

Il concetto di residenza fiscale: Svizzera e Italia a confronto

Brevi note comparatistiche in ottica di un trasferimento di residenza



Marco Calcagno

Tax Advisor, Tavecchio & Partners, Lugano



Giorgio Infranca

Tax Litigation Lawyer, Tavecchio Caldara & Associati, Milano

È sempre esistito un significativo flusso di trasferimenti della residenza delle persone fisiche tra l'Italia e la Svizzera. Sebbene, in termini quantitativi, sia la Svizzera a registrare maggiori ingressi di cittadini italiani nel proprio Paese rispetto al caso opposto, ultimamente, nella prassi professionale, si sta registrando una discreta inversione di tendenza, anche in virtù delle nuove normative fiscali emanate dal Legislatore italiano con l'obiettivo di attrarre nuovi contribuenti. Nel presente contributo si offre, quindi, un quadro di confronto tra Svizzera e Italia sul tema della residenza fiscale proprio nell'ottica di chi intende effettuare un trasferimento da un Paese all'altro, dando conto delle peculiarità previste all'interno delle normative domestiche dei due Paesi e dei trattati internazionali tra gli stessi sottoscritti.

I. Introduzione.....	271
II. Il concetto di residenza fiscale nel diritto svizzero e nel diritto italiano.....	271
III. L'onere probatorio in capo al contribuente che intende far valere il cambio di residenza dall'Italia alla Svizzera e viceversa.....	273
IV. Lo "split year".....	274

I. Introduzione

La conoscenza della normativa svizzera, italiana e convenzionale in materia di residenza fiscale è essenziale per chi intenda effettuare un trasferimento da un Paese all'altro.

Con il presente contributo, dopo una breve disamina dei concetti di residenza fiscale secondo l'ordinamento svizzero e quello italiano, ci si soffermerà, in particolare, su due specifici aspetti da tenere in considerazione prima di programmare il trasferimento ovvero (i) l'onere probatorio richiesto al contribuente da ciascuno dei due Paesi ai fini della non contestabilità del cambio di residenza attuato e (ii) le modalità di tassazione dei redditi prodotti in caso di trasferimento in corso d'anno (cd. *split year*).

Si precisa fin da subito che il tema del cd. *split year*, caratteristico della Convenzione contro le doppie imposizioni (CDI) stipulata tra Italia e Svizzera (CDI CH-ITA; RS 0.672.945.41), è argomento da maneggiare con estrema cura, anche perché a seconda di come lo si intende, vi può essere il rischio che il contribuente sia assoggettato a doppia imposizione.

II. Il concetto di residenza fiscale nel diritto svizzero e nel diritto italiano

Prima di entrare nel dettaglio sugli aspetti indicati nel capitolo introduttivo, pare utile offrire una breve panoramica del concetto di residenza fiscale nel diritto svizzero e in quello italiano.

In Svizzera, il legislatore federale definisce il concetto di residenza fiscale all'interno dell'art. 3 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e dell'art. 3 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14). In particolare, l'art. 3 cpv. 1 LIFD, risp. l'art. 3 cpv. 1 LAID, prevedono che i redditi prodotti da una persona fisica siano assoggettabili ad imposta in base alla cd. "appartenenza personale"^[1], qualora il contribuente abbia il domicilio o la dimora fiscale in Svizzera.

Il legislatore svizzero, diversamente da quello italiano, non richiama il Codice Civile (CC) per chiarire i concetti di domicilio o dimora fiscale, ma li definisce direttamente nelle disposizioni di carattere tributario.

In particolare, gli artt. 3 cpv. 2 LIFD e 3 cpv. 2 LAID affermano che "[u]na persona ha il domicilio fiscale in Svizzera quando vi risiede

[1] L'assoggettamento alle imposte in base all'appartenenza personale è affiancato al concetto di assoggettamento alle imposte in virtù dell'appartenenza economica. "Le persone fisiche senza domicilio o dimora fiscale in Svizzera sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza economica se: a. sono titolari, associate o usufruttuarie di imprese in Svizzera; b. tengono stabilimenti d'impresa in Svizzera; c. sono proprietarie di fondi in Svizzera o hanno su di essi diritti di godimento reali o diritti di godimento personali a questi economicamente assimilabili; d. fanno commercio di immobili siti in Svizzera o fungono da intermediari in queste operazioni immobiliari" (cfr. art. 4 cpv. 1 LIFD e analogo art. 4 cpv. 1 LAID).

con l'intenzione di stabilirsi durevolmente o quando il diritto federale ivi le conferisce uno speciale domicilio legale".

