

Risposta n. 126/2023

OGGETTO: Imponibilità nel territorio dello Stato di un bonus erogato dal datore di lavoro nell'anno d'imposta successivo all'effettuazione della prestazione, ai sensi dell'articolo 15 della Convenzione tra Italia e Svizzera per evitare le doppie imposizioni

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istante (di seguito anche "il Contribuente"), dichiara di aver trasferito per motivi di lavoro la propria residenza in Svizzera nel corso dell'anno 2020.

L'Istante segnala, in particolare, di:

- essere stato residente e di aver prestato la propria attività lavorativa in Italia sino al mese di giugno del 2020 alle dipendenze della ALFA SA operante nel settore delle assicurazioni;
- essersi trasferito in Svizzera nel giugno 2020 (ivi disponendo di un'abitazione permanente a partire dallo stesso mese), iscrivendosi nelle anagrafi comunali elvetiche

in tale data, per svolgere un lavoro subordinato in territorio svizzero presso una stabile organizzazione della ALFA SA (tale trasferimento della sede dell'attività lavorativa era inizialmente previsto sin da aprile 2020 ma l'emergenza Covid ha richiesto un prolungamento del contratto con ALFA SA);

- aver trasferito il centro degli interessi economici e vitali in Svizzera dal luglio 2020.

Il Contribuente comunica, inoltre, che l'iscrizione all'AIRE è intervenuta in ritardo rispetto all'effettivo trasferimento di residenza all'estero a causa dei rallentamenti nel funzionamento degli uffici, non attribuibili alla volontà della stessa Istante, determinati dall'emergenza Covid.

L'Istante segnala, infine, che, nel 2021, ha ricevuto dal datore di lavoro svizzero una remunerazione sotto forma di *bonus* annuale la cui maturazione riguarda il periodo di lavoro espletato nei due Stati nel 2020 (con una leggera prevalenza di giorni in Svizzera).

Tale *bonus* è stato assoggettato a ritenuta alla fonte in Svizzera applicata sul 100 per cento dell'imponibile.

Ciò posto, l'Istante chiede alla scrivente di pronunciarsi in merito alla residenza fiscale italiana o elvetica nell'anno di riferimento e circa l'eventuale assoggettamento ad imposizione nel nostro Paese del *bonus* percepito nell'anno d'imposta successivo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Per quanto concerne il Quesito specificato in oggetto, l'Istante afferma, in primo luogo, la prevalenza, ai sensi degli articoli 10, comma 1, e 117 della Costituzione, dell'articolo 75 del DPR n. 600 del 1973 e dell'art. 169 del Testo Unico delle imposte

sui redditi, approvato con DPR del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "TUIR"), del diritto internazionale pattizio sulla normativa interna italiana.

Nella fattispecie in esame, ai fini dell'accertamento della residenza del Contribuente nell'anno di riferimento, prevalgono, pertanto, le disposizioni speciali, contenute nell'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione tra l'Italia e la Svizzera per evitare le doppie imposizioni, ratificata con Legge 23 dicembre 1978, n. 943 (di seguito "la Convenzione" o "il Trattato internazionale"), rispetto ai principi del diritto interno italiano, previsti dall'articolo 2, comma 2, del TUIR.

In base alla suddetta disposizione convenzionale l'Istante, avendo trasferito la propria residenza, iscrivendosi nelle anagrafi comunali svizzere, ed il centro degli interessi economici e vitali nella Confederazione Elvetica, ritiene di poter essere considerato fiscalmente residente in Svizzera per l'intero periodo d'imposta 2020

L'Istante ritiene, inoltre, che per il reddito di lavoro dipendente erogato sotto forma di *bonus* nel 2021 valga il cosiddetto principio di cassa in base al quale tale emolumento assume rilevanza tributaria solo al momento della percezione dello stesso, in quanto tale reddito non può essere ascritto al 2020 poiché l'erogazione dello stesso è avvenuta oltre il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferisce (cfr. art. 51, comma 1, del TUIR).

