

Risposta n. 173/2023

OGGETTO: Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera: residenza fiscale, tie breaker rules e criterio dell'abitazione permanente

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

QUESITO

Il Contribuente Istante (di seguito anche l'"Istante" o il "Contribuente"), cittadino italiano, dichiara di aver trasferito la residenza in Svizzera e di essersi iscritto all'AIRE dal 5 febbraio dell'anno X.

In particolare, l'Istante segnala di:

- essere in possesso di regolare permesso di soggiorno (di tipo B) in Svizzera dal 30 dicembre dell'anno X-1, data del suo ingresso nella Confederazione Elvetica, con scadenza X+4;
- svolgere in Svizzera, a partire dal 1° gennaio dell'anno X, un'attività di lavoro dipendente a tempo indeterminato;

- aver soggiornato, dal 30 dicembre dell'anno X-1 al 30 gennaio dell'anno X, in una struttura alberghiera svizzera, messa a disposizione dal proprio datore di lavoro per favorire il trasloco dal precedente appartamento, ubicato in Italia (ove si era trasferito nell'anno X-2 dalla casa di famiglia). Il contratto di locazione relativo all'appartamento in Italia è stato risolto a febbraio dell'anno X. Dal 30 gennaio dell'anno X il Contribuente risulta locatario di un appartamento in Svizzera, adibito ad abitazione permanente dall'Istante, in cui lo stesso tuttora risiede;

- essere pienamente assoggettato ad imposizione in Svizzera, ai sensi del Modello OCSE di Convenzione per evitare le doppie imposizioni;

- aver spostato nella Confederazione Elvetica il centro dei propri interessi vitali (sia dal punto di vista economico che affettivo e sociale).

Ciò posto, l'Istante chiede chiarimenti in merito alla fattispecie rappresentata in cui egli risulterebbe, in base alle rispettive normative nazionali, residente sia in Italia che in Svizzera nell'anno X (di seguito l'anno o il periodo d'imposta di riferimento).

In particolare, l'Istante, consapevole della circostanza che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisce una questione di fatto che non può formare oggetto di istanza di interpello, ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212/2000, chiede alla scrivente di pronunciarsi in merito ai seguenti quesiti:

1. se i criteri (cosiddette *tie breaker rules*) previsti dall'articolo 4, paragrafo 2, della Convenzione tra l'Italia e la Svizzera per evitare le doppie imposizioni, ratificata con legge del 23 dicembre 1978, n. 943 (di seguito la Convenzione o il Trattato internazionale), per determinare in quale dei due Stati un Contribuente risulti residente, debbano essere analizzati solo per il periodo in cui l'Istante dovesse risultare residente

sia in Italia sia in Svizzera - ossia nel solo periodo 1° gennaio - 31 dicembre dell'anno X (di seguito **primo quesito**);

2. se nella fattispecie in esame, qualora si volesse applicare il primo criterio delle *tie breaker rules*, ossia la disponibilità di un'abitazione permanente in uno dei due Stati contraenti la Convenzione, la definizione di "abitazione permanente" possa ricomprendere anche l'abitazione della famiglia d'origine, da cui però il Contribuente ha traslocato nell'anno X-2 in una nuova abitazione sempre in Italia e, dal 30 dicembre dell'anno X-1, a in Svizzera (di seguito **secondo quesito**);

3. se il suddetto primo criterio delle *tie breaker rules* può essere applicato anche in casi in cui, nel periodo di imposta di riferimento, un'abitazione sia stata disponibile solo per periodi estremamente brevi, come, nel caso in esame, l'abitazione italiana dell'Istante, disponibile nell'anno X per meno di 40 giorni (di seguito **terzo quesito**);

4. qualora, a seguito dell'applicazione delle *tie breaker rules*, il Contribuente dovesse risultare residente in Svizzera nell'anno X, se i redditi di lavoro dipendente, prodotti nella Confederazione Elvetica nell'anno di riferimento, siano da assoggettare ad imposizione anche in Italia e, quindi, debbano essere riportati nella relativa dichiarazione dei redditi (di seguito **quarto quesito**).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che, nella fattispecie in esame, si determini un conflitto di residenza tra Italia e Svizzera per l'intero anno d'imposta X, risultando il Contribuente residente, nel periodo di riferimento, oltre che nella Confederazione Elvetica, anche nel nostro Paese, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Testo Unico delle imposte sui redditi,

approvato con DPR del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR). Situazione da risolversi mediante l'applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 4, paragrafo 2, della Convenzione Italia-Svizzera.

