
Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer

1.7. UNITARIETÀ DEL PERIODO D'IMPOSTA E IMPOSSIBILITÀ DEL SUO FRAZIONAMENTO: L'ASSENZA DI UNA REGOLA DI SPLIT YEAR

La nuova definizione di residenza fiscale recata dall'art. 2, comma 2, del TUIR, così come sostituito dall'art. 1 del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, non contempla la possibilità che un soggetto sia residente in Italia, ai fini fiscali, limitatamente a una **frazione dell'anno solare**, disattendendo così le aspettative di operatori e contribuenti, i quali confidavano che la riforma fosse l'occasione per una modifica normativa in tal senso⁴⁹.

Come si ricorderà, la regola dello “*split year*”, o “frazionamento del periodo d'imposta”, è prevista in due sole Convenzioni sottoscritte dall'Italia, ossia quella con la Svizzera e quella con la Germania. Esse contengono ciascuna una disposizione che, come si illustrerà più diffusamente in seguito, stabilisce che il contribuente italiano trasferitosi in Svizzera o in Germania in corso d'anno debba considerarsi fiscalmente residente in Italia fino alla data del trasferimento del suo domicilio nell'altro Paese, e che divenga fiscalmente residente nel Paese di destinazione solo a decorrere dal giorno successivo⁵⁰. L'introduzione di una norma simile anche nella disciplina interna, quale regola generale, consentirebbe di prevenire:

- i) talune ipotesi di **doppia imposizione**, e
- ii) anche talune ipotesi di **doppia non imposizione**,

che possono a volte verificarsi proprio nell'anno in cui il contribuente trasferisce la propria residenza in un altro Stato. Esamineremo entrambe le fattispecie nei paragrafi che seguono.

1.7.1. Split year e doppia imposizione

Quanto alle fattispecie di doppia imposizione, si pensi al caso di un contribuente fiscalmente residente in Italia che nella seconda parte dell'anno x migri in uno Stato estero per intraprendervi un'attività lavorativa e che, in virtù della normativa interna di tale ultimo Stato, acquisisca lì la residenza fiscale a decorrere dalla data del trasferimento; in questo caso, il reddito da lavoro prodotto all'estero subisce una doppia imposizione: esso viene tassato sia in Italia, perché qui il soggetto è stato residente per la maggior parte dell'anno x , sia nello Stato estero, avendo acquisito la residenza fiscale dal giorno del suo arrivo.

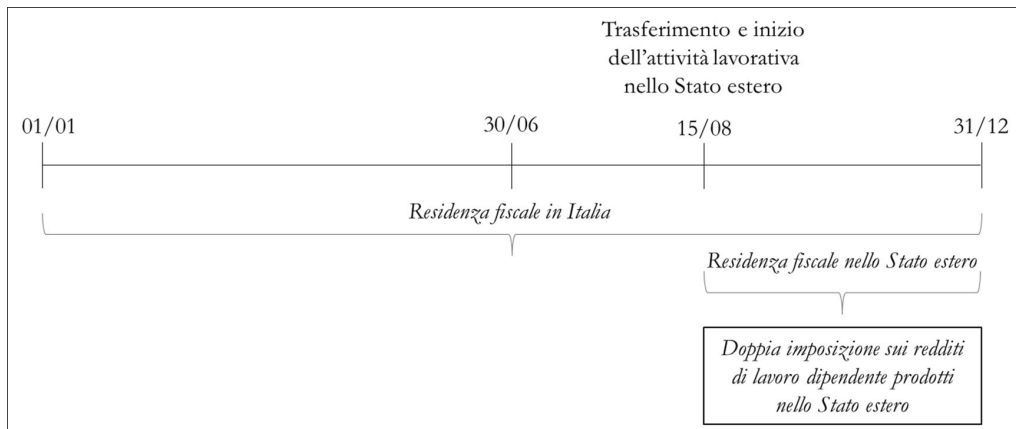
⁴⁹ Cfr. A. Ballancin, “Periodo d'imposta frazionato solo per convenzione”, in *Il Sole - 24 Ore* del 14 ottobre 2023, il quale auspicava “una revisione della disciplina interna, in attuazione dell'art. 3 della Legge delega, con l'implementazione di un modello in base al quale, anche all'interno di un medesimo periodo d'imposta, il contribuente è sottoposto a tassazione mondiale limitatamente all'arco temporale in cui effettivamente soddisfa i requisiti per essere ivi considerato fiscalmente residente ed, invece, unicamente su base territoriale rispetto alla restante porzione del medesimo periodo d'imposta”. Vedasi, tra gli altri, anche G. Foglia - M. Masi, “Prospettive di riforma dei criteri domestici di radicamento della residenza delle persone fisiche”, in *Corr. Trib.*, 10/2023, pag. 813; A. Magliaro - S. Censi, “Frazionamento del periodo d'imposta: la split year clause nella normativa convenzionale e interna”, in *il fisco*, 35/2023, pag. 3324.