Quanto al concetto di domicilio, stando al dato letterale, esso assume una duplice connotazione, una sostanziale ed una formale.

La connotazione sostanziale è chiaramente da rinvenirsi nella locuzione "*stabilirsi durevolmente*", da cui si deduce un notevole "peso" attribuito alle intenzioni del contribuente di risiedere in Svizzera non solo nell'immediato, ma in un arco di tempo durevole. La connotazione formale è, invece, da rinvenirsi nella seconda parte della disposizione, allorché si afferma che il conferimento di uno "*speciale domicilio legale*" configura, automaticamente, il domicilio fiscale in Svizzera.

Sul punto, i tribunali elvetici affermano la generale e condivisa interpretazione secondo cui il domicilio di una persona è il luogo in cui risiede con l'intenzione di rimanervi in modo duraturo.

Esso va dedotto dalle circostanze "*oggettive ed esteriori*" dalle quali è possibile desumere il centro degli interessi vitali del contribuente[2]. Assumono pertanto rilievo, sebbene ciò non venga specificatamente delineato, tutti quegli elementi che formano gli interessi vitali di una persona, vale a dire gli interessi familiari, economici e sociali[3].

Il concetto di dimora fiscale è, invece, espressamente definito all'art. 3 cpv. 3 LIFD e all'art. 3 cpv. 1 seconda frase LAID. A tal proposito si sottolinea che, mentre il concetto di domicilio – come si è brevemente argomentato – attiene principalmente a condizioni soggettive (l'intenzione di stabilirsi) ed oggettive (il centro degli interessi vitali) del contribuente, il concetto di dimora fiscale si concentra sulla permanenza fisica nel territorio elvetico ponendo delle chiare soglie temporali raggiunte le quali, si avrà l'assoggettamento illimitato alle imposte. Infatti, la dimora fiscale in Svizzera ai fini dell'imposta federale diretta, risp. nei Cantoni ai fini delle imposte cantonali, scatta in caso di soggiorno "*senza interruzioni apprezzabili*" di almeno 30 giorni esercitandovi un'attività lucrativa, ovvero di almeno 90 giorni senza esercitare attività lucrativa. A tale requisito "quantitativo" devono prestare particolarmente attenzione coloro che, seppur trasferiti all'estero, mantengono in Svizzera particolari interessi economici e/o attività professionali che li costringono ad una presenza comunque costante in Svizzera[4].

Passando all'Italia, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), "*si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile*".

[2] DTF 138 II 300.

[3] Cfr. per l'imposta cantonale ticinese, le cui disposizioni sono conformi alla LAID, la Sentenza CDT del 3 marzo 2016, 80.2015.25/26.

[4] Si pensi, p. es., al professionista (medico) che si trasferisce all'estero mantenendo tuttavia uno studio professionale in Svizzera in cui svolge per alcuni periodi dell'anno la sua attività.

Le risultanze anagrafiche, il domicilio e la residenza sono i tre presupposti per l'acquisizione della residenza fiscale italiana e sono alternativi tra loro. Pertanto, al fine di stabilire la residenza fiscale, è sufficiente la presenza di uno solo di essi.

Con riferimento al primo requisito dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, trattasi di un dato meramente formale, frutto della precisa volontà legislativa di ancorare a una circostanza di immediata riscontrabilità l'identificazione del soggetto passivo d'imposta.

Sebbene la dottrina più attenta[5] e qualche giudice di merito[6] ritengano diversamente, l'iscrizione anagrafica costituisce per la Suprema Corte di Cassazione[7] presunzione assoluta di residenza in Italia, senza possibilità, quindi, di prova contraria, con tutti gli obblighi fiscali che ne conseguono[8].

