

Risposta n. 123/2023

OGGETTO: Residenza fiscale all'estero e onere della prova; classificazione del reddito da attività di ricerca post dottorato; applicabilità delle ritenute sui redditi a tali prestazioni, in conformità alle disposizioni di cui all'articolo 6, comma 6, della legge 30 novembre 1989, n. 398, che prevedono l'esenzione da imposizione in Italia per talune borse di studio; inquadramento come retribuzioni convenzionali per l'attività lavorativa svolta all'estero, richiamate dall'articolo 51, comma 8-bis), del TUIR.

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

QUESITO

Il Contribuente (di seguito anche "l'Istante") dichiara di essersi cancellato dalle anagrafi della popolazione residente in Italia ed iscritto all'AIRE da dicembre XXXX. A decorrere dal gennaio del medesimo anno, svolge in Svizzera l'attività di assistente post-doc presso la facoltà di dell'Università Alfa con sede nella città Beta.

Per quel che concerne tale attività lavorativa, l'Università Alfa ha erogato i compensi relativi all'anno XXXX (di seguito l'anno di riferimento) effettuando le relative ritenute d'imposta.

L'Istante segnala, inoltre, di aver stipulato, nel dicembre dell'anno precedente, un contratto di locazione relativo ad un immobile sito nella città Beta, nel quale ha abitato per un periodo superiore ai 183 giorni nell'anno di riferimento.

Ciò posto, il Contribuente chiede alla scrivente di pronunciarsi in merito all'applicazione, al reddito percepito dall'Università Alfa, delle disposizioni recate dall'articolo 6, comma 6, della legge 30 novembre 1989, n. 398, che prevedono l'esenzione da imposizione in Italia per talune borse di studio tra cui quelle per lo svolgimento di attività di ricerca post dottorato (di seguito primo quesito).

Qualora gli emolumenti da attività di assistente post-doc risultino esenti da imposizione in Italia, l'Istante intende sapere se l'ente erogante estero sia, comunque, obbligato ad effettuare le ritenute sui redditi in esame oppure se sia possibile richiedere alla suddetta Università la non applicazione di tali ritenute per analogia alla disciplina di esenzione italiana, alla luce del Modello OCSE di Convenzione per evitare le doppie imposizioni e dell'articolo 25 (non discriminazione) 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 (secondo quesito).

Nell'ipotesi, invece, di non applicazione della disciplina di esenzione, l'Istante chiede se sia possibile utilizzare, ai fini della determinazione del reddito da assoggettare ad imposizione in Italia, le retribuzioni convenzionali per l'attività lavorativa svolta all'estero, richiamate dall'articolo 51, comma 8-*bis*), del Testo Unico delle imposte sui redditi - di seguito TUIR - approvato con DPR del 22 dicembre 1986, n. 917 (terzo quesito).

Il Contribuente chiede, infine, il corretto trattamento fiscale degli emolumenti percepiti dall'Università Alfa per l'anno 2021 e per le successive annualità in cui l'Istante risulterà residente in Svizzera (quarto quesito).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Riguardo al primo quesito l'Istante ritiene che la disciplina applicabile ai compensi percepiti quale assistente post-doc sia quella di esenzione prevista dall'articolo 6, comma 6, della legge 30 novembre 1989, n. 398.

Il Contribuente non prospetta alcuna soluzione interpretativa per quel che concerne il secondo ed il terzo quesito.

Per ciò che attiene al quarto quesito, il Contribuente ritiene che, sino a quando lo stesso Istante non trasferirà nuovamente la sua residenza fiscale in Italia, non dovrà presentare la dichiarazione dei redditi nel nostro Paese se non nell'ipotesi di percezione di ulteriori redditi assoggettabili ad imposizione, diversi da quello prospettato nell'istanza di interpello in esame.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia 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 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*, 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.

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. 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 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. articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione).

Ciò premesso, la scrivente fornisce, di seguito, le proprie valutazioni nel presupposto (qui assunto acriticamente) di una residenza fiscale svizzera a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di riferimento, poiché questa è la fattispecie rappresentata dall'Istante.

In merito al primo quesito, si osserva come dall'esame del contratto allegato all'istanza d'interpello in esame, tra l'Università Alfa ed il Contribuente, emerge che i compensi erogati allo stesso Istante a fronte dell'attività di assistente post-doc non possono essere considerati alla stregua di una borsa di studio ma costituiscono un reddito da lavoro dipendente. Si rileva, difatti, che, dall'esame del suddetto contratto, risulta che:

