

Risposta n. 280

OGGETTO: Ambito applicativo dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF, prevista per le persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera ai soggetti titolari anche di redditi da pensione erogata da un Istituto di previdenza residente in Italia (articolo 24-ter del TUIR).

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

QUESITO

L'Istante fa presente di essere iscritto dal 2006 all'AIRE di Boston, dove attualmente risiede e di aver acquisito la cittadinanza italiana dopo aver contratto matrimonio con una cittadina italiana.

Inoltre, fa presente che:

- dal 1958 al 1978 ha studiato e lavorato negli Stati Uniti versando i contributi al sistema pensionistico americano ("*US Social Security*");
- dal 1980 al 1985 ha lavorato presso ALFA in Italia versando i contributi all'Istituto Nazionale di Previdenza Sociale (INPS);
- dal 1985 al 1988 ha lavorato in Belgio versando i contributi al sistema pensionistico belga;
- dal 1988 fino al 2006 ha lavorato nuovamente in Italia presso ALFA versando i contributi all'INPS (anche durante una parentesi lavorativa di 3 anni in Giappone),

maturando nel 2005 la pozione pensionistica dall' INPS.

In definitiva, a seguito delle descritte attività lavorative prestate sia in Italia che in altri Stati, attualmente percepisce prestazioni pensionistiche dalla "*Social Security Administration americana*", dal "*Service Federal des Pensions Belga*" e dall'INPS.

L'*Istante* chiede, pertanto, se possa usufruire del regime di cui all'articolo 24-*ter* del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), per l'applicazione dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF, prevista per le persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera anche in considerazione che lo stesso percepisce oltre alle pensioni di fonte estera anche la pensione dall'Istituto previdenziale Italiano (INPS).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che l'articolo 24-*ter* del TUIR ha introdotto un regime speciale volto a favorire il trasferimento in alcune zone dell'Italia di soggetti residenti all'estero (a prescindere della loro cittadinanza), purché siano titolari di redditi da pensione erogati da soggetti esteri. Secondo l'*Istante* la norma in esame non vieta l'accesso a tale regime ai soggetti che siano titolari, oltre delle pensioni erogate da soggetti esteri, anche delle pensioni erogate da soggetti residenti nel territorio dello stato, ma limita semplicemente gli effetti del regime speciale con la conseguenza che i redditi di pensione erogati dall'INPS saranno tassati con il regime ordinario.

Nel caso in esame l'*Istante* è titolare anche di redditi di pensione di fonte estera erogati dagli Stati Uniti e dal Belgio e, pertanto, ritiene che vi siano i presupposti per accedere al regime di cui all'articolo 24-*ter* del TUIR a partire dall'anno in cui lo stesso trasferirà la propria residenza in Italia.

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 (*cf.* 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.

L'articolo 1, comma 273, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 ("*Legge di bilancio 2019*"), ha inserito l'articolo 24-*ter*, del TUIR (modificato dal decreto legge 30 aprile 2019 n. 34, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 e, successivamente, dall'articolo 9-*ter*, comma 1, del decreto legge 24 ottobre 2019, n. 123, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 dicembre 2019, n. 156), prevedendo un nuovo regime di imposizione sostitutiva dell'IRPEF per le persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera.

In particolare, il comma 1 dello stesso articolo 24-*ter* del TUIR prevede che: *«le persone fisiche, titolari dei redditi da pensione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), erogati da soggetti esteri, che trasferiscono in Italia la propria residenza ai sensi dell'articolo 2, comma 2, in uno dei comuni appartenenti al territorio delle regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, con popolazione non superiore a 20.000 abitanti, e in uno dei comuni con popolazione non superiore a 3.000 abitanti compresi negli allegati 1, 2 e 2-bis al decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229, possono optare per l'assoggettamento dei redditi di qualunque categoria, prodotti all'estero, individuati secondo i criteri di cui all'articolo 165, comma 2, a un'imposta sostitutiva, calcolata in via forfettaria, con aliquota del 7 per cento per ciascuno dei periodi di imposta di validità dell'opzione»*.

Come chiarito con la circolare 17 luglio 2020, n. 21/E, le persone fisiche, che

trasferiscono la propria residenza fiscale in taluni Comuni del Mezzogiorno o in uno dei Comuni con popolazione non superiore a 3.000 abitanti, rientranti nelle zone colpite dal sisma del 24 agosto 2016, del 26 e 30 ottobre 2016 e del 18 gennaio 2017, possono optare per l'assoggettamento dei redditi di qualunque categoria, prodotti all'estero (secondo i criteri di cui all'articolo 165, comma 2, del TUIR), ad un'imposta sostitutiva, con aliquota del 7 per cento, da applicarsi per ciascuno dei periodi di validità dell'opzione (complessivamente 10 anni), secondo i criteri dei commi 4 e 5 dello stesso articolo 24-*ter*.

Al riguardo, si evidenzia che per accedere al regime è richiesto il trasferimento della residenza fiscale in Italia in uno dei comuni sopra evidenziati. Considerata la *ratio* della normativa in esame, volta ad attrarre nei Comuni, tra l'altro, appartenenti al territorio del Mezzogiorno, i soggetti titolari di capitali e risorse finanziarie che possono essere investiti nel nostro Paese, la fruizione del beneficio implica l'effettivo trasferimento della persona fisica in Italia.

A tal fine, non ha alcun rilievo la nazionalità del soggetto che si trasferisce, in quanto l'accesso al regime è consentito sia a un cittadino straniero sia a un cittadino italiano, purché sia integrato il presupposto della residenza fiscale all'estero per il periodo indicato dalla norma e l'ultima residenza sia stata in un Paese con il quale siano in vigore accordi di cooperazione amministrativa in ambito fiscale (si tratta, essenzialmente, oltre ai Paesi europei, dei Paesi con i quali l'Italia ha siglato una Convenzione per evitare le doppie imposizioni, un TIEA -Tax Information Exchange Agreement - ovvero che aderiscono alla Convenzione OCSE - Consiglio d'Europa sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale).

Per effetto dei successivi commi 2, 4 e 5 dello stesso articolo 24-*ter* del TUIR, l'opzione è:

- esercitata dalle persone fisiche che non siano state fiscalmente residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace e trasferiscono la residenza da paesi con i quali sono in vigore accordi di cooperazione

amministrativa (comma 2);

- valida per i primi nove periodi d'imposta successivi al periodo di imposta in cui avviene il trasferimento della residenza fiscale - anno in cui l'opzione diviene efficace (comma 4);

- esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta (comma 5).

Per l'accesso al regime in argomento è necessaria, inoltre, la titolarità da parte delle persone fisiche *«dei redditi da pensione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), erogati da soggetti esteri»*. Il legislatore ha inteso favorire gli investimenti, i consumi ed il radicamento, tra l'altro, in alcuni comuni del Mezzogiorno con determinate caratteristiche demografiche solo con riferimento ai soggetti non residenti che percepiscono redditi da pensione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), del TUIR.

Al riguardo, si rammenta che in base al citato articolo 49, comma 2, lett. a) del TUIR, *«costituiscono redditi di lavoro dipendente le pensioni di ogni genere e gli assegni ad essi equiparati»*.

Pertanto, per espressa previsione normativa, i redditi da "*pensione*" sono equiparati a quelli di "*lavoro dipendente*".

Si tratta di soggetti destinatari di trattamenti pensionistici di ogni genere e di assegni ad essi equiparati erogati esclusivamente da soggetti esteri. Sono esclusi dal regime in esame, invece, i soggetti non residenti che percepiscono redditi erogati da un istituto di previdenza residente in Italia.

Alle condizioni sopra evidenziate, l'opzione per il regime consente al contribuente di assoggettare a imposizione sostitutiva, i redditi, di qualunque categoria, prodotti all'estero, individuati ai sensi dell'articolo 165, comma 2, del TUIR.

Quest'ultima disposizione stabilisce che *«i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per*

individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato».

L'ordinamento accoglie, pertanto, il cosiddetto criterio della lettura "*a specchio*", secondo cui i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base dei medesimi criteri di collegamento enunciati dall'articolo 23 del TUIR per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato.

Ai sensi del citato articolo 23, comma 2, del TUIR, si considerano redditi prodotti nel territorio dello Stato italiano «*le pensioni, gli assegni ad esse assimilati ...*» se corrisposti dallo Stato italiano, da soggetti residenti in Italia o da stabili organizzazioni nel territorio italiano di soggetti non residenti.

Rientrano, pertanto, nell'ambito applicativo della disposizione agevolativa in esame, in quanto redditi prodotti all'estero, le pensioni corrisposte da soggetti esteri. Diversamente, restano escluse dall'applicazione dell'imposta sostitutiva, e vengono tassate in base alle ordinarie disposizioni, le pensioni INPS percepite dai soggetti che si siano trasferiti nel nostro Paese ed abbiano optato per il regime fiscale in esame.

Sulla base dei principi sopra evidenziati, si ritiene dunque che l'*Istante*, al ricorrere delle condizioni previste dal citato articolo 24-ter, possa beneficiare del relativo regime di favore ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, in quanto non risulta ostativa la circostanza che lo stesso *Istante* sia anche titolare di redditi da pensione erogati dall'INPS.

Tuttavia, in relazione a quest'ultimi redditi erogati dall'INPS (quale Istituto residente in Italia), non si applica l'articolo 24-ter del TUIR, in quanto redditi di fonte italiana per i quali valgono i principi ordinari di tassazione vigenti per i soggetti residenti.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)