Quanto alla residenza, essa è definita dal CC (art. 43, comma 2) come "*il luogo in cui la persona ha la dimora abituale*". È, quindi, determinata dall'abituale volontaria dimora di una persona in un dato luogo.

Conseguentemente, concorrono ad instaurare tale relazione giuridicamente rilevante, sia il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo, sia l'elemento soggettivo della volontà di rimanervi la quale è normalmente compenetrata nel primo elemento.

La residenza pertanto non viene meno per assenze più o meno prolungate dovute alle particolari esigenze della vita moderna, quali ragioni di studio, di lavoro, di cura o di svago. Essa, però, richiede l'esistenza di un vincolo di natura territoriale: risulterebbe infatti difficile considerare residente un soggetto non iscritto nella anagrafe della popolazione residente se non disponesse, in Italia, di una dimora abituale. Quindi la residenza presuppone, differentemente dal domicilio, l'esistenza di un'unità immobiliare utilizzata dal soggetto.

Con riguardo infine al domicilio, esso, ai sensi dell'art. 43, comma 1, CC, è il luogo in cui una persona "*ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi*".

La Corte di Cassazione italiana accoglie, ai fini fiscali, una nozione molto ampia di domicilio, in linea del resto con la

[5] Per tutti, GUGLIELMO MAISTO, *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in: Riv. Dir. Trib., 1998, p. 221 ss.

[6] Cfr. in questo senso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, 16 gennaio 2017, n. 67, ove si è affermato che "*l'applicazione di qualsivoglia strumento presuntivo non può avvenire in maniera asettica e automatica, dovendo esso, per converso, avere riguardo necessariamente alla reale capacità contributiva ex art. 53 Cost.*". La decisione della Commissione tributaria regionale della Puglia è stata purtroppo ribaltata dalla Cassazione con la recentissima sentenza n. 16634 del 25 giugno 2018 che ha confermato il proprio approccio meramente formalistico.

[7] Da ultimo, cfr. Cass. 21970/2015.

[8] Ciò non significa però, come vedremo nel cap. IV del presente contributo, che il contribuente sarà necessariamente assoggettato a imposizione in Italia, potendo trovare applicazione le CDI.

prassi dell'Amministrazione finanziaria italiana, ricomprendendo nella nozione di "affari ed interessi", di cui all'art. 43, comma 1, CC, non solo i rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche quelli morali, sociali e familiari^[9].

Tema ancora oggi al centro del dibattito riguarda, invece, il rapporto di prevalenza tra gli interessi economici/patrimoniali e quelli personali/affettivi, atteso che non vi è, ad oggi, un cristallino orientamento da parte della Suprema Corte di Cassazione^[10].

Tutti i requisiti previsti dall'art. 2, comma 2, TUIR devono risultare combinati con l'elemento temporale che è integrato dal perdurare delle situazioni giuridiche così delineate "per la maggior parte del periodo d'imposta". Tale locuzione va intesa come lasso di tempo superiore a 183 giorni nell'arco di un anno solare, che diventano 184 qualora l'anno fosse bisestile.

III. L'onere probatorio in capo al contribuente che intende far valere il cambio di residenza dall'Italia alla Svizzera e viceversa

Con riferimento ai trasferimenti dall'Italia verso la Svizzera, il Legislatore italiano, al fine di contrastare fittizi trasferimenti di residenza, ha aggiunto (con l'art. 10 della Legge [L.] n. 448 del 1998) all'art. 2 TUIR, il comma 2-bis, con il quale si è stabilito che "Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con Decreto del Ministero delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale". Con detta disposizione, è stata introdotta una presunzione legale relativa di residenza, addossando sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettività del trasferimento di residenza. In attuazione di quanto previsto da detta norma, con Decreto del Ministro delle Finanze del 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 1999, sono stati individuati gli Stati e i territori aventi un regime fiscale privilegiato ai fini dell'Imposta sul Reddito delle

Persone Fisiche (IRPEF). Nell'elenco in questione, è ricompresa (tuttora) la Svizzera.