⁵⁰ E, specularmente, che un contribuente svizzero o tedesco, trasferitosi in Italia in corso d'anno, sia ritenuto fiscalmente residente nel Paese d'origine fino alla data del trasferimento del domicilio in Italia, e divenga qui residente solo a partire dal giorno successivo.

1. Nuova definizione di residenza fiscale delle persone fisiche

1.7. Unitarietà del periodo d'imposta e impossibilità del suo frazionamento

Esempio 1



Vero è che questo inconveniente può essere, in prima battuta, superato attraverso i meccanismi a tal fine individuati dalle Convenzioni, ossia, solitamente, mediante il metodo del credito d'imposta⁵¹. Tuttavia, tale ultimo meccanismo non è "perfetto", nel senso che esso non conduce necessariamente alla totale eliminazione della doppia imposizione, la quale, infatti:

- **potrebbe essere rimossa solo parzialmente**, laddove il reddito venisse tassato all'estero con un'aliquota d'imposta inferiore rispetto a quella applicata ai fini IR-PEF (o qualora ci fosse un differente calcolo del reddito tassabile tra i due Paesi); ovvero,
- **non verrebbe eliminata affatto**, qualora il medesimo reddito venisse assoggettato a tassazione in Italia tramite imposta sostitutiva o ritenuta a titolo d'imposta (come accade, tra gli altri, ai *capital gain* derivanti dalla cessione di partecipazioni estere e ai dividendi distribuiti da società non residenti). In tale evenienza, infatti, il reddito estero non concorrerebbe "*alla formazione del reddito complessivo*" in Italia, condizione necessaria - ai sensi dell'art. 165 del TUIR - perché le imposte versate all'estero possano essere recuperate nel nostro Paese attraverso il meccanismo del credito d'imposta⁵².

Proprio per **prevenire i fenomeni di doppia imposizione** che possono crearsi nell'anno in cui avviene lo spostamento della residenza all'estero, il punto 10 del Commentario

⁵¹ Cfr. art. 23 del Modello OCSE. Nel nostro ordinamento fiscale il credito d'imposta è disciplinato dall'art. 165 del TUIR, secondo cui "*Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione*" (cfr. comma 1).

⁵² Anche se va detto che la Corte di Cassazione, nella sentenza 9 settembre 2022, n. 25698, ha riconosciuto, a determinate condizioni, la spettanza del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero sugli utili distribuiti da una società estera a favore di una persona fisica residente in Italia che ha incassato gli stessi senza l'intervento di un intermediario residente, assoggettandoli dunque ad imposta sostitutiva ai sensi dell'art. 18 del TUIR.

all'art. 4 del Modello OCSE raccomanda agli Stati contraenti l'adozione di una disposizione sullo *split year* a livello pattizio: *"The facts to which the special rules will apply are those existing during the period when the residence of the taxpayer affects tax liability, which may be less than an entire taxable period. For example, in one calendar year an individual is a resident of State A under that State's tax laws from 1 January to 31 March, then moves to State B. Because the individual resides in State B for more than 183 days, the individual is treated by the tax laws of State B as a State B resident for the entire year. Applying the special rules to the period 1 January to March 31, the individual was a resident of State A. Therefore, both State A and State B should treat the individual as a State A resident for that period, and as a State B resident from 1 April to 31 December"*.

Ciononostante, come anticipato, ad oggi sono solo due le Convenzioni sottoscritte dall'Italia che ammettono il frazionamento del periodo d'imposta, ossia:

- quella in vigore con la Svizzera (firmata a Roma il 9 marzo 1976 e ratificata con Legge 23 dicembre 1978, n. 943), al cui par. 4 dell'art. 4 è previsto 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"*; e
- quella con la Germania (firmata a Bonn il 18 ottobre 1989 e ratificata con Legge 24 novembre 1992, n. 459), il cui Protocollo, al punto 3, stabilisce che *"Se una persona fisica è considerata residente dello Stato contraente in base all'art. 4 soltanto per una frazione dell'anno ed è considerata residente dell'altro Stato contraente per il resto dell'anno (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"*.

