

Risposta n. .35

**OGGETTO: Pensionato privato italiano trasferitosi in Portogallo – Tassazione redditi pensione – Chiarimenti
Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212**

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Sig. XXXXXXXX (di seguito, istante), fa presente di essere iscritto all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) dal2017 e di essere residente in Portogallo. L'istante precisa di essere titolare di due pensioni corrisposte dall'Istituto Nazionale di Previdenza Sociale (INPS) e dall'Ente nazionale di assistenza per gli agenti e i rappresentanti di commercio (ENASARCO).

L'istante dichiara di aver cessato, in data la propria partita IVA (.....), relativa all'attività di agente di commercio, realizzando una perdita di impresa pari a euro.

Nel corso del 2017, l'istante riferisce di aver percepito, dalla casa mandante, il fondo di indennità di risoluzione rapporto (FIRR), maturato negli anni precedenti, per un importo totale dieuro, regolarmente assoggettato alla ritenuta a titolo di acconto del 20%, pari a euro.

Sempre nel 2017, l'istante ha percepito, dall'ENASARCO, una indennità di fine rapporto di agenzia, pari ad euro, non assoggettata a tassazione in Italia, come la pensione percepita dallo stesso Ente.

All'inizio del 2017, l'istante si è attivato presso l'INPS e l'ENASARCO per essere esonerato dall'imposizione fiscale italiana, ai sensi dell'articolo 18 della convenzione Italia-Portogallo contro le doppie imposizioni.

Tuttavia, mentre l'ENASARCO, prendendo atto del trasferimento all'estero, non ha assoggettato a tassazione le somme corrisposte, l'INPS, invece, ha corrisposto la pensione al netto delle imposte, applicando erroneamente la tassazione ordinaria italiana.

Da ultimo, l'istante rappresenta che, per l'anno 2017, ha provveduto a dichiarare le due pensioni e l'indennità corrisposta dall'ENASARCO in Portogallo, secondo le disposizioni fiscali ivi vigenti e che, dal gennaio 2018, anche l'INPS gli corrisponde la pensione al lordo delle imposte.

Tanto premesso, per l'anno di imposta 2017, l'istante chiede chiarimenti circa la corretta tassazione delle pensioni percepite, del FIRR e della perdita di impresa realizzata.

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di dover presentare la dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta 2017, indicando la perdita realizzata (quadro RG) e il FIRR percepito dalla casa mandante (quadro RM, con opzione per la tassazione ordinaria), senza indicare le due pensioni e l'indennità corrisposta dall'ENASARCO, in quanto già dichiarati in Portogallo.

Infine, l'istante ritiene di dover presentare istanza di rimborso al Centro operativo di Pescara (COP) per la restituzione dell'imposta trattenuta dall'INPS sulla pensione corrisposta nel 2017.

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) e, 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 del contribuente istante, anche con riferimento all'effettivo trasferimento della residenza all'estero del contribuente.

Nel seguito, pertanto, si forniscono alcune indicazioni di carattere strettamente interpretativo sulle disposizioni applicabili al caso prospettato.

Al riguardo, si segnala che, per individuare la nozione di residenza fiscale valida ai fini dell'applicazione delle disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni e, nel caso di specie, della Convenzione tra Italia e Portogallo per evitare le doppie imposizioni, ratificata dalla legge 10 luglio 1982, n. 562 (di seguito, Convenzione o Trattato internazionale), è necessario fare riferimento alla legislazione interna degli Stati contraenti.

Si osserva, in particolare, come la predetta Convenzione stabilisca, all'articolo 4, paragrafo 1, che *“l'espressione ‘residente di uno Stato contraente’ designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza...o di ogni altro criterio di natura analoga”*.

A tale riguardo l'articolo 2, comma 2, del DPR n. 917 del 1986 (TUIR), considera residenti in Italia *“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, per la maggior parte del periodo d'imposta, 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 tale persona può essere ritenuta non residente nel nostro Paese.

Tanto premesso, con riferimento al trattamento fiscale, ai fini IRPEF, degli emolumenti di fonte italiana percepiti dall'istante, si fa presente che le indicazioni di seguito fornite saranno riferite alla fattispecie di un soggetto residente in Portogallo a decorrere dall'anno 2017 (avendo trascorso in tale Stato la maggior parte di tale periodo di imposta) poiché è questa la situazione di fatto prospettata nell'interpello in esame.

Al riguardo, si fa presente che, ai sensi dell'articolo 3 del TUIR, anche i non residenti, laddove possiedano redditi prodotti in Italia, sono, comunque, tenuti a presentare la dichiarazione modello REDDITI.

