



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 03 dicembre 2008

OGGETTO: *Istanza di interpello - ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.
Persone fisiche - Disciplina dell'acquisto o della perdita della
residenza in caso di trasferimento in corso d'anno - Art. 2,
comma 2, TUIR.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 2, comma 2, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), è stato esposto il seguente

QUESITO

Nel corso del 2002, TIZIO cittadino svedese, si è trasferito in Italia per svolgere la propria attività lavorativa.

TIZIO, infatti, aveva concluso un contratto di lavoro dipendente con la filiale italiana della società ALFA, efficace a partire dal 19 agosto 2002. Subito dopo il trasferimento, l'istante si è iscritto, unitamente alla propria famiglia, all'anagrafe della popolazione residente di

Il 31 luglio 2007 il contratto con la società italiana è terminato e, a partire dal 1° agosto 2007, l'istante ha iniziato a lavorare per la filiale svedese del gruppo ALFA. Di conseguenza, il 10 luglio 2007 TIZIO si è cancellato dall'anagrafe italiana e, in data 12 luglio, si è nuovamente trasferito in Svezia insieme alla sua famiglia. In vista del trasferimento, l'istante ha liberato l'appartamento in cui viveva a ..., inviando una formale disdetta del relativo

contratto di locazione con lettera datata 26 aprile 2007 e avente efficacia a partire dal 30 luglio 2007.

A seguito del rimpatrio, l'amministrazione finanziaria svedese ha rilasciato a TIZIO un certificato che ne attesta la residenza fiscale in Svezia a partire dal 13 luglio 2007.

Con la presente istanza, TIZIO chiede se, in base al combinato disposto dell'articolo 4, paragrafi 1 e 2 della Convenzione tra Italia e Svezia – firmata a Roma il 6 marzo 1980 e ratificata con legge n. 439 del 4 giugno 1982 (in seguito: la *Convenzione*) – e dell'articolo 2, comma 2, del TUIR, egli debba essere considerato fiscalmente residente in Italia anche nel periodo 13 luglio-31 dicembre 2007 e, di conseguenza, se siano soggetti a tassazione in Italia i redditi di lavoro dipendente percepiti nel medesimo periodo quale corrispettivo dell'attività lavorativa prestata in Svezia.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In via preliminare, l'istante rileva che la soluzione del secondo quesito (luogo di tassazione dei redditi di lavoro dipendente percepiti nel periodo 13 luglio-31 dicembre 2007) dipende strettamente dalla soluzione del primo (luogo di residenza fiscale nel periodo 13 luglio-31 dicembre 2007), in quanto l'articolo 15, paragrafo 1, della *Convenzione* prevede che i redditi derivanti da lavoro dipendente e le altre remunerazioni analoghe percepite da un residente di uno Stato contraente, in relazione ad attività quivi svolte, sono tassabili solo nello Stato di residenza; al contrario, se il Paese in cui è svolta l'attività di lavoro è diverso da quello di residenza, i redditi percepiti sono tassabili in entrambi gli Stati (potestà impositiva concorrente).

TIZIO rileva che la normativa italiana non contiene una norma "procedurale" che regoli i casi di acquisto o di perdita della residenza in corso

d'anno e che queste indicazioni non possono essere ricavate nemmeno dalla prassi dell'amministrazione finanziaria.

Per ovviare alle incertezze derivanti dall'assenza di indicazioni normative sui trasferimenti in corso d'anno, l'istante ritiene che il sistema tributario italiano “*possa recepire il principio del frazionamento del periodo d'imposta nel caso di trasferimenti in corso d'anno*”, ammesso dalla normativa convenzionale – e, in particolare, dal Commentario OCSE – e utilizzato in alcune Convenzioni stipulate dall'Italia.

Al riguardo, viene evidenziato che le disposizioni convenzionali fanno rinvio a quelle nazionali per la definizione della nozione di “soggetto residente” (cfr, articolo 4, paragrafo 1, della *Convenzione*), ma non per la risoluzione delle ipotesi di doppia residenza.