Conseguentemente, il cittadino italiano, trasferitosi in Svizzera, per non essere considerato residente comunque in Italia, ferma restando la cancellazione all'iscrizione dall'anagrafe della popolazione residente e la successiva iscrizione all'AIRE (Anagrafe Italiani residenti all'estero), avrà il doppio onere di provare sia l'effettività della residenza in Svizzera sia l'interruzione dei legami con lo Stato italiano^[11].

Dal lato svizzero, la residenza fiscale verrà 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, p. es., persone che dispongono di una rendita o grandi patrimoni (i cd. redditieri), 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 elvetiche. Da notare che l'acquisizione della residenza fiscale svizzera ha un limitato effetto retroattivo, nel senso che a far fede non è la data del rilascio del permesso, bensì la data di presentazione della richiesta di permesso.

Considerando, invece, i trasferimenti dalla Svizzera verso l'Italia, il legislatore federale non ha previsto una presunzione simile a quella italiana, ma naturalmente ciò non impedisce all'autorità fiscale elvetica, a fronte della notizia dell'iscrizione del contribuente nelle anagrafi italiane, di ritenerlo comunque ancora residente in Svizzera in considerazione, p. es., della prova del mantenimento in Svizzera del centro degli interessi patrimoniali ed affettivi, in ossequio alla nozione di domicilio esaminata al paragrafo che precede.

^[9] Sebbene l'orientamento estensivo della Corte sul punto pare abbastanza consolidato, si segnala che recentemente, la Commissione tributaria provinciale di Varese, con la sentenza n. 402 depositata lo scorso 14 settembre 2017, ha però offerto una soluzione innovativa, interpretando rigidamente, in un'ottica puramente economica, la locuzione "sede principale dei suoi affari ed interessi" contenuta nella definizione di "domicilio", affermando l'assoluta irrilevanza degli indizi relativi alla conservazione in Italia di interessi personali o familiari, in assenza della prova del mantenimento nel nostro Paese di interessi patrimoniali ed economici. Il caso riguardava un cittadino italiano emigrato, dal 1974, in Venezuela, che aveva man mano ivi spostato (e in altri Paesi) i propri interessi di natura imprenditoriale e il cui collegamento con lo Stato italiano era costituito principalmente da elementi (titolarità di un complesso immobiliare, di utenze, di un conto corrente, di un'autovettura) che trovavano giustificazione nel mantenimento del coniuge (asseritamente separato di fatto), residente in Italia.

^[10] Infatti, sebbene l'orientamento consolidato dava prevalenza ai rapporti personali affettivi, con la sentenza n. 6501 del 31 marzo 2015, i giudici di legittimità hanno invece inteso enfatizzare il centro degli interessi economici (piuttosto che il centro dei legami affettivi e personali) quale criterio per individuare la residenza fiscale dell'individuo. Con la successiva sentenza n. 12311 del 15 giugno 2016, la Corte di Cassazione è però tornata all'impostazione precedente precisando che "ai fini della determinazione del luogo della residenza normale si riconosce la preminenza dei legami professionali e personali dell'interessato in un luogo determinato", intendendo con ciò "la presenza fisica di quest'ultimo nonché quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo di esercizio delle attività professionali e quello in cui vi siano interessi patrimoniali".

^[11] In particolare, al fine di provare l'effettività del dichiarato trasferimento di residenza, il contribuente deve allegare e provare la sussistenza di elementi di collegamento con la Svizzera, tra i quali, p. es., vanno annoverati: lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo, stipulato in Svizzera; l'iscrizione e l'effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici di formazione della Svizzera; l'iscrizione ad associazioni o circoli sportivi o ricreativi in Svizzera; la stipula di contratti di acquisto o locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi in Svizzera; l'esistenza di fatture o ricevute di erogazione di acqua, gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari, pagati in Svizzera; la titolarità in Svizzera di un conto corrente e la movimentazione dello stesso. Al contrario, deve essere provata la mancanza in Italia di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico e sociale, culturale e ricreativo. Si dovrà quindi, a tal fine, raccogliere ogni elemento probatorio utile per fornire la prova negativa della sussistenza di elementi di collegamento con l'Italia, quindi p. es.: della residenza italiana del coniuge o dei figli; della presenza di unità immobiliari tenute a disposizione nel nostro Paese; dell'esistenza di atti di donazione effettuati in Italia; dell'esistenza di movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro o di altre attività finanziarie in Italia; della titolarità di conti correnti alimentati con accrediti di ogni genere; dell'esistenza di atti di compravendita effettuati in Italia a proprio nome o per interposta persona; dell'assunzione di incarichi in società italiane; della titolarità in Italia del diritto di proprietà (ma anche del semplice possesso) di veicoli o altri mobili registrati; dell'iscrizione nel nostro Paese a circoli o club; dell'organizzazione della propria attività e dei propri impegni direttamente o attraverso soggetti operanti sul territorio italiano.