Le richiamate previsioni convenzionali, per evitare l'insorgere della doppia tassazione, statuiscano quindi *a)* da un lato, la cessazione della potestà impositiva dello Stato di partenza A dal giorno successivo a quello in cui il contribuente trasferisce il proprio *"domicilio"* nello Stato di destinazione B, e, *b)* dall'altro, l'assoggettamento del medesimo contribuente alla potestà impositiva di quest'ultimo Stato B a decorrere dalla predetta data.

A commento di tali disposizioni può osservarsi che il frazionamento del periodo d'imposta, disciplinato dalle due Convenzioni ricordate, è un meccanismo che opera solo per l'annualità in cui si verifica il trasferimento della residenza, cosicché per gli anni successivi torneranno ad essere applicabili le ordinarie *tie breaker rules*, nella sequenza gerarchica prevista dal Trattato.

Inoltre, dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria pronunciata sul tema può ricavarsi il principio secondo cui per **"frazionare" l'anno in due parti** (ovvero, per individuare il momento esatto in cui l'espatrio o l'impatrio può ritenersi perfezionato), as-

1. Nuova definizione di residenza fiscale delle persone fisiche

1.7. Unitarietà del periodo d'imposta e impossibilità del suo frazionamento

sume rilievo unicamente la data in cui viene trasferito il domicilio: ed infatti la Convenzione con la Svizzera, e quella con la Germania, parlano, rispettivamente, di “*trasferimento del domicilio*” e “*cambio del domicilio*”, da intendersi - secondo l'Agenzia delle Entrate - ai sensi dell'art. 43 del Codice civile. Cosicché non è in alcun caso significativa a tal fine (quanto ai contribuenti in uscita dall'Italia) la data in cui avviene l'iscrizione all'AIRE: essa, “*rilevando unicamente ai fini della vigente normativa interna, non ha alcun effetto sull'applicazione delle disposizioni contenute nel citato Trattato internazionale*”⁵³.

Si noti che ancorare la cesura del periodo d'imposta a un dato fortemente fattuale, quale appunto il trasferimento del *domicilio*, può rendere difficoltosa la determinazione esatta del giorno in cui ciò possa ritenersi accaduto: a maggior ragione ove il “domicilio” fosse inteso “ai sensi dell'art. 43 del Codice civile” come affermato dall'Agenzia delle Entrate. Proprio perché la nozione che si ricava dall'art. 43 del Codice civile si presta poco allo scopo (*i.e.* individuazione di un giorno preciso dell'anno solare), ci sembrerebbe più corretto interpretare la locuzione “trasferimento (o cambio) del domicilio” legandola maggiormente al concetto di “**spostamento della dimora abituale**”, che è un dato più oggettivamente verificabile⁵⁴. Rimane peraltro il fatto che può talvolta rivelarsi incerta la data del trasferimento, come ad esempio nel caso in cui la famiglia segua il contribuente qualche tempo dopo il suo spostamento.

Va infine osservato che la **regola dello *split year***, ancorché raccomandata dal Commentario OCSE, non può essere applicata ove le Convenzioni non la abbiano introdotta espressamente (ossia, ad oggi, con tutti i Paesi diversi da Svizzera e Germania). Lo ha chiarito già da tempo l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 3 dicembre 2008, n. 471/E⁵⁵, e poi, ancor più di recente, la Corte di cassazione, in una vicenda relativa all'espatrio in Francia di un residente italiano, il quale invocava l'applicazione dello *split year* - sebbene non contemplato dal Trattato Italia-Francia - sostenendo che ciò fosse consentito da un'applicazione diretta del punto 10 del Commentario all'art. 4 del Modello OCSE⁵⁶.

I giudici di legittimità, argomentando la loro decisione, hanno ribadito un principio più volte espresso dalla Corte di Cassazione, ossia che “*il Commentario OCSE contro le doppie imposizioni non ha valore normativo e costituisce una raccomandazione diretta ai*

⁵³ Cfr. risposta a interpello 18 gennaio 2023, n. 73; nello stesso senso si segnalano anche le risposte a interpello nn. 98 del 19 gennaio 2023, 126 del 20 gennaio 2023, 255 del 17 marzo 2023 e 370 del 4 luglio 2023.