Queste ultime, infatti, vanno risolte applicando le cd. *tie breaker rules* (articolo 4, paragrafo 2, *Convenzione*), che impongono di considerare, nell'ordine, la disponibilità di un'abitazione permanente, il centro degli interessi vitali, il luogo di soggiorno abituale, la nazionalità.

Il Commentario OCSE a questa disposizione chiarisce, al paragrafo 2.10, che le *tie breaker rules* possono applicarsi non solo all'intero periodo di imposta, ma anche alle frazioni del medesimo in cui si verifica la doppia residenza.

Applicando le indicazioni dell'OCSE e suddividendo il 2007 in due sottoperiodi, ai quali le *tie breaker rules* andrebbero applicate in maniera distinta, TIZIO dovrebbe considerarsi soggetto fiscalmente residente in Italia solo fino al 12 luglio 2007. Di conseguenza, i redditi di lavoro dipendente percepiti dal 13 luglio al 31 dicembre 2007 dovrebbero essere tassati esclusivamente in Svezia, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, della citata *Convenzione*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con l'istanza in esame si chiede, in sostanza, se, in base al combinato disposto dell'articolo 4 della *Convenzione* e dell'articolo 2, comma 2, del TUIR, il soggetto che trasferisca la residenza all'estero nella seconda metà dell'anno perda lo *status* di soggetto residente a partire dal momento in cui acquista quello di soggetto residente nello Stato di destinazione, ovvero se lo *status* di soggetto residente in Italia permanga fino alla fine dell'anno solare.

Al riguardo, occorre preliminarmente evidenziare che l'accertamento dei requisiti per la qualificazione dei soggetti "fiscalmente residenti" in Italia è questione di mero fatto (si veda anche la circolare 2 dicembre 1997, n. 304), che può essere risolta dall'amministrazione finanziaria solo in sede di accertamento e non di interpello interpretativo.

In questa sede, pertanto, non è possibile indicare lo Stato (o gli Stati) in cui l'istante deve essere considerato fiscalmente residente nel periodo d'imposta 2007, ma ci si limita a fornire alcune indicazioni circa gli aspetti giuridici generali della questione.

Come correttamente evidenziato dal contribuente, per individuare la nozione di residenza valida ai fini della normativa convenzionale occorre, in ogni caso, far riferimento alla legislazione interna degli Stati contraenti.

L'articolo 2, comma 2, del TUIR prevede che: “[a]i fini delle imposte sul reddito 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”.

In base alla normativa italiana vigente, pertanto, l'attribuzione dello *status* di soggetto residente consegue alla verifica della sussistenza di uno dei requisiti di collegamento previsti dal citato articolo 2, comma 2, del TUIR (iscrizione nelle anagrafi tributarie, residenza, domicilio).

Pur ammettendo tre diversi criteri di collegamento, tra loro alternativi, questa disposizione collega invariabilmente l'attribuzione della residenza fiscale ad una valutazione della situazione del soggetto riferibile all'intero anno d'imposta.

Ne consegue 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.

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 al momento di chiusura del periodo d'imposta.

Gli eventuali problemi di doppia residenza che si dovessero creare in caso di espatrio in corso d'anno possono essere risolti solo su base bilaterale, applicando le disposizioni convenzionali ricordate dal contribuente.

Di conseguenza, qualora le indicazioni contenute nell'articolo 4, paragrafo 2, della Convenzione non aiutino a risolvere il problema della doppia residenza, all'eventuale doppia imposizione si darà rimedio applicando le disposizioni convenzionali e interne che disciplinano il credito d'imposta (art. 23 Convenzione e 165 TUIR).

In ogni caso, contrariamente a quanto ipotizzato dall'istante, alla fattispecie in esame non è applicabile il paragrafo 10 del Commentario OCSE all'articolo 4, paragrafo 2, del Modello di Convenzione, in base al quale gli Stati possono prevedere, nelle singole Convenzioni bilaterali, il frazionamento del periodo d'imposta.