- l'entrata in vigore dello stesso è vincolata all'ottenimento del permesso di lavoro per stranieri, rilasciato dalle competenti autorità cantonali (cfr. punto 2 dei Termini del contratto);
- per quel che concerne l'articolazione dell'orario di lavoro a tempo pieno e le concrete modalità di svolgimento dell'attività lavorativa, di cui al punto 4 dei Termini del suddetto contratto, si deve far riferimento all'articolo 7 del Regolamento sulle condizioni generali di lavoro per il corpo accademico dell'Università Alfa;
- la sede dell'attività lavorativa è presso la sede dell'Università Alfa (cfr. punto 6 dei Termini del contratto);
- la disdetta del rapporto di lavoro deve essere effettuata in conformità al Regolamento sulle condizioni generali di lavoro per il corpo accademico dell'Università Alfa che costituisce parte integrante del citato contratto (cfr. punto 7 dei Termini del contratto);
- l'attività di assistente universitario, a fronte della quale l'Istante riceve un "salario" (cfr. punto 21 del Regolamento), è esercitata seguendo le direttive di un docente dell'Università Alfa.

Il reddito in esame, non essendo costituito da una borsa di studio, non ricade, pertanto, nell'ambito applicativo dell'articolo 50 (redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente), comma 1, lettera c) del TUIR, bensì, quale reddito da lavoro dipendente, nell'ambito dell'articolo 49, comma 1, dello stesso Testo Unico.

Ne consegue l'impossibilità di applicare in Italia alcun regime di esenzione da imposizione e, in particolare, quello previsto per talune borse di studio, richiamato dall'articolo 6, comma 6, della legge 30 novembre 1989, n. 389.

Con riferimento al secondo quesito, si evidenzia che l'articolo 15 della citata Convenzione tra l'Italia e la Svizzera per evitare le doppie imposizioni 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 sia 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 nelle ipotesi (qui assunte acriticamente) di una residenza fiscale in Italia del Contribuente nell'anno XXXX e di svolgimento dell'attività lavorativa in Svizzera a decorrere dal gennaio del periodo di riferimento, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, del suddetto Trattato internazionale, i redditi derivanti dall'attività di assistente post-doc svolta dal Contribuente nel XXXX in Svizzera sono da assoggettare ad imposizione sia in Italia, sia in Svizzera. La conseguente doppia imposizione deve essere eliminata in Italia (Stato di residenza) mediante la concessione del credito d'imposta, previsto dall'articolo 24, paragrafo 2, della Convenzione, con le modalità stabilite dall'articolo 165 del TUIR.

È solo il caso di precisare che, sulla base di quanto rappresentato dall'Istante e della vigente normativa internazionale, la Svizzera può esercitare la sua potestà impositiva sul reddito in esame in conformità alla propria normativa interna, ragion per cui non possono essere formulate osservazioni in merito alle ritenute operate dall'Università Alfa sugli emolumenti corrisposti all'Istante.

Per quel che concerne il terzo quesito, si svolgono le seguenti considerazioni riguardo alla determinazione del reddito, corrisposto a fronte dell'attività lavorativa

svolta in Svizzera nel XXXX, da assoggettare ad imposizione in Italia in base alle disposizioni contenute nel TUIR.

Si rileva, in primo luogo, che il reddito prodotto all'estero dall'Istante, a fronte della prestazione di un'attività di lavoro dipendente, deve essere determinato in Italia sulla base di quanto stabilito dall'articolo 51 del TUIR.

Affinché trovino applicazione le disposizioni invocate dall'istante, contenute nel comma 8-*bis* del citato articolo 51 del TUIR, risulta necessario che il lavoratore operante all'estero sia inquadrato in una delle categorie per le quali i decreti del Ministero del Lavoro fissano annualmente la retribuzione convenzionale.

Al riguardo, si segnala che l'attività di assistente universitario non è ricompresa tra quelle per le quali il Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, relativo all'anno XXXX, fissa la retribuzione convenzionale. Ne consegue che il reddito prodotto all'estero dal Contribuente come assistente post-doc non può essere determinato ai sensi del citato comma 8-*bis* dell'articolo 51 del TUIR e, pertanto, lo stesso reddito deve essere assoggettato ad imposizione in Italia unicamente sulla base di quanto statuito dai commi da 1 a 8 dell'articolo 51 del predetto Testo Unico.

Infine, per quel che attiene al quarto quesito, si ribadiscono, sulla base delle considerazioni sopra esposte e degli elementi, relativi alla residenza ed allo svolgimento dell'attività lavorativa, rappresentati dall'Istante (qui assunti acriticamente), le considerazioni svolte relativamente al secondo quesito del Contribuente.

In particolare, ai sensi delle disposizioni contenute nel citato articolo 15, paragrafo 1, della Convenzione, gli emolumenti erogati dall'Università Alfa al Contribuente, a fronte dell'attività da egli svolta in Svizzera nel periodo in cui risulta

anche essere ivi fiscalmente residente, dovranno essere sottoposti a tassazione esclusiva in tale Paese e, pertanto, non assoggettati ad imposizione in Italia.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)