

## Risposta n. 170/2023

**OGGETTO:** *Assoggettamento ad imposta del reddito di lavoro dipendente in ipotesi di cambio di residenza in corso d'anno: criterio del frazionamento del periodo d'imposta (punto 3 del Protocollo aggiuntivo alla Convenzione tra l'Italia e la Germania per evitare le doppie imposizioni).*

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

### QUESITO

L'Istante (di seguito, anche "*Contribuente*") dichiara di essere residente in Germania ed iscritto all'AIRE dal giorno y di agosto 20XX, di essere stato assunto alle dipendenze di una società tedesca dal settembre 20XX e di non aver percepito in tale annualità alcun reddito in Italia. Ciò posto, l'Istante richiede alla scrivente chiarimenti in merito alla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia, relativamente all'anno d'imposta 20XX (di seguito, "*l'anno di riferimento*").

### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene applicabili al caso di specie (anche sulla base delle precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 471/E del 2008) le disposizioni contenute nel punto 3 del Protocollo aggiuntivo alla Convenzione tra l'Italia e la Germania per evitare le doppie imposizioni, ratificata con legge del 24 novembre 1992, n. 459 (di seguito, "*la Convenzione*" o "*il Trattato internazionale*"), in cui si prevede che, se una persona fisica è considerata residente di uno Stato contraente soltanto per una frazione dell'anno, per effetto di un cambio di residenza, "*l'assoggettamento all'imposta, nei limiti in cui esso dipenda dal luogo di residenza, termina nel primo Stato alla fine del giorno in cui è stato effettuato il cambio di domicilio. Nell'altro Stato, l'assoggettamento all'imposta, nei limiti in cui esso dipenda dal luogo di residenza, inizia il giorno successivo al cambio di domicilio*".

Risultando il Contribuente residente in Germania durante lo svolgimento della sua attività lavorativa, il reddito da lavoro dipendente di fonte tedesca dallo stesso percepito dovrebbe essere assoggettato ad imposizione esclusiva in tale Stato. In conclusione l'Istante, non avendo, altresì, ricevuto alcun reddito in Italia nell'anno di riferimento, ritiene di non essere tenuto a presentare nel nostro Paese la dichiarazione dei redditi relativa al 20XX.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 2, comma 2, del TUIR considera 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 (nel caso di specie l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente) è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.

Tanto chiarito sotto il profilo della normativa italiana, occorre, tuttavia, considerare le disposizioni internazionali contenute in accordi conclusi dall'Italia con gli Stati esteri.

Nel caso in esame, occorre fare riferimento al Trattato tra l'Italia e la Germania per evitare le doppie imposizioni, il cui articolo 4, paragrafo 1, richiama, riguardo alla definizione del concetto di residenza, la nozione contenuta nelle normative interne dei due Stati contraenti il suddetto Trattato. Nell'ipotesi in cui, applicando le suddette normative interne, il soggetto risulti residente di entrambi gli Stati contraenti, il successivo paragrafo 2 dell'articolo 4 del Trattato internazionale stabilisce, conformemente al Modello OCSE di Convenzione, le cosiddette *tie breaker rules* per dirimere tali conflitti. Tali regole fanno prevalere il criterio dell'abitazione permanente cui seguono, in ordine gerarchico, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale e la nazionalità del Contribuente. Tale riscontro, tuttavia, 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*") (cfr. circolare 1° aprile 2016 n.9/E).

Ciò premesso, la scrivente fornisce, di seguito, le proprie valutazioni nel presupposto (qui assunto acriticamente) di una residenza fiscale in Germania del Contribuente, ai sensi della normativa interna di tale Stato a decorrere dal giorno y di agosto 20XX, poiché questa è la fattispecie rappresentata dall'Istante.

Al riguardo, si osserva che il Trattato con la Germania, seguendo le raccomandazioni formulate nel paragrafo 10 del Commentario all'articolo 4 del Modello di Convenzione 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. punto 3 del Protocollo aggiuntivo alla Convenzione e Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 3 dicembre 2008, n. 471).

Si rileva, pertanto, che, nella fattispecie prospettata dall'Istante, il problema della doppia residenza deve essere risolto applicando il citato criterio del frazionamento del periodo d'imposta 20XX. In particolare, si osserva, sulla base delle predette considerazioni, che il citato punto 3 del Protocollo aggiuntivo alla Convenzione prevede, come rappresentato dal Contribuente, che l'assoggettamento all'imposta, nei limiti in cui esso dipenda dal luogo di residenza, termina nel primo Stato (nel caso di specie l'Italia) alla fine del giorno in cui è stato effettuato il cambio di domicilio. Nello Stato in cui è avvenuto il trasferimento (nel caso di specie la Germania) *"l'assoggettamento all'imposta, nei limiti in cui esso dipenda dal luogo di residenza, inizia il giorno successivo al cambio di domicilio"*.

Da ciò consegue che, nella fattispecie in esame, presupponendo, in base a quanto dichiarato dall'Istante, il cambiamento di domicilio intervenuto il giorno y di

agosto 20XX, l'Italia potrà esercitare la pretesa impositiva, basata sulla residenza, fino a tale data mentre la Germania potrà far valere, sulla base della predetta disposizione convenzionale, la propria pretesa, basata su una residenza fiscale tedesca del Contribuente, a decorrere dal giorno y+1 di agosto 20XX. Considerato che l'Istante ha svolto la sua attività lavorativa in Germania dal settembre 20XX, il relativo reddito percepito dall'Istante dovrà, pertanto, essere assoggettato ad imposizione esclusiva in tale Stato, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, del citato Trattato internazionale. In particolare, si ricorda che la disposizione in esame prevede che le remunerazioni ricevute in corrispettivo di un'attività di lavoro dipendente siano imponibili soltanto nel Paese di residenza del contribuente, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente la Convenzione.

In conclusione l'Istante, non dovendo dichiarare in Italia il reddito - corrisposto a fronte dell'attività lavorativa svolta in Germania nel periodo da settembre alla fine dell'anno 20XX - e non essendo titolare di alcun reddito di fonte italiana nell'anno di riferimento, non sarà tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi nel nostro Paese relativamente all'anno 20XX.

**Firma su delega del Direttore centrale  
Vincenzo Carbone**

**IL CAPO SETTORE  
(firmato digitalmente)**