Al riguardo, occorre rilevare che la soluzione delle ipotesi di doppia residenza mediante il "*frazionamento del periodo d'imposta nel caso di trasferimenti in corso d'anno*" è una eventualità ben presente al legislatore

italiano, che l'ha contemplata in alcune Convenzioni bilaterali e, in particolare, nella Convenzione con la Svizzera (cfr. articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione tra Italia e Confederazione svizzera, firmata a Roma il 9 marzo 1976, e ratificata con legge 23 dicembre 1978, n. 943) e con la Germania (cfr. il punto 3 del Protocollo alla Convenzione tra Italia e Repubblica federale di Germania, firmata a Bonn il 18 ottobre 1989, e ratificata con legge 24 novembre 1992, n. 459).

Nella Convenzione Italia-Svezia, invece, manca qualsiasi riferimento alla regola del frazionamento del periodo d'imposta.

L'esistenza di norme convenzionali espresse che disciplinano i casi in cui è possibile ricorrere al frazionamento del periodo d'imposta per risolvere situazioni di doppia residenza esclude in radice la possibilità di applicare questo principio in via analogico-interpretativa: poiché il principio è stato già "recepito" dall'ordinamento italiano, estenderne l'applicazione ad ipotesi disciplinate da Convenzioni diverse da quelle in cui è espressamente richiamato violerebbe il principio di sovranità dei singoli Stati e il principio pattizio che sono alla base del sistema di Convenzioni bilaterali prefigurato dal Modello OCSE.

D'altro lato, quand'anche la Convenzione Italia-Svezia avesse previsto il frazionamento del periodo d'imposta, questa regola non avrebbe potuto essere applicata nel senso prospettato dal contribuente.

Come già evidenziato, infatti, il Commentario OCSE ammette il frazionamento del periodo d'imposta ai soli fini dell'articolo 4, paragrafo 2, del Modello di Convenzione e, dunque, come ulteriore ipotesi di "*tie breaker rule*".

La regola del frazionamento, al contrario, non è menzionata nella sezione del Commentario che si riferisce all'articolo 4, paragrafo 1, del Modello di Convenzione e, pertanto, non incide sulla definizione convenzionale di soggetto residente, né può integrare la definizione domestica cui il medesimo paragrafo 1 fa rinvio.

Ne consegue che, contrariamente a quanto ipotizzato dall'istante, l'articolo 2, comma 2, del TUIR, nella versione vigente, non può essere

interpretato nel senso di ammettere l'applicazione della regola del frazionamento del periodo d'imposta.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

3 dicembre 2008

Persone Fisiche - Disciplina dell'acquisto o della perdita della residenza in caso di trasferimento in corso d'anno - Risoluzione n°471/ E del 03/12/08

Il caso sottoposto alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso riguarda un cittadino svedese, che si è trasferito in Italia per svolgere la propria attività lavorativa; ma potrebbe trattarsi ugualmente di un cittadino francese nelle stesse condizioni.

D'altronde come affermato dalla Direzione Centrale se si escludono alcune convenzioni bilaterali (Italia - Svizzera; Italia - Germania) le altre seguono sostanzialmente tutte lo stesso Modello OCSE.

In sostanza che cosa sostiene la Direzione Centrale con questa risposta ad una istanza di interpello?

Sostiene a mio parere, correttamente, la tesi che l'attribuzione della residenza fiscale è riferibile all'intero anno d'imposta e che non è possibile considerare un soggetto residente limitatamente ad una frazione dell'anno d'imposta.

Quindi in assenza di una disciplina espressa (vedi convenzione Italia - Svizzera o Italia - Germania) della decorrenza dell'acquisto o della perdita della residenza in corso d'anno, il contribuente continuerà ad essere assoggettato a tassazione in Italia anche per quei redditi prodotti dal momento del trasferimento al momento di chiusura del periodo d'imposta, oltre che per tutti gli eventuali altri redditi prodotti all'estero (Worldwide Principle) una volta che ha maturato i requisiti per l'applicazione di tale principio (articolo 2, comma 2 del TUIR e articolo 4, paragrafo 1 e 2 delle Convenzioni).