

Risposta n. 121/2023

OGGETTO: Applicazione delle ritenute effettuate su un reddito pensionistico di un soggetto non residente e Accordo tra l'Italia ed il Governo della Regione Amministrativa Speciale di Hong Kong della Repubblica Popolare Cinese per evitare le doppie imposizioni, ratificato con legge 18 giugno 2015, n. 96

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

QUESITO

Il Contribuente dichiara di essere residente ad Hong Kong e beneficiario di una pensione erogata dall'INPS (categoria VO).

Il suddetto Istituto previdenziale ha comunicato a l'Istante che, a partire dal 1° gennaio dell'anno X, applicherà le ritenute IRPEF su tale trattamento pensionistico, ai sensi dell'articolo 18 dell'Accordo tra l'Italia ed il Governo della Regione Amministrativa Speciale di Hong Kong della Repubblica Popolare Cinese per evitare le doppie imposizioni, ratificato con legge 18 giugno 2015, n. 96 (di seguito l'Accordo tra Italia ed Hong Kong).

Ciò posto, l'Istante chiede se l'effettuazione delle ritenute da parte dell'INPS risulti in contrasto con le disposizioni sulla non discriminazione contenute nel paragrafo 1 dell'articolo 23 dell'Accordo tra Italia ed Hong Kong, dal momento che il Contribuente ha il diritto di soggiorno nella Regione Amministrativa Speciale di Hong Kong (di seguito primo quesito).

Qualora, invece, l'applicazione delle ritenute IRPEF da parte dell'INPS sia ritenuta corretta, l'istante richiede se, in qualità di soggetto non residente, titolare del solo reddito di pensione, sia tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi in Italia (secondo quesito) e se, in tal caso, possa portare in detrazione le spese mediche e quelle per farmaci acquistati all'estero (terzo quesito).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Riguardo al primo quesito, l'Istante ritiene che la ritenuta alla fonte operata dall'INPS, ai sensi dell'articolo 18 dell'Accordo tra l'Italia ed Hong Kong, risulti in contrasto con le disposizioni sulla non discriminazione contenute nell'articolo 23, paragrafo 1, dello stesso Accordo.

L'istante ritiene, pertanto, che il trattamento pensionistico in esame non debba essere assoggettato ad alcuna imposizione in Italia.

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

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 de l'Istante.

Si ricorda, peraltro, che, ai sensi del comma 2-*bis* dell'articolo 2 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito 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, sul piano della normativa interna, anche a seguito della formale iscrizione all'AIRE, nei confronti di cittadini italiani trasferiti ad Hong Kong continua a sussistere una presunzione (relativa) di residenza fiscale in Italia per effetto del citato

articolo 2, comma 2- *bis*, in quanto Hong Kong è inserito nella lista degli Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato di cui al Decreto Ministeriale 4 maggio 1999.

Ciò premesso, la scrivente fornisce i chiarimenti richiesti nel presupposto (qui assunto acriticamente) di una effettiva residenza fiscale ad Hong Kong dell'Istante, poiché questa è la fattispecie rappresentata.

In merito al primo quesito, si osserva come, ai fini dell'assoggettamento ad imposizione in Italia dei redditi in esame, l'articolo 3, comma 1, del TUIR prevede che *"l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato"*.

Si rileva, inoltre, che l'articolo 23, comma 2, lettera a), del TUIR stabilisce che le pensioni percepite da soggetti non residenti si considerano prodotte nel territorio dello Stato e, dunque, ivi assoggettate ad imposta, qualora siano corrisposte dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti

Per la normativa interna, quindi, gli emolumenti pensionistici in esame erogati dall'INPS, soggetto residente nel territorio dello Stato, devono essere assoggettati ad imposizione nel nostro Paese.

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

Nel caso in esame, si fa specifico riferimento al citato Accordo per evitare le doppie imposizioni in vigore con Hong Kong.

L'articolo 18, paragrafo 1, dell'Accordo tra Italia ed Hong Kong prevede la tassazione dei redditi da pensione, corrisposti a fronte della prestazione di un'attività di lavoro dipendente non a carattere pubblico (ossia non prestato a favore dello Stato o degli enti locali), sia nella Parte Contraente nella quale risiede il beneficiario dei medesimi trattamenti (nel caso di specie ad Hong Kong) sia in quella della fonte del reddito (nel caso di specie in Italia).

L'eventuale doppia imposizione sul reddito in esame dovrà essere eliminata nella Regione Amministrativa Speciale di Hong Kong, territorio di residenza del Contribuente, ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3, del citato Accordo.

Al riguardo, è appena il caso di osservare che l'applicazione al reddito di pensione, corrisposto dall'INPS a l'Istante, delle disposizioni contenute nell'articolo 18, paragrafo 1, dell'Accordo non viola in alcun modo il principio di non discriminazione contenuto nell'articolo 23, paragrafo 1, dello stesso Accordo, norma che appare sostanzialmente in linea con la generalità delle disposizioni analoghe contenute nei Trattati per evitare le doppie imposizioni in vigore in Italia (conformi all'articolo 24 del Modello OCSE di Convenzione).

In particolare, l'articolo 23, paragrafo 1, dell'Accordo in esame vieta ogni discriminazione tra i cittadini italiani e le persone che hanno il diritto di soggiorno ad Hong Kong [definite, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, lettera b), (ii), dell'Accordo, come ogni persona che soggiorna abitualmente nella Regione Amministrativa di Hong Kong oppure vi soggiorna per un periodo superiore ai 180 giorni durante un esercizio fiscale o per un periodo superiore ai 300 giorni in due esercizi fiscali consecutivi, uno dei quali è l'esercizio rilevante].

Al riguardo, risulta evidente che l'applicazione dell'articolo 18, paragrafo 1, dell'Accordo, il quale ripartisce la potestà impositiva tra Italia ed Hong Kong sui redditi di pensione, unicamente in base alla residenza dei beneficiari ed alla fonte degli stessi emolumenti senza prendere in considerazione la nazionalità italiana o di altro Stato o il diritto di soggiorno ad Hong Kong dei contribuenti, non può risultare in contrasto con i principi di non discriminazione recati dal citato articolo 23, paragrafo 1, dell'Accordo.

In conclusione, in base alle citate disposizioni convenzionali, l'Italia risulta titolare della potestà impositiva sul reddito in esame che esercita in base alla normativa interna. L'INPS, quale sostituto d'imposta è, pertanto, tenuto, ad applicare, sul trattamento pensionistico corrisposto a l'Istante, le ritenute previste dall'articolo 23 del DPR del 29 settembre 1973, n. 600.

Con riferimento al secondo quesito, si evidenzia che l'Istante, in quanto titolare del solo reddito di pensione, corrisposto da un unico sostituto d'imposta (l'INPS) obbligato ad effettuare le ritenute d'acconto, è esonerato dalla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia (cfr. Istruzioni per la compilazione del Modello 730/2021 - I Introduzione).

Per quel che concerne il terzo quesito, si osserva che, ai sensi dell'articolo 24, comma 3, del TUIR, i non residenti possono scomputare le detrazioni di cui all'articolo 13, nonché quelle dell'articolo 15, comma 1, lettere a), b), g), h), h- *bis*), e i) e dell'articolo 16-*bis* dello stesso Testo Unico. Le detrazioni per carichi di famiglia non spettano.

All'Istante, dunque, in quanto soggetto non residente, non spetta la detrazione delle spese sanitarie, comprese quelle per l'acquisto dei medicinali, prevista dall'articolo 15, comma 1, lettera c), del TUIR.

**IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)**