

Risposta n. 429

OGGETTO: Trattamento fiscale applicabile al reddito derivante dall'esercizio di un'attività professionale, prodotto in Italia da un soggetto residente in Svizzera. Articolo 14 della Convenzione Italia-Svizzera contro le doppie imposizioni, ratificata con legge n. 943 del 1978

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

QUESITO

L'Istante esercita l'attività di medico ortopedico a Milano e, per motivi familiari, nel corso del 2019 ha trasferito la propria residenza a Lugano in Svizzera, dove dimora abitualmente con la moglie ed i due figli; in data 15 maggio 2019 si è iscritto all'AIRE, tramite il Consolato generale d'Italia a Lugano.

L'Istante dichiara che si reca a Milano per svolgere la sua attività di ortopedico, con la partita IVA italiana n., nei confronti di clienti privati, di diversi centri medici e dell'Istituto, e che i suoi compensi professionali sono interamente prodotti in Italia, non esercitando in Svizzera alcun tipo di attività.

Il *Contribuente* rappresenta, infine, che il 5 giugno 2019 ha effettuato la variazione IVA, diretta a comunicare il luogo di esercizio dell'attività professionale (studio medico), sito a, sede di, del quale è Direttore sanitario. Ciò posto, l'Istante chiede quale sia il corretto trattamento fiscale del reddito prodotto in

Italia alla luce della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Svizzera.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che il quesito debba essere risolto considerando quanto previsto dall'articolo 14 della Convenzione contro le doppie imposizioni fiscali stipulata tra Italia e Svizzera. In particolare, il *Contribuente* ritiene che al proprio caso non si applichi la tassazione esclusiva in Svizzera in quanto:

- esercita la professione di medico in Italia e non in Svizzera;
- tutti i propri redditi vengono prodotti in Italia e non in Svizzera;
- dispone di una "base fissa" professionale a Milano regolarmente segnalata all'Agenzia delle Entrate.

L'*Istante* ritiene, quindi, di dover continuare ad effettuare le proprie prestazioni professionali utilizzando la partita IVA italiana, che i relativi redditi dell'anno 2019 (così come quelli degli anni successivi, persistendo la medesima situazione) dovranno essere dichiarati in Unico PF e tassati in via ordinaria, con ritenuta, ove dovuta, del 20% a titolo di acconto sull'IRPEF.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In primo luogo, si osserva che, per quel che concerne la residenza fiscale delle persone fisiche, occorre fare riferimento alla nozione contenuta nell'articolo 2, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), in base al quale si considerano residenti *"le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile"*.

Le tre condizioni sopra citate sono tra loro alternative, essendo sufficiente che sia verificato uno solo dei predetti requisiti affinché una persona fisica venga considerata fiscalmente residente in Italia e, viceversa, solo quando i tre presupposti della residenza sono contestualmente assenti nel periodo d'imposta di riferimento (cioè nell'anno solare considerato) una persona fisica può essere ritenuta non residente nel nostro Paese.

Nel caso di specie, l'*Istante*, essendo iscritto all'AIRE dal 15 maggio 2019, non soddisfa il requisito formale della iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta di riferimento (cioè nell'anno solare 2019). Tuttavia si ricorda 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.

Da quanto sopra evidenziato, si rileva che, anche a seguito della formale iscrizione all'AIRE, continua a sussistere nei confronti dell'*Istante* una presunzione (relativa) di residenza per effetto dell'articolo 2, comma 2-*bis*, dello stesso Testo Unico, 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 lo stesso continui ad essere assoggettato ad imposizione in Italia ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del TUIR sul reddito complessivo, formato da tutti i redditi posseduti per l'intero periodo d'imposta, al netto degli oneri deducibili ai sensi dell'articolo 10 del medesimo TUIR.

Diversamente, qualora l'*Istante* sia in grado di dimostrare la sua effettiva residenza in Svizzera (questione di fatto che non può formare oggetto di valutazione da parte della scrivente in questa sede), il reddito che lo stesso ritrae dall'attività professionale svolta in Italia sarà soggetto a tassazione nel nostro Paese ai sensi dell'articolo 23, comma 1, lettera d), del TUIR, secondo cui "*si considerano prodotti nel territorio dello Stato (...) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato*".

Sotto il profilo del diritto internazionale pattizio, nel presupposto che l'*Istante* sia effettivamente residente nella Confederazione Elvetica, si ricorda che la Convenzione Italia-Svizzera contro le doppie imposizioni (di seguito, anche Convenzione) firmata a Roma il 9 marzo 1976 e ratificata con legge 23 dicembre 1978 n. 943, inquadra i redditi di lavoro autonomo nell'ambito applicativo dell'articolo 14.

In particolare, il paragrafo 1 dell'articolo 14 della Convenzione prevede che "*I redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività indipendenti di carattere analogo sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che detto residente non disponga abitualmente nell'altro Stato contraente di una base fissa per l'esercizio della sua attività. Ove disponga di una tale base fissa, i redditi sono imponibili nell'altro Stato ma limitatamente alla parte attribuibile a detta base fissa*".

Il successivo paragrafo 2 precisa che la disposizione è applicabile anche ai medici.

Tale disposizione convenzionale, dunque, sancisce una potestà impositiva esclusiva dello Stato di residenza, sempreché il professionista non disponga abitualmente nell'altro Stato contraente di una base fissa per l'esercizio delle sue

attività. In tale eventualità si applica la tassazione concorrente che consente anche allo Stato della fonte (oltre allo Stato di residenza) di tassare i redditi attribuibili a tale base fissa.

Pertanto, ai sensi della predetta norma convenzionale, avendo dichiarato l'*Istante* di svolgere l'attività professionale esclusivamente in Italia attraverso una base fissa, il reddito derivante da tale attività è soggetto a tassazione in Italia. Al riguardo, si ricorda che i compensi dallo stesso percepiti, se erogati da un sostituto d'imposta, debbono essere assoggettati alla ritenuta d'acconto, nella misura del 20 per cento, ai sensi dell'articolo 25, comma 1, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Per completezza, si fa presente che l'eventuale doppia imposizione subita sui redditi in esame sarà eliminata attraverso il riconoscimento di un credito d'imposta in Svizzera, quale Stato di residenza del contribuente, ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 3, della citata Convenzione.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)