Sotto questo aspetto, va inoltre segnalato che la giurisprudenza elvetica ha avuto modo di chiarire che il riconoscimento della nuova residenza estera è soggetto a particolari condizioni.

In particolare, l'esistenza di una nuova residenza all'estero, o meglio di un nuovo domicilio o di una dimora all'estero, è ammessa solamente qualora il contribuente paghi le imposte nello Stato in cui dichiara di esservi trasferito o ne sia esentato per normativa interna^[12]. Ciò si traduce in un sostanziale dovere del contribuente di provare che, a seguito del suo trasferimento all'estero, è conseguito un effettivo assoggettamento alle imposte nel nuovo Paese di residenza (o un'esenzione qualora la normativa domestica del nuovo Paese lo preveda) e ciò al fine di scoraggiare la proliferazione di "fittizi" permessi di residenza esteri (cd. "fake residence"), ovvero pratiche di trasferimenti all'estero a cui non corrisponde l'acquisizione di un nuovo *status* di residenza fiscale nel Paese di destinazione.

Frequenti possono essere i casi in cui il contribuente non riesca a provare la residenza esclusiva in uno solo dei due Paesi e sia ritenuto residente in entrambi, in accordo alle rispettive leggi nazionali. Queste ipotesi di *dual residence* sono, infatti, abbastanza fisiologiche trattandosi di Paesi confinanti, laddove le famiglie hanno spesso interessi economici e vitali suddivisi tra i due Stati (p. es. casa in montagna in Svizzera e al mare in Italia, *bankable assets* in Svizzera ed aziende produttive in Italia).

In questi casi, per evitare doppie imposizioni, il conflitto tra i due Stati dovrà essere risolto sulla base della relativa CDI che prevede, di regola all'art. 4, una serie di criteri a cascata (cd. *tie-breaker rules*) volti ad individuare il Paese di residenza del percettore del reddito.

In particolare, la CDI CH-ITA prevede (così come quasi tutte le CDI plasmate sul Modello dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico [OCSE]) che allorché una persona fisica possa essere considerata residente in entrambi gli Stati contraenti la sua situazione vada determinata applicando la prima *tie-breaker rule*, ossia verificando in quale Stato si trova l'abitazione permanente^[13]. Se il soggetto possiede un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, sarà considerato residente nello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali). Nel caso in cui il centro degli interessi vitali non possa essere determinato, o se il contribuente ha il proprio centro degli interessi vitali in entrambi gli Stati contraenti, lo Stato di residenza sarà individuato nello Stato dove

egli ha la sua dimora abituale. Se detta persona ha la dimora abituale in entrambi gli Stati, o in alcuno di essi, sarà decisiva la nazionalità. In caso di doppia nazionalità, le autorità fiscali dovranno risolvere il caso tramite procedura amichevole. Se anche questa procedura non dovesse funzionare, il contribuente può invocare, sempre che prevista nella specifica CDI, la clausola arbitrare.

IV. Lo "split year"

I trasferimenti in corso d'anno da un Paese all'altro determinano, il più delle volte, l'insorgere di fattispecie di doppia residenza con connessi profili di doppia imposizione e, pertanto, vanno gestiti con estrema cura e attenzione.

Con riferimento ai trasferimenti tra Italia e Svizzera, la CDI CH-ITA prevede, come vedremo, un particolare meccanismo, il cd. *split year*, che si propone di risolvere, da principio, questo tipo di problematiche.

Ipotizziamo, p. es., un trasferimento dall'Italia alla Svizzera che si perfezionasse il 31 luglio. In assenza del meccanismo del cd. *split year*, il contribuente sarebbe assoggettato (i) ai sensi dell'art. 2 TUIR, all'imposizione italiana per tutto il periodo di imposta e (ii) contestualmente, nel periodo dal 1° agosto 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 LIFD, nessuna norma nella LAID).

Il soggetto in questione avrebbe, quindi, per il periodo dal 1° agosto al 31 dicembre, una doppia residenza e potrebbe essere soggetto ad un'ipotetica doppia imposizione su base *worldwide*.

Mentre, in ambito internazionale, il Commentario all'art. 4 del Modello OCSE estende^[14] l'ambito di applicazione delle *tie-breaker rules* esaminate nel paragrafo che precede anche alle singole frazioni di periodo d'imposta in cui si verifica la doppia residenza^[15], secondo l'autorità fiscale italiana, in forza dell'art. 2 TUIR^[16], gli eventuali casi di doppia imposizione determinati da un periodo di doppia residenza devono, invece, essere risolti esclusivamente applicando le disposizioni convenzionali ed interne che disciplinano il credito d'imposta (art. 23 CDI CH-ITA ed art. 165 TUIR)^[17].

[14] Cfr. par. 2.10.

[15] Quindi, sarebbe possibile stabilire la residenza fiscale di un individuo in uno Stato fintanto che, dall'applicazione delle *tie-breaker rules*, l'individuo risulti residente ai fini convenzionali in questo Stato (nell'esempio fatto nel testo, dal 1° gennaio al 31 luglio). Analogamente, sempre nel corso del medesimo anno, sarebbe possibile stabilire la residenza fiscale nell'altro Stato contraente, laddove dall'applicazione delle *tie-breaker rules* quest'ultimo risulti il Paese di residenza del soggetto (nell'esempio fatto nel testo, dal 1° agosto al 31 dicembre).

[16] Non esistendo nell'ordinamento italiano alcuna previsione che disciplini espressamente l'acquisto o la perdita della residenza in corso d'anno, i requisiti per la determinazione della residenza fiscale di una persona fisica devono essere valutati riguardo all'intero periodo d'imposta e lo *status* di residente o di non residente ha effetto con riguardo all'intero anno solare.

[17] Con tutte le conseguenze negative che ne possano conseguire, sia di natura finanziaria, sia di maggior onere fiscale nei casi in cui l'imposta estera

[12] Sentenza CDT (nota 3).

[13] Il possesso di un'abitazione permanente, per quanto si desume dal Commentario al Modello OCSE, consiste nella circostanza di avere la disponibilità continuativa – e non occasionale allo scopo di un soggiorno di breve durata – di un'abitazione (anche in affitto) idonea ad essere utilizzata in modo "permanente". Sulla nozione di abitazione permanente, si è pronunciata peraltro recentemente la Suprema Corte di Cassazione italiana che, con Sentenza n. 26638 del 10 novembre scorso, ha precisato che tale requisito consiste in una mera situazione di fatto, e non di diritto e, in questo senso, ha pertanto considerato (conclusione non immune da critiche) "abitazione permanente" in Italia la casa di proprietà della convivente.

Ciò però in assenza di pattuizioni convenzionali che prevedono, invece, espressamente, la possibilità di frazionare il periodo di imposta^[18] come nel caso per l'appunto della CDI CH-ITA (analogia previsione è inserita all'interno della CDI tra Italia e Germania).

L'art. 4 CDI CH-ITA prevede espressamente che la persona fisica che abbia trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro "spezzi" la propria residenza fiscale fra i due Stati, a partite dalla data del trasferimento del domicilio (cd. *split year*).

Nello specifico, la norma al par. 4 stabilisce 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".

Con riferimento all'Italia, tale norma, in sostanza, deroga al principio di diritto interno previsto dall'art. 2 TUIR secondo cui, una volta integrata la residenza secondo i principi visti sopra, il soggetto scontenterebbe 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.

Con la previsione dello *split* si è voluto, invece, lasciar persistere nel periodo di imposta di trasferimento l'eventuale doppia residenza, risolvendo contemporaneamente la possibile duplicazione di imposta (senza invocare né le *tie-braker rules* né la disciplina del credito di imposta).

In caso di trasferimento dall'Italia alla Svizzera che si perfezionasse il 31 luglio, il soggetto sarà quindi residente in Italia dal 1° gennaio al 31 luglio e ivi tassato su base *worldwide*, mentre, a partire dal 1° agosto, sarà residente in Svizzera e ivi tassato su base *worldwide*. Ovviamente, in entrambi i casi, senza deroghe per quanto riguarda i redditi prodotti durante l'anno nei rispettivi territori.

Qualche considerazione in più va fatta con riferimento ai casi in cui il trasferimento avvenga quando in Italia non si sia ancora radicata la residenza secondo l'art. 2 TUIR.

P. es., in caso di trasferimento dall'Italia alla Svizzera che si perfezionasse il 30 aprile (prima del decorso dei 183 giorni), non è chiaro (di qui le due interpretazioni di cui si diceva nel capitolo introduttivo) se il meccanismo dello *split* (i) debba operare esattamente come sopra (e quindi il contribuente sia soggetto ad imposizione su base *worldwide* in Italia per il periodo dal 1° gennaio al 30 aprile e in Svizzera per il periodo dal 1° maggio al 31 dicembre, oppure (ii) se invece, per detto

periodo (dal 1° gennaio al 30 aprile), si verifichi un'ipotesi di doppia non residenza (visto che per la Svizzera il cd. assoggettamento illimitato decorre "dal giorno in cui è dato il domicilio o la dimora fiscale svizzera"). In questo ultimo caso, il soggetto in questione sarebbe tassato per il periodo compreso tra il 1° gennaio e il 30 aprile esclusivamente su base territoriale senza che nessuno Stato possa pretendere un assoggettamento globale.

A livello pratico, la strada prudenziale seguita dagli operatori sembra la prima ma, in effetti, la seconda ricostruzione parrebbe più aderente al principio secondo cui le CDI non dovrebbero mai ampliare la potestà impositiva ma soltanto limitarla. Pertanto, l'Italia non dovrebbe invocare il meccanismo dello *split year* per tassare un soggetto non residente secondo normativa interna su redditi prodotti all'estero.

Si sottolinea, infine, come la tassazione dei redditi infra-annuali in base al cd. *split year* sovente possa comunque portare a fenomeni di "parziale" doppia imposizione. Infatti, ritornando all'esempio di trasferimento dall'Italia alla Svizzera nei primi mesi dell'anno, il soggetto potrebbe ottenere il permesso di dimora in Svizzera in gennaio (p. es. il 15 gennaio) perfezionando l'iscrizione all'AIRE in maggio (p. es. il 15 maggio).

In tale ipotesi infatti la Svizzera inizierebbe a tassare il contribuente dal 15 gennaio, ovvero "dal giorno in cui è dato il domicilio o la dimora fiscale svizzera", mentre l'Italia perderebbe la potestà impositiva solamente ad iscrizione AIRE avvenuta, ovvero dal 16 maggio. Pertanto, durante il periodo dal 15 gennaio al 15 maggio, sia la Svizzera che Italia tasserebbero il soggetto su base *worldwide*, con un'evidente duplicazione delle imposte. Per evitare di instaurare una procedura amichevole tra i due Stati prevista dalla CDI CH-ITA, è opportuno, quindi, che il contribuente che intenda trasferirsi da uno Stato all'altro coordini al meglio le pratiche burocratiche in entrambi gli Stati.

relativa al reddito di fonte estera sia inferiore rispetto a quella italiana calcolata sul medesimo reddito.

[18] Nella Risoluzione 3 dicembre 2008, n. 471/E, l'Agenzia ha infatti precisato che l'art. 2 TUIR "non può essere interpretato nel senso di ammettere l'applicazione della regola del frazionamento del periodo d'imposta", se non quando il criterio in questione è previsto in modo specifico dalla CDI stipulata dall'Italia con l'altro Paese coinvolto.