L'Istante ritiene, pertanto, che il reddito in esame, percepito nel 2021, debba essere assoggettato ad imposizione esclusiva in Svizzera (Stato di residenza del Contribuente e di svolgimento dell'attività lavorativa in tale annualità), ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, del suddetto Trattato internazionale, e, pertanto, non debba essere assoggettato a tassazione nel nostro Paese.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento all'istanza di interpello specificata in oggetto, si rileva preliminarmente che il riscontro sulla residenza fiscale del Contribuente non può essere operato in questa sede, richiedendo la verifica di elementi fattuali che esulano dall'istituto dell'interpello ordinario, la cui funzione consulenziale ne limita l'ambito ai soli casi in cui ricorra un'incertezza interpretativa attinente alla norma tributaria (c.d. "interpello ordinario puro"), ovvero alla qualificazione giuridico-tributaria della fattispecie (c.d. "interpello ordinario qualificatorio"). Infatti, come affermato più volte nei documenti di prassi, sono escluse dall'area dell'interpello tutte quelle ipotesi che, coerentemente alla natura, alle finalità dell'istituto ed alle regole istruttorie di lavorazione delle istanze, sono caratterizzate da una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dalla stessa amministrazione finanziaria solo in sede di accertamento, come le questioni involgenti problemi collegati alla residenza delle persone fisiche (Cfr. circolare 1° aprile 2016 n.9/E, e risoluzione 3 dicembre 2008, n. 471/E). Il medesimo principio è stato, peraltro, affermato dalla giurisprudenza di legittimità che, nel sostenere la cedevolezza del requisito formalistico dell'iscrizione anagrafica rispetto all'approccio sostanziale previsto nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, presuppone sempre l'accertamento di situazioni di fatto (Cfr. Cassazione Civile n. 26638 del 10 novembre 2017 e n. 20285 del 23 maggio 2013). Tanto premesso, si forniscono alcune indicazioni utili ad inquadrare normativamente la fattispecie rappresentata dal Contribuente. Si osserva, in primo luogo, che, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del TUIR, si considerano fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono

iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. Le condizioni sopra indicate sono tra loro alternative e la sussistenza anche di una sola di esse per la maggior parte del periodo d'imposta è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.

Ai sensi del comma 2-*bis* del citato articolo 2 del TUIR, si considerano comunque residenti, salvo prova contraria, anche i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto Ministeriale 4 maggio 1999. Come chiarito nel paragrafo 2 della Circolare del Ministero Finanze 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. Il predetto comma 2-*bis* non ha creato 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'AIRE, nei confronti di cittadini italiani trasferiti in Svizzera continua a sussistere una presunzione (relativa) di residenza fiscale in Italia per effetto del citato art. 2, comma 2-*bis*, in quanto la Svizzera è inserita nella lista degli Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato di cui al Decreto Ministeriale 4 maggio 1999. Sul piano della normativa interna, ciò comporta che il Contribuente continui, salvo prova contraria, ad essere considerato residente in Italia ed ivi assoggettato a imposizione ai sensi dell'art. 3 del TUIR.

Tanto chiarito sotto il profilo della normativa italiana, occorre, tuttavia, considerare le disposizioni internazionali contenute in accordi conclusi dall'Italia con gli Stati esteri. Il principio della prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è pacificamente riconosciuto nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario, è sancito dall'art. 75 del D.P.R. n. 600 del 1973, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale. Nel caso in esame, si fa specifico riferimento al citato Trattato per evitare le doppie imposizioni in vigore con la Svizzera, il cui articolo 4 stabilisce, al paragrafo 2, conformemente al Modello OCSE di Convenzione (di seguito anche "il Modello OCSE"), le cosiddette *tie breaker rules* per dirimere eventuali conflitti di residenza tra gli Stati contraenti. Dette regole fanno prevalere il criterio dell'abitazione permanente cui seguono, in ordine gerarchico, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale e la nazionalità. Si osserva, inoltre, che il Trattato con la Svizzera, seguendo le raccomandazioni formulate nel paragrafo 10 del Commentario all'articolo 4 del Modello OCSE, reca una disposizione che prevede esplicitamente la soluzione al problema della doppia residenza mediante il frazionamento dell'anno d'imposta, in caso di trasferimento da uno Stato all'altro nel corso dell'anno (cfr. art. 4, paragrafo 4, della Convenzione). In particolare, il citato art. 4, paragrafo 4, della Convenzione prevede 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"*. Si osserva, pertanto, che, nella fattispecie

prospettata dall'Istante, il problema della doppia residenza deve essere risolto applicando il suddetto criterio del frazionamento del periodo d'imposta.

