

Risposta n. 100/2023

OGGETTO: Imponibilità nel territorio dello Stato di emolumenti pensionistici percepiti da soggetto non residente a fronte del servizio reso nell'ambito di un'attività commerciale-industriale di trasporto pubblico, ai sensi dell'articolo 19, par. 3, della Convenzione contro le doppie imposizioni.

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

QUESITO

L'Istante (di seguito anche "il Contribuente"), residente in Portogallo, iscritto all'AIRE dal novembre dell'anno di imposta precedente a quello di riferimento (anno X-1) e titolare di pensione INPS, categoria ET, in quanto ex dipendente di una ditta di trasporto pubblico, chiede alla scrivente di pronunciarsi circa il corretto trattamento delle somme percepite.

Nel corso dell'anno di imposta X, l'Istante ha presentato domanda al citato Istituto previdenziale al fine di ottenere l'eliminazione della doppia imposizione, ai sensi delle disposizioni contenute nella Convenzione tra l'Italia ed il Portogallo per evitare le doppie

imposizioni, firmata a Roma il 14 maggio 1980 e ratificata con legge 10 luglio 1982, n. 562 (di seguito "la Convenzione" o "il Trattato internazionale").

L'INPS ha rigettato tale istanza, ritenendo che la pensione erogata al Contribuente ricada nell'ambito applicativo dell'articolo 19, paragrafo 2, della Convenzione, ed ha, pertanto, continuato ad applicare le ritenute alla fonte sul trattamento pensionistico in esame.

Ciò posto, il Contribuente chiede alla scrivente di pronunciarsi in merito al corretto trattamento fiscale delle somme percepite.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Per quanto concerne il Quesito specificato in oggetto, l'Istante ritiene che, anche qualora la pensione erogata dall'INPS (ex fondo autoferrotranvieri) avesse natura pubblicistica, nella fattispecie in esame troverebbe applicazione l'articolo 19, paragrafo 3, della Convenzione, in cui sono richiamate le disposizioni contenute nell'art. 18 dello stesso Trattato internazionale, con conseguente assoggettamento ad imposizione esclusiva del suddetto trattamento pensionistico in Portogallo, Stato di residenza del Contribuente. Ciò in quanto i suddetti emolumenti pensionistici sono corrisposti a fronte del servizio reso dall'ex lavoratore nell'ambito di un'attività commerciale-industriale di trasporto pubblico, esercitata dal Comune per mezzo della società presso cui era assunto.

L'Istante ritiene, pertanto, che il trattamento pensionistico in esame non debba essere assoggettato ad imposizione nel nostro Paese, con decorrenza dal mese di gennaio dell'anno di imposta X (anno - si ricorda - successivo a quello di iscrizione all'AIRE), ai

sensi del combinato disposto degli articoli 18 e 19, paragrafo 3, della citata Convenzione tra l'Italia ed il Portogallo per evitare le doppie imposizioni.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento all'istanza di interpello specificata in oggetto, 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, anche con riferimento all'effettiva residenza all'estero del Contribuente.

Ciò premesso, la scrivente fornisce, di seguito, le proprie valutazioni nel presupposto (qui assunto acriticamente) di una residenza fiscale in Portogallo del Contribuente, a decorrere dall'anno di imposta X. Ai fini dell'assoggettamento ad imposizione in Italia dei redditi in esame, si osserva che l'articolo 3, comma 1, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "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"*. Inoltre, 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. In base alla 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, si rileva che l'articolo 18 della Convenzione tra Italia e Portogallo prevede, come regola generale, la tassazione esclusiva dei redditi da pensione, corrisposti a fronte della prestazione di un'attività di lavoro dipendente (di seguito "pensioni private" o "trattamenti pensionistici privati"), nello Stato di residenza del beneficiario dei medesimi trattamenti.

La principale eccezione a tale regola generale è costituita dalla previsione normativa contenuta nell'art. 19 (funzioni pubbliche), paragrafo 2, del predetto Trattato internazionale. In base alla lettera a), della stessa, infatti, *"le pensioni corrisposte da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o amministrativa, o da un suo ente locale, sia direttamente sia mediante prelevamento da fondi da essi costituiti, ad una persona fisica in corrispettivo di servizi resi a detto Stato od ente locale"* (di seguito "pensioni pubbliche"), sono assoggettate ad imposizione esclusiva nello Stato della fonte della pensione. La valenza di tale eccezione viene limitata dalla lettera b) del citato paragrafo 2 dell'art. 19 che prevede la tassazione esclusiva nello Stato di residenza del pensionato anche delle predette pensioni pubbliche quando i beneficiari delle medesime hanno acquisito la nazionalità di tale Stato. Infine, il paragrafo 3 del citato art. 19 precisa che gli emolumenti pensionistici, erogati *"in corrispettivo di servizi resi nell'ambito di una attività industriale o commerciale esercitata da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale"*, ricadono

nell'ambito applicativo dell'art. 18 e sono, quindi, assoggettati (come le pensioni private) ad imposizione esclusiva nello Stato di residenza del pensionato.

Ciò posto, al fine di un corretto inquadramento della fattispecie in esame, occorre stabilire, in primo luogo, se la pensione erogata all'ex dipendente ricada nella regola generale, prevista per i trattamenti pensionistici privati, di cui all'art. 18, ovvero nelle eccezioni, in quanto pensione pubblica, disciplinate dall'art. 19 della Convenzione. Una pensione corrisposta ad una persona fisica a fronte dello svolgimento di un'attività di lavoro dipendente rientra nell'ambito applicativo dell'art. 19 della Convenzione al ricorrere congiuntamente delle seguenti condizioni (cfr. art. 19, paragrafo 2, lett. a), della Convenzione):

- deve essere erogata da uno Stato, dalle sue suddivisioni politiche o amministrative o da un suo ente locale, direttamente o mediante fondi costituiti da tali enti;
- l'erogazione deve avvenire in corrispettivo di servizi resi ad uno Stato, alle sue suddivisioni politiche o amministrative o ai suoi enti locali.

Al riguardo, si osserva come nella fattispecie in esame risultino soddisfatte entrambe le suddette condizioni. L'INPS, soggetto che eroga il trattamento pensionistico in esame, è infatti un ente pubblico non economico, istituito dallo Stato, la cui attività istituzionale consiste nella liquidazione e nel pagamento delle prestazioni pensionistiche aventi natura previdenziale e assistenziale.

Per quanto riguarda la seconda condizione, si osserva come la ditta fornitrice del servizio di trasporto pubblico sia un organismo di diritto pubblico, costituita dal Comune come società *in house* per la gestione del servizio di trasporto locale e partecipata

interamente da capitale pubblico, essendo controllata al 100 per cento dal Comune stesso. Una volta accertata l'astratta riconducibilità della pensione in esame nell'alveo delle pensioni pubbliche disciplinate dall'art. 19 del Trattato, occorre valutare l'applicazione al caso di specie dell'eccezione prevista dal citato art. 19, paragrafo 3, della Convenzione. Al riguardo, si rileva, che la ditta di trasporto pubblico esercita un'attività commerciale, oltre a svolgere un'attività sociale consistente nell'assicurare il trasporto locale anche in tratte non redditizie. Si osserva, inoltre, che il Commentario all'art. 19 del Modello OCSE di Convenzione precisa, al paragrafo 6, che gli Stati che vogliono mantenere nell'ambito applicativo dell'art. 19 - e assoggettare, dunque, a tassazione esclusiva nello Stato della fonte - le pensioni erogate a fronte di un'attività prestata alle dipendenze di alcuni enti (quali le ferrovie, le poste, i teatri di proprietà dello Stato), *"possono concordare nei negoziati bilaterali"* questo intendimento, *"anche se si potrebbe considerare che tali enti esercitino un'attività industriale o commerciale"*.

Considerato che, nella predetta Convenzione tra l'Italia ed il Portogallo, non si è fatto ricorso a tale possibilità, utilizzata invece in altre Convenzioni in vigore nel nostro Paese, si ritiene che il trattamento pensionistico erogato ad un residente portoghese in corrispettivo dell'attività lavorativa prestata alle dipendenze della ditta fornitrice del trasporto pubblico (ente che, comunque, svolge un'attività commerciale) non possa rientrare tra le pensioni pubbliche, disciplinate dall'art. 19, paragrafo 2, del citato Trattato internazionale.

Da ciò consegue che gli emolumenti pensionistici erogati all'Istante siano correttamente da inquadrare nell'ambito applicativo dell'art. 19, paragrafo 3, del suddetto Trattato internazionale che richiama le disposizioni contenute nell'art. 18 della

Convenzione, con conseguente assoggettamento ad imposizione esclusiva degli stessi nello Stato di residenza del Contribuente (nel caso di specie in Portogallo).

In conclusione, si ritiene, nel presupposto (non accertabile in questa sede) di una effettiva residenza fiscale portoghese dell'Istante a partire dall'anno di imposta di riferimento, che la pensione INPS percepita, a fronte dell'attività di lavoro prestato alle dipendenze della ditta fornitrice di trasporto, non debba essere assoggettata ad imposizione nel nostro Paese a decorrere dal 1° gennaio dell'anno di riferimento X.

In tale ipotesi l'Istante avrebbe diritto al rimborso delle ritenute effettuate dall'INPS a partire dall'inizio del medesimo periodo d'imposta, da esercitare mediante la presentazione di apposita istanza, ai sensi dell'articolo 38 del DPR del 29 settembre 1973, n. 602, all'Agenzia delle Entrate - Centro Operativo di Pescara - Via Rio Sparto, 21 - 65129 - Pescara.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)