra i due Stati, ragione per cui l'Italia potrà far valere la sua pretesa impositiva sino al giorno in cui ha efficacia il trasferimento del suo domicilio e la Svizzera a decorrere dal giorno successivo.

### VI. Conclusioni

Con tale pronuncia, quindi, l'Agenzia delle Entrate conferma inevitabilmente una presa d'atto dell'elemento della prevalenza delle disposizioni convenzionali sulla normativa interna in tema di determinazione di residenza estera, seppur già indirettamente riscontrabile in altri documenti di prassi[25] oltre che nella formulazione di alcune leggi[26].

Si osserva inoltre che nella risposta non è stato chiarito se, nel caso in cui il trasferimento dall'Italia alla Svizzera si perfezionasse prima del decorso dei 183 giorni (ad es. il 31 marzo), (i) debba operare il meccanismo dello *split* esattamente come sopra (e quindi il contribuente sia soggetto ad imposizione su base *worldwide* in Italia per il periodo dal 1° gennaio al 31 marzo e in Svizzera per il periodo dal 1° aprile al 31 dicembre, oppure (ii) si verifichi un'ipotesi di doppia non residenza con riferimento al periodo dal 1° gennaio al 31 marzo (visto che per la Svizzera il cd. assoggettamento illimitato decorre "dal giorno in cui è dato il domicilio o la dimora fiscale svizzera").

Tuttavia, l'art. 169 TUIR stabilisce che "le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione", di talché l'Italia non avrebbe titolo di invocare il meccanismo dello *split year* (previsto da una disposizione convenzionale) per tassare un soggetto fiscalmente non residente in Italia secondo la normativa interna (se non su redditi prodotti in Italia), in quanto gli accordi convenzionali non dovrebbero mai ampliare la potestà impositiva, ma soltanto limitarla.

Da ultimo si segnala che la risposta a interpello in esame, come anche altre intervenute recentemente in materia[27],

confermerebbe che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisce, tuttavia, una questione di fatto che non può essere oggetto di istanza di interpello la quale, invece, concerne i soli criteri di applicazione della disciplina convenzionale sul frazionamento del periodo d'imposta ai fini dell'individuazione della residenza fiscale.

[25] In tal senso si veda la Risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 25/2018.

[26] Si pensi ad es. all'estensione delle disposizioni per i "rimpatriati" a tutti i soggetti che anche non essendo iscritti all'AIRE, potevano vantare una residenza fiscale estera ai sensi della CDI applicabile.

[27] A titolo esemplificativo, si vedano le Risposte n. 370/2023, n. 173/2023; n. 98/2023; n. 50/2023, n. 54/2023 e n. 270/2019.