In particolare, nelle istruzioni alla compilazione del modello REDDITI PF 2018 (cfr. fascicolo n. 2, pagina 42), si precisa che, le persone fisiche che nel 2017 erano residenti all'estero e che, nello stesso anno, hanno posseduto redditi di fonte italiana imponibili in Italia, devono presentare la dichiarazione dei redditi qualificandosi come non residenti.

Ciò detto, l'istante riferisce, in primo luogo, di essere titolare di due pensioni, corrisposte dall'INPS e dall'ENASARCO.

Al riguardo, si segnala che, ai sensi della vigente normativa interna italiana, le pensioni corrisposte a persone non residenti nello Stato italiano, da Enti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso, sono imponibili nel nostro Paese, ai sensi dell'articolo 23, comma 2, lettera a), del TUIR, e gli enti pensionistici eroganti (INPS ed ENASARCO) sono tenuti, quali

sostituti d'imposta, ad operare le ritenute con le modalità previste dall'articolo 23 del DPR n. 600 del 1973.

Tuttavia, occorre considerare che la potestà impositiva italiana è limitata dai vigenti Trattati per evitare le doppie imposizioni tra i quali la citata Convenzione con il Portogallo.

Con riferimento al caso di specie, si deve escludere, in primo luogo, l'applicazione alle pensioni INPS ed ENASARCO, erogate a fronte di un'attività precedentemente esercitata di agente e rappresentante di commercio, delle disposizioni contenute nell'articolo 18 del predetto Trattato internazionale che prevedono che le pensioni e le altre remunerazioni analoghe – diverse da quelle corrisposte da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica od amministrativa, o da un suo Ente locale – pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in questo Stato.

Si rileva, difatti, che tali disposizioni si riferiscono unicamente ai trattamenti pensionistici erogati in relazione allo svolgimento di un'attività di lavoro dipendente.

Si ritiene, invece, che i predetti redditi pensionistici, non derivanti dallo svolgimento di un'attività di lavoro dipendente, ricadano nell'ambito applicativo dell'articolo 21, paragrafo 1, della Convenzione – rubricato “Altri redditi” – il quale prevede che gli elementi di reddito di un residente di uno Stato contraente (nella specie, il Portogallo), non espressamente disciplinati del citato Trattato internazionale, sono assoggettati ad imposizione esclusiva in questo Stato, qualsiasi ne sia la provenienza.

In sostanza, tale disposizione convenzionale prevede la detassazione delle pensioni corrisposte agli ex agenti e rappresentanti di commercio nel Paese di erogazione (Italia) e la tassazione nel Paese di residenza (Portogallo).

Per quel che concerne, invece, le indennità di fine rapporto di agenzia erogate, rispettivamente, dall'ENASARCO (la cosiddetta indennità di risoluzione del rapporto – FIRR) e dalla casa mandante – il (presumibilmente l'indennità suppletiva di clientela e l'indennità meritocratica) – si fa presente che esse sono costituite da somme maturate ed accantonate nel corso degli anni di svolgimento dell'attività lavorativa da parte del contribuente.

Al riguardo, si segnala che, mentre il reddito che deriva dall'attività svolta dall'agente è qualificato come reddito di impresa – ai sensi dell'articolo 55 del TUIR – in quanto trattasi di attività oggettivamente contemplata fra quelle di impresa commerciale di cui all'articolo 2195 del codice civile, le indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia delle persone fisiche, compresi gli acconti e le anticipazioni, ai sensi dell'articolo 56, comma 3, lettera a), del TUIR, non concorrono alla formazione del reddito di impresa, ma, per espressa previsione dell'articolo 53, comma 2, lettera e), del TUIR, sono considerate a tutti gli effetti redditi di lavoro autonomo.

Pertanto, le indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia delle persone fisiche devono essere considerate, ai sensi del citato articolo 53, comma 2, lettera e), del TUIR, redditi di lavoro autonomo e, ai fini fiscali, sono soggetti a tassazione separata, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera d), del TUIR, fatta salva la facoltà per il percettore di optare per la tassazione ordinaria in sede di dichiarazione dei redditi, ai sensi del comma 3 del citato articolo 17.

L'articolo 23, comma 2, lettera a), del TUIR, relativo all'applicazione dell'imposta ai non residenti, chiarisce che si devono considerare, tra gli altri, come prodotti nel territorio italiano i redditi derivanti dalle indennità di fine rapporto, di cui all'articolo 17, comma 1, lettera d), del TUIR, se sono corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti.

Nell'ordinamento tributario italiano, pertanto, il criterio di collegamento ai fini dell'attrazione dei predetti emolumenti nella potestà impositiva del nostro Paese è costituito dalla residenza fiscale del soggetto erogante, prescindendo dalla circostanza che la prestazione lavorativa sia svolta in Italia o all'estero.