⁵⁴ Evidenziamo che nella versione inglese della Convenzione con la Svizzera e di quella con la Germania non viene utilizzato il termine “*domicile*”, ma si legge, rispettivamente, “*transfer of residence*” e “*change of residence*”.

⁵⁵ La vicenda *ivi* esaminata era relativa al caso di un cittadino svedese che dall'Italia rimpatriava in Svezia nel mese di luglio 2007, qualificandosi come soggetto fiscalmente residente (anche) in tale Stato estero “a partire dal 13 luglio 2007”. Secondo l'Agenzia delle Entrate, la doppia residenza non poteva risolversi tramite l'applicazione dello *split year* dato che “*L'esistenza di norme convenzionali espresse che disciplinano i casi in cui è possibile ricorrere al frazionamento del periodo d'imposta per risolvere situazioni di doppia residenza esclude in radice la possibilità di applicare questo principio in via analogico-interpretativa: poiché il principio è stato già 'recepito' dall'ordinamento italiano, estenderne l'applicazione ad ipotesi disciplinate da Convenzioni diverse da quelle in cui è espressamente richiamato violerebbe il principio di sovranità dei singoli Stati e il principio pattizio che sono alla base del sistema di Convenzioni bilaterali prefigurato dal Modello OCSE*”.

⁵⁶ Cfr. Cass., ord. 4 settembre 2023, n. 25690.

Paesi aderenti (...), i quali, tuttavia, nel delineare la disciplina convenzionale, sono liberi di darvi attuazione. Le disposizioni contenute nel Commentario, non vincolanti ed aventi natura di soft law, fungono (soltanto, n.d.r.) da strumento di indirizzo ed ausilio nell'interpretazione dell'esatto contenuto e delle finalità delle convenzioni internazionali basate sul relativo Modello".

Proprio in virtù di tale principio, l'introduzione di una disposizione domestica sul frazionamento del periodo d'imposta consentirebbe senz'altro di evitare le problematiche di doppia imposizione che sono state illustrate all'inizio di questo paragrafo, senza che ciò debba passare per una modifica di tutti i Trattati contro le doppie imposizioni (diversi da quelli con la Svizzera e con la Germania) sinora sottoscritti dall'Italia.

1.7.2. **Split year e doppia non imposizione**

Una norma interna sul frazionamento del periodo d'imposta sarebbe anche idonea, come già accennato, a impedire l'insorgere di fattispecie di doppia non imposizione (o "salti d'imposta").

Una di esse potrebbe, ad esempio, aversi ove un contribuente italiano si trasferisse nella prima parte dell'anno x in uno Stato estero che prevede, per norma interna, la regola dello *split year*, o che adotta un periodo d'imposta difforme dall'anno solare⁵⁷. In tal caso, il contribuente potrebbe **beneficiare di una doppia non imposizione** su determinati redditi finanziari; ciò si verificherebbe, ad esempio, qualora egli, nel corso dei primi mesi dell'anno, prima del trasferimento all'estero, avesse realizzato un *capital gain* dalla cessione di partecipazioni non qualificate (in società italiane) negoziate in mercati regolamentati.

In detta ipotesi, la plusvalenza:

- a) **non sarebbe imponibile in Italia**, ai sensi dell'art. 23 del TUIR, in quanto verrebbe realizzata da un soggetto che nell'anno x non è qui fiscalmente residente (essendoci rimasto per meno di 183 giorni), e in capo a lui non costituirebbe reddito "prodotto nel territorio dello Stato"⁵⁸, e
- b) **non verrebbe assoggettata a tassazione neppure nel Paese estero di nuovo insediamento**, poiché, proprio in virtù dello *split year* sancito dalla disciplina domestica di tale Paese, il medesimo soggetto diverrebbe ivi residente solo a partire dalla data di trasferimento del domicilio.

⁵⁷ È il caso, ad esempio, del Regno Unito, ove il periodo d'imposta inizia il 6 aprile e termina 5 aprile dell'anno successivo.

⁵⁸ In base all'art. 23, comma 1, lett. f), n. 1), del TUIR, "Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato: (...)

f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione:

1) delle plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1, dell'art. 67, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute".

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer