



TRASFERIMENTI DI RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE | CONTRASTI TRA NORME NAZIONALI E SOLUZIONI IN DELEGA FISCALE

INTRODUZIONE

Le norme in vigore in Italia in materia di **residenza delle persone fisiche** sono piuttosto stringenti e possono creare delle distonie allorché, in caso di **trasferimento del domicilio in corso d'anno**, debbano essere armonizzate con quelle di altri paesi stranieri.

Innanzitutto, bisogna ricordare che ai sensi dell'art. 2, c. 2 del TUIR, una persona si considera fiscalmente residente in Italia se per la **maggior parte del periodo di imposta**, è iscritta nelle anagrafi della popolazione residente o ha in Italia il domicilio o la residenza in base al Codice civile. Il verificarsi **anche solo di una di queste condizioni** è sufficiente per attrarre la residenza fiscale in Italia.

Può accadere, però, che nell'anno del trasferimento da un paese all'altro, per effetto delle norme interne e contestualmente di quelle vigenti nel paese di accoglienza o di provenienza, ci si trovi nella situazione di essere considerati **residenti in due paesi diversi o addirittura in nessuno dei due**.

Per evitare casi del genere, l'Italia ha sottoscritto con diversi paesi le apposite **Convenzioni contro le doppie imposizioni** (in linea con il modello Ocse) che all'art. 4 prevedono le cosiddette **"tie break rules"**.

In base a queste regole, se una persona si trova nella condizione di **doppia residenza** in due paesi differenti bisogna tenere conto, al fine di **determinare una prevalenza**, dei seguenti elementi in **ordine sequenziale**:

1. L'abitazione permanente
2. Il centro degli interessi vitali, intesi come relazioni più strette sotto il profilo affettivo e lavorativo
3. Il soggiorno abituale in uno dei due Stati
4. La nazionalità.

Se il soggetto in questione non dovesse assolvere in maniera netta alle condizioni sopra esposte in nessuno dei due paesi, i due Stati dovranno risolvere la questione di comune accordo.

CRITICITÀ DI ALCUNE CONVENZIONI

Alcune Convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte dall'Italia hanno dimostrato delle criticità derivanti dal trasferimento della residenza in corso d'anno. In particolare, quella con la Germania e quella con la Svizzera sono state oggetto di diverse istanze di interpello, in quanto prevedono il **frazionamento del periodo di imposta** determinato dal trasferimento del domicilio. La normativa interna, invece, prevede che le condizioni che determinano la residenza ovvero, come detto sopra, l'iscrizione alle anagrafi dei residenti, il domicilio, o la residenza civilistica debbano sussistere per la **maggior parte del periodo di imposta**. Ne discende che una persona trasferita in Italia **entro il primo semestre** dell'anno sarà considerata residente su suolo italiano **per tutto l'anno**. Al contrario, se il trasferimento avviene nel secondo semestre, per quell'anno sarà ritenuta **non residente in Italia**.

Si possono verificare così effetti di **doppia imposizione** (o di **doppia non imposizione**) se il Paese di provenienza o di accoglienza applica un **criterio puntuale** per determinare il momento da cui decorrono gli effetti della residenza. Ad esempio, qualora sia previsto che il trasferimento della residenza coincida con l'effettivo **spostamento del domicilio**.



TRASFERIMENTI DI RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE | CONTRASTI TRA NORME NAZIONALI E SOLUZIONI IN DELEGA FISCALE

LE CONVENZIONI CON LA GERMANIA E LA SVIZZERA

Le convenzioni sottoscritte con **Svizzera** e **Germania**, in realtà, tentano di dare risposta proprio a fattispecie del genere. Prevedendo infatti, all'articolo 3 del Protocollo della **Convenzione con la Germania** e all'articolo 4, comma 4, della **Convenzione con la Svizzera**, il frazionamento del periodo di imposta in base al trasferimento del domicilio, risultano di fatto irrilevanti l'iscrizione all'Aire o il trasferimento della residenza civilistica in Italia.

In questo modo le norme convenzionali fanno sì che la persona fisica non possa essere considerata fiscalmente residente, per una frazione d'anno, in **due paesi contemporaneamente** (in Italia e in Germania ovvero in Italia e in Svizzera). La **data di effettivo trasferimento del domicilio** sarà, infatti, considerata rilevante sia per la decorrenza della residenza in Italia che per il termine di quella precedente in Germania o Svizzera. Così, ad esempio, la persona che trasferisce, nel primo semestre dell'anno, il domicilio in Italia sarà considerata ivi residente a partire dalla data dell'effettivo trasferimento e **non per tutto l'anno**; allo stesso modo la residenza in Germania (o in Svizzera) varrà fino alla stessa data, **evitando così periodi di sovrapposizione** e di doppia imposizione.

INTERVENTI LEGISLATIVI

Una **riforma organica** della disciplina della residenza fiscale è ciò che si prefigge il disegno di **legge delega per la riforma fiscale**, presentato dal Governo alla Camera il 23 marzo scorso. In particolare, l'articolo 3 prevede un intervento governativo ispirato alla **migliore prassi internazionale** e in linea con le **Convenzioni** sottoscritte dall'Italia per **evitare la doppia imposizione**.

Tale riforma in tema di residenza fiscale dovrà per forza di cose riguardare anche la **residenza delle società**, per le quali la normativa interna è analoga a quella delle persone fisiche, non prevedendo **nessun frazionamento del periodo d'imposta**.

CONCLUSIONI

Allo stato attuale, per quella che è la normativa interna, eventuali **cortocircuiti in tema di residenza** delle persone fisiche sono ovviati solo dalle previsioni contenute nelle Convenzioni bilaterali sottoscritte dall'Italia con altri paesi. In casi diversi da quelli citati di Germania e Svizzera è possibile si verifichino situazioni di doppia imposizione o addirittura di indeterminazione della residenza sia in Italia che all'estero.

Ben venga, quindi, una **revisione globale della norma nazionale** tanto più se ispirata alla prassi convenzionale già efficace sotto il profilo della certezza dei criteri. Nel frattempo, per quanti si trovino nella necessità o volontà di **spostare la residenza all'estero** o viceversa di **rimpatriare**, questo della determinazione degli effetti in corso d'anno è sicuramente un aspetto di cui tenere conto, insieme ad altri, per non trovarsi in situazioni di imbarazzo



PIANIFICAZIONE E OTTIMIZZAZIONE FISCALE

TRASFERIMENTI DI RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE | CONTRASTI TRA NORME NAZIONALI E SOLUZIONI IN DELEGA FISCALE

allorché ci si appresti a dichiarare i propri redditi per l'impossibilità di **determinare in maniera univoca** il paese di **effettiva residenza**.

In generale, quello dei trasferimenti di domicilio resta un tema con articolazioni da non sottovalutare su cui spesso si rischia, anche inconsapevolmente, di incorrere in errori, soprattutto se manca una **pianificazione** accompagnata da **conoscenze appropriate** delle norme interne, di quelle convenzionali e di quelle del paese di provenienza o di destinazione.

SYNOPIA

Società tra professionisti
via Paolo da Cannobio 9, Milano
via Moncenisio 4, Monza

