

Trasferimento dall'estero con residenza fiscale "immediata"

Alcune Convenzioni contro le doppie imposizioni ammettono il "frazionamento" del periodo d'imposta

/ Massimo NEGRO

Ai fini delle imposte sui redditi, l'[art. 2](#) comma 2 del TUIR considera **residenti** in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta:

- sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente;
- ovvero hanno la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'[art. 43](#) comma 2 c.c., cioè vi dimorano abitualmente;
- ovvero hanno il domicilio nel territorio dello Stato ai sensi dell'[art. 43](#) comma 1 c.c., inteso come il luogo in cui una persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi, facendo riferimento alla generalità dei rapporti, compresi quelli di carattere familiare, sociale e morale (*cf.* ris. Agenzia delle Entrate n. [351/2008](#)).

Le tre condizioni sopra richiamate sono tra loro **alternative**; è pertanto sufficiente il verificarsi di una sola di esse affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia, sempreché la prevista situazione si protragga per un periodo pari ad almeno 183 giorni, anche non continuativi, se l'anno è di 365 giorni, ovvero almeno 184 giorni per gli anni bisestili.

Le ipotesi di acquisto o perdita della **residenza in corso d'anno** non sono quindi espressamente regolate dalla normativa italiana "interna", ma è necessario fare riferimento alle regole fissate dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni eventualmente stipulate dall'Italia con lo Stato estero coinvolto.

Alcune di queste Convenzioni, infatti, contemplano il **frazionamento** del periodo d'imposta, ove il trasferimento della residenza avvenga in corso d'anno. Si tratta, in particolare, della Convenzione con:

- la Svizzera (art. 4 comma 4 della Convenzione ratificata con la L. n. [943/1978](#));
- la Germania (punto 3 del protocollo alla Convenzione ratificata con la L. n. [459/1992](#)).

L'[art. 4](#) comma 4 della suddetta [Convenzione Italia-Svizzera](#) stabilisce 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".

Come evidenziato dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. [471/2008](#), tale disposizione disciplina "la soluzione delle ipotesi di doppia residenza mediante il «frazionamento del periodo d'imposta nel caso di tra-

sferimenti in corso d'anno», in **deroga** alla regola generale interna che "collega invariabilmente l'attribuzione della residenza fiscale ad una valutazione della situazione del soggetto riferibile all'intero anno d'imposta" e che non consente quindi di "considerare un soggetto residente limitatamente ad una frazione dell'anno d'imposta".

Previsioni non estensibili analogicamente

Il frazionamento del periodo d'imposta non è però previsto da tutte le Convenzioni e **non può essere esteso** analogicamente alle Convenzioni che non lo prevedono. Come evidenziato dalla suddetta risoluzione n. [471/2008](#), poiché tale 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](#)".

A maggior ragione, il frazionamento del periodo d'imposta non è applicabile ove **non esista** una Convenzione contro le doppie imposizioni, in quanto la questione della residenza fiscale rimane disciplinata dall'[art. 2](#) del TUIR, che richiede il possesso del requisito qualificante per "la maggior parte del periodo d'imposta", determinando lo status di soggetto residente per l'intero anno d'imposta.

Considerando quindi un cittadino di nazionalità italiana, residente in Svizzera da anni dove svolgeva l'attività di lavoratore dipendente, ma che ad **ottobre 2017** si è ritrasferito in Italia per cambio di lavoro, tenendo altresì conto delle disposizioni dell'[art. 15](#) della Convenzione Italia-Svizzera in relazione alla tassazione dei redditi di lavoro dipendente, si avrà che:

- a decorrere dal ritrasferimento in Italia si acquisisce la **residenza fiscale** in Italia, ancorché la residenza in Italia nel 2017 non riguardi la maggior parte del periodo d'imposta;
- parallelamente, a decorrere dal ritrasferimento in Italia si perde la residenza fiscale in Svizzera;
- il **reddito di lavoro dipendente** derivante dall'attività svolta nel 2017 in Svizzera, nel periodo in cui si era fiscalmente residenti in Svizzera, è tassato solo in Svizzera;
- il reddito di lavoro dipendente derivante dall'attività svolta nel 2017 in Italia, nel periodo in cui si diventa fiscalmente residenti in Italia (con perdita della residenza fiscale in Svizzera), è tassato solo in Italia.