Le suddette disposizioni convenzionali prevedono che, allorquando una persona fisica risulti residente di entrambi gli Stati contraenti il Trattato internazionale, la stessa deve essere considerata residente nel Paese in cui dispone di un'abitazione permanente e, in subordine, la residenza è determinata secondo i seguenti criteri, da considerarsi in ordine decrescente di priorità:

- ubicazione del centro degli interessi vitali;
- dimora abituale;
- nazionalità della persona fisica.

Posto che il primo criterio per risolvere la questione della residenza consiste nell'accertamento della disponibilità di un'abitazione permanente, l'Istante ritiene che, per quanto riguarda il primo quesito, il periodo rilevante al quale debbano applicarsi i criteri contenuti nell'articolo 4, paragrafo 2, della Convenzione, sia l'intera annualità X (ossia dal 1° gennaio al 31 dicembre dell'anno X) in quanto, per le rispettive normative interne di Italia e Svizzera, il periodo d'imposta inizia il 1° gennaio e termina il 31 dicembre di ciascun anno.

Riguardo al secondo quesito, il Contribuente ritiene che, alla luce di quanto riportato nel Commentario all'articolo 4, paragrafo 2, del Modello OCSE di Convenzione per evitare le doppie imposizioni, sul quale si basa anche il citato Trattato internazionale tra l'Italia e la Svizzera, si deduce che la casa di famiglia, abitata sino all'anno X-2, non può essere considerata un'abitazione permanente nel periodo di riferimento in quanto,

benché nell'anno X possa essere considerata a disposizione dell'Istante, viene meno l'attributo della permanenza, dal momento che la casa in questione non è organizzata per viverci in modo continuo e costante, avendo il Contribuente traslocato dalla stessa.

Per quel che attiene al terzo quesito, l'Istante fa notare che l'appartamento In Italia non può essere dichiarato disponibile per l'anno X in quanto vengono meno i requisiti di disponibilità e di permanenza nello stesso. Difatti, ove anche venisse fatto riferimento alla data di risoluzione del contratto di affitto (febbraio X), l'appartamento in questione non risulterebbe nella disponibilità del Contribuente per il 90 per cento del periodo d'imposta X e, inoltre, risultando lo stesso appartamento disponibile per un limitato periodo di tempo, mancherebbe il requisito della permanenza.

Per quel che concerne il quarto quesito, l'Istante osserva che, sulla base di quanto previsto dall'articolo 15 della Convenzione, i redditi percepiti da una persona fisica, considerata residente in Svizzera, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, del suddetto Trattato internazionale, a fronte dello svolgimento di un'attività di lavoro dipendente in tale Stato, debbono essere assoggettati ad imposizione esclusiva nella Confederazione Elvetica.

Da ciò consegue, a giudizio dell'Istante, che il reddito di lavoro dipendente percepito nell'anno X non risulti imponibile in Italia e, quindi, non sia neppure da dichiarare nel nostro Paese.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si conferma, come già evidenziato dall'Istante, che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisce una

questione di fatto che non può essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 (cfr. circolare n. 9/E del 1° aprile 2016); pertanto, la seguente risposta si basa sui fatti e sui dati così come prospettati nell'istanza di interpello, fermo restando, in capo al competente Ufficio finanziario, l'ordinario potere di verifica e di accertamento nei confronti dell'Istante.

Si ricorda, inoltre, che ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito 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.