Per quanto concerne la normativa internazionale, si osserva che l'articolo 3, paragrafo 2, del citato Trattato, prevede che *“per l'applicazione della Convenzione da parte di uno Stato contraente, le espressioni non diversamente definite hanno il significato che ad esse è attribuito dalla legislazione dello Stato relativa alle imposte cui si applica la Convenzione, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione”*.

Da ciò consegue che, rientrando i predetti emolumenti, ai fini della normativa interna italiana tra i redditi di lavoro autonomo, anche nella Convenzione Italia-Portogallo gli stessi dovrebbero essere ricompresi nella disciplina contenuta nell'articolo 14 (professioni indipendenti), paragrafo 1, del predetto Trattato internazionale il quale prevede, come regola generale, la tassazione esclusiva di tali redditi nello Stato di residenza del contribuente e come eccezione la tassazione concorrente nello Stato di residenza del contribuente ed in quello della fonte del reddito, nei casi in cui il residente dispone abitualmente nello Stato della fonte di una base fissa ed il reddito è attribuibile a detta base [cfr. articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della Convenzione] o la permanenza si protrae per periodi di durata complessiva uguale o superiore a 183 giorni nel corso dell'anno solare [cfr. articolo 14, paragrafo 1, lettera b), del Trattato internazionale].

In base a tali criteri occorrerà considerare la residenza del beneficiario dei redditi in esame durante l'intera vita lavorativa dello stesso contribuente, alla quale si riferisce la corresponsione delle suddette indennità di fine rapporto di agenzia.

Più precisamente, per quanto concerne la fattispecie rappresentata dall'istante, la scrivente ritiene che, in considerazione del fatto che l'istante era, negli anni antecedenti al 2017, residente in Italia, ed ivi svolgeva la propria attività lavorativa, le quote parti delle indennità maturate e/o accantonate in tali anni devono essere assoggettate ad imposizione esclusiva nel nostro Paese ai sensi del citato articolo 14, paragrafo 1, della Convenzione.

Le quote parti di indennità maturate e/o accantonate nel periodo 1° gennaio – 31 marzo 2017 devono essere assoggettate ad imposizione concorrente in Italia e Portogallo, con l'eliminazione dell'eventuale doppia imposizione in Portogallo (Stato di residenza del contribuente), ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 4, del citato Trattato internazionale, nell'ipotesi in cui tali redditi siano attribuibili ad una base fissa situata nel nostro Paese, cioè al verificarsi dell'ipotesi di cui all'articolo 14, paragrafo 1, lett. a), della Convenzione; viceversa nell'eventualità in cui non si verifichi tale ipotesi le predette quote parti di indennità, relative al periodo 1° gennaio – 31 marzo 2017, devono essere assoggettate ad imposizione esclusiva in Portogallo, Stato di residenza del contribuente.

Tanto premesso, con riferimento alla questione prospettata, si ritiene che l'istante debba presentare la dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta 2017 (modello Redditi PF 2018), qualificandosi come non residente, secondo le seguenti indicazioni.

Per quanto riguarda l'asserita perdita di impresa – realizzata nel 2017 e quantificata in euro – relativa all'attività di agente di commercio svolta dall'istante, la stessa non va indicata nel quadro RG del modello dichiarativo.

Per quel che concerne, invece, le somme percepite nel 2017 dall'istante dalla casa mandante il (euro, con applicazione della ritenuta d'acconto del 20%) e dall'ENASARCO (euro), si rileva che le stesse vanno indicate nel quadro RM del modello dichiarativo, con la possibilità di optare per la tassazione ordinaria, in misura piena, nel caso in cui ricorrano le citate condizioni

previste dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della Convenzione Italia-Portogallo o scomputate delle quote parti afferenti il periodo 1° gennaio – 31 marzo 2018, nell'eventualità in cui non ricorrano tali condizioni.

Per le suesposte ragioni, si fa presente che – nel presupposto della veridicità delle affermazioni del contribuente circa la propria residenza fiscale in Portogallo nel 2017 – i trattamenti pensionistici erogati nel 2017 dall'INPS e dall'ENASARCO al Signor non dovevano essere assoggettati ad imposizione nel nostro Paese e, pertanto, neppure indicati nella relativa dichiarazione dei redditi.

Da ultimo, si osserva che, per la restituzione dell'imposta italiana trattenuta dall'INPS e dall'ENASARCO all'atto del pagamento della pensione relativa al 2017 ed evidenziata nella certificazione unica prodotta, l'istante può, ai sensi dell'articolo 38 del DPR n. 602 del 