Ciò premesso, la scrivente fornisce, di seguito, le proprie valutazioni nel presupposto (qui assunto acriticamente) di un cambiamento di domicilio (inteso, ai sensi dell'art. 43 del Codice civile, come il luogo in cui una persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi) del Contribuente dall'Italia alla Svizzera, intervenuto il giorno x del luglio 2020, poiché questa è la fattispecie rappresentata dall'Istante. Sussistendo tale presupposto l'Italia può esercitare la propria potestà impositiva, basata sulla residenza, fino al giorno x del luglio 2020, mentre la Svizzera può far valere, ai sensi della predetta disposizione convenzionale, la sua pretesa impositiva a decorrere dal giorno successivo al giorno x del luglio 2020. Al riguardo, è appena il caso di segnalare che l'iscrizione all'AIRE del Contribuente, rilevando unicamente ai fini della vigente normativa interna, non ha effetto sull'applicazione delle disposizioni contenute nel citato Trattato internazionale.

Con riferimento alla tassazione dei redditi di lavoro dipendente percepiti dall'Istante, si evidenzia che l'articolo 15 della citata Convenzione prevede, al paragrafo 1, la tassazione esclusiva dei redditi da lavoro dipendente nello Stato di residenza del beneficiario degli stessi, a meno che l'attività lavorativa non venga svolta nell'altro Stato contraente il suddetto Trattato internazionale, ipotesi in cui tali redditi sono assoggettati ad imposizione concorrente in entrambi i Paesi. Si rileva, pertanto, che, nell'ipotesi (qui assunta acriticamente) di una residenza svizzera del Contribuente, a decorrere dal giorno x+1 del luglio 2020, e di svolgimento dell'attività lavorativa in tale Stato, dal giorno x

del luglio del medesimo anno, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, del suddetto Trattato internazionale i redditi di lavoro dipendente prodotti, rispettivamente, nei periodi:

- 1° gennaio - giorno x-1 del luglio 2020 devono essere assoggettati ad imposizione esclusiva in Italia (Stato di residenza del lavoratore e di svolgimento dell'attività lavorativa);

- giorno x del luglio 2020 devono essere assoggettati ad imposizione concorrente in Italia e in Svizzera e la conseguente doppia imposizione deve essere eliminata in tale ultimo Stato mediante il metodo dell'esenzione, previsto dall'articolo 24, paragrafo 3, della Convenzione;

- giorno x+1 del luglio 2020 - 31 dicembre 2020 devono essere assoggettati ad imposizione esclusiva in Svizzera (Stato di residenza del lavoratore e di svolgimento dell'attività lavorativa).

Per quel che concerne il *bonus* percepito dall'Istante nell'anno di imposta 2021, maturato in base all'attività lavorativa svolta dal Contribuente nell'intero 2020, si rileva che l'articolo 15 della citata Convenzione tra l'Italia e la Svizzera prende in considerazione, al fine di una ripartizione tra i due Stati della potestà impositiva, il Paese di residenza e quello di svolgimento di un lavoro subordinato al momento dell'effettuazione dell'attività, a fronte della quale è erogato il reddito da assoggettare ad imposizione, e non lo Stato di residenza al momento dell'erogazione del reddito. Sulla base delle considerazioni sopra esposte e degli elementi, relativi alla residenza ed allo svolgimento dell'attività lavorativa, rappresentati dall'Istante (qui assunti acriticamente), si osserva, pertanto, che, ai sensi delle disposizioni contenute nel citato articolo 15, paragrafo 1, della Convenzione, deve essere assoggettata ad imposizione in Italia la

quota parte del *bonus*, maturata nel periodo 1° gennaio - giorno x del luglio 2020, che, invece, non risulta soggetta a tassazione nella Confederazione Elvetica (la quota relativa al giorno x del luglio 2020, assoggettata ad imposizione in Italia, è, comunque, esente in Svizzera, ai sensi del citato art. 24, paragrafo 3, della Convenzione) mentre quella relativa al periodo giorno x+1 luglio - 31 dicembre 2020 dovrà essere sottoposta a tassazione esclusiva in Svizzera e, pertanto, non assoggettata ad imposizione nel nostro Paese. Il Contribuente potrà, in ogni caso, richiedere alle competenti Autorità fiscali elvetiche il rimborso delle ritenute operate sul reddito in esame in violazione delle citate disposizioni normative, contenute nella vigente Convenzione tra l'Italia e la Svizzera.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)