Si segnala, peraltro, come, ai sensi del comma 2-*bis* dell'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 articolo 2, comma 2-*bis*, del TUIR 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 su tutti i suoi redditi ai sensi dell'articolo 3 del TUIR.

L'Istante potrà, in ogni caso, superare tale presunzione di residenza in Italia fornendo, in sede di accertamento, prova di non essere domiciliato o residente nel nostro Paese, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del TUIR, nell'anno di riferimento.

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'articolo 169 del TUIR e dall'articolo 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, le cosiddette *tie breaker rules* per dirimere eventuali conflitti di residenza tra gli Stati contraenti.

Qualora, dunque, la medesima persona fisica risulti fiscalmente residente, in base alle rispettive normative interne, in ciascuno degli Stati contraenti (nel caso di specie in Italia ed in Svizzera), il conflitto che potrebbe generare la doppia imposizione è risolto dalle *tie breaker rules* radicando, in primo luogo, la residenza fiscale nello Stato in cui si trova l'abitazione permanente e, in subordine, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale e la nazionalità.

Per quel che concerne la nozione di abitazione permanente a disposizione di una persona fisica, il Commentario all'articolo 4, paragrafo 2, del Modello OCSE di Convenzione chiarisce, ai punti 12 e 13, che con essa si intende un'abitazione che una persona fisica mantiene ed organizza per un utilizzo permanente. Si tratta, dunque, di un immobile attrezzato e reso idoneo ad una lunga permanenza nello stesso.

A prescindere dalla tipologia dell'abitazione e dal titolo giuridico in base al quale se ne dispone, ciò che rileva è la circostanza che la persona fisica abbia predisposto l'abitazione per utilizzarla in modo duraturo e continuo e non occasionalmente ai fini di una breve permanenza (come ad esempio per un viaggio di piacere, un viaggio di affari o per fini di studio etc.).

Pertanto, qualora in sede di accertamento fosse contestata al Contribuente la residenza fiscale in Italia, la stessa dovrebbe essere appurata non tanto in virtù del dato formale dell'iscrizione anagrafica in Italia, quanto sulla base dei criteri stabiliti in Convenzione, valorizzando i fatti e le circostanze specifici (come, ad esempio,

la disponibilità di un'abitazione permanente, i familiari, le sue relazioni personali ed economiche).

Si precisa, inoltre, che l'applicazione dei criteri delle *tie breaker rules* presuppone un conflitto tra le normative interne dei due Stati contraenti la Convenzione sulla residenza del Contribuente e, pertanto, nella fattispecie in esame, si potrà accertare la residenza dell'Istante, in base ai citati criteri, solo nell'ipotesi in cui sia le competenti Autorità tributarie italiane che quelle elvetiche ritengano il Contribuente fiscalmente residente nel proprio Stato nell'anno X.

Si osserva, infine, che il Trattato con la Svizzera, seguendo le raccomandazioni formulate nel punto 10 del Commentario all'articolo 4 del Modello OCSE di Convenzione, 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.

In particolare l'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione stabilisce che la persona fisica che trasferisce definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro Stato *"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"*.

L'applicazione di tale disposizione potrebbe comportare l'accertamento della residenza del Contribuente in Italia per la sola frazione di anno in cui lo stesso ha il domicilio (individuato, ai sensi dell'articolo 43 del codice civile, nel luogo in cui una persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi). Esemplificando le

indicazioni sopra esposte, si rileva che l'Istante potrà, in primo luogo, fornire prova di non essere residente in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta X, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del TUIR.

In tale ipotesi, non risultando l'Istante residente in Italia, non vi sarà alcun conflitto di residenza tra i due Stati e, pertanto, egli dovrà essere considerato residente in Svizzera per l'intero anno X e, quindi, nella fattispecie in esame, non troveranno applicazione le disposizioni contenute nell'articolo 4, paragrafi 2 e 4, della Convenzione tra Italia e Svizzera.

Il Contribuente potrebbe, al contrario, risultare residente in Italia nell'anno di riferimento, in quanto domiciliato o residente, ai sensi dell'articolo 43 del codice civile, nel nostro Paese per la maggior parte di tale periodo d'imposta (183 giorni) e, altresì, residente nella Confederazione Elvetica, ai sensi della vigente normativa svizzera. In tale seconda ipotesi l'Istante potrà far riconoscere la prevalenza della residenza svizzera in base ai citati criteri convenzionali, applicati per l'intero anno X.

Nell'ipotesi in cui, invece, il trasferimento definitivo del suo domicilio risultasse avvenuto nel corso dell'anno di riferimento, si applicherebbe la disposizione contenuta nell'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione (che prevede l'assoggettamento ad imposizione in Svizzera dal giorno successivo a quello del trasferimento della sede principale degli affari e degli interessi del Contribuente dall'Italia alla Confederazione Elvetica) e, quindi, in tale ipotesi non si applicherebbero i criteri nell'ordine previsti dall'articolo 4, paragrafo 2, del suddetto Trattato internazionale.

Ciò premesso, si forniscono i seguenti chiarimenti in merito ai quesiti posti dall'Istante.

Riguardo al **primo quesito**, si osserva che le *tie breaker rules* di cui al paragrafo 2 dell'articolo 4 della Convenzione Italia-Svizzera possono essere applicate solo in relazione al periodo d'imposta in cui l'Istante dovesse risultare residente, in base alle rispettive normative interne, sia in Italia sia in Svizzera (cfr. ris. n. 471/E/2008).

Per quel che concerne il **secondo quesito**, si rileva, nel presupposto della veridicità delle affermazioni dell'Istante, non verificabili in questa sede, che la casa di famiglia, abitata dal Contribuente sino all'anno X-2, non può essere considerata un'abitazione permanente del medesimo nell'anno X, in quanto non è stata attrezzata per essere una abitazione "permanente" né è stata abitata dall'Istante nell'anno di riferimento.

Analogamente, per quel che attiene al **terzo quesito**, si osserva che l'appartamento in Italia, pur rientrando nella disponibilità del Contribuente per una frazione minima dell'anno X, non può essere considerato come un'abitazione permanente dell'Istante nell'anno di riferimento.

Per quel che concerne il **quarto quesito**, si rileva che l'articolo 15, paragrafo 1, della Convenzione stabilisce la tassazione esclusiva dei redditi di lavoro dipendente nello Stato di residenza del Contribuente, a meno che l'attività lavorativa non sia svolta nell'altro Stato contraente la Convenzione (Stato della fonte); ipotesi in cui tali remunerazioni saranno assoggettate ad imposizione in entrambi i Paesi.

Nella fattispecie in esame, qualora l'Istante riuscisse a dimostrare, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del TUIR, di non essere residente in Italia ovvero, sulla base delle *tie breaker rules*, di cui all'articolo 4, paragrafo 2, della Convenzione, di essere residente in Svizzera nell'anno di riferimento (circostanze, si ribadisce, non verificabili in questa sede), i redditi da lavoro dipendente percepiti dal Contribuente, a fronte di

un'attività lavorativa svolta in Svizzera, non scontrerebbero alcuna imposizione nel nostro Paese, ai sensi delle disposizioni contenute negli articoli 3, comma 1, del TUIR (in base al quale l'imposta si applica sul reddito complessivo formato, per i non residenti, dai soli redditi prodotti nel territorio dello Stato) e 15, paragrafo 1, della Convenzione Italia-Svizzera. In tale ipotesi, il suddetto reddito di lavoro dipendente non dovrà essere inserito nella dichiarazione dei redditi italiana relativa al periodo d'imposta X.

Per completezza si segnala che, diversamente, qualora nel caso prospettato trovasse applicazione il disposto dell'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione, il Contribuente sarebbe assoggettato ad imposizione nel nostro Paese per i redditi di lavoro dipendente prodotti fino al giorno del trasferimento definitivo del suo domicilio dall'Italia alla Svizzera, con conseguenti obblighi dichiarativi.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 324214 del 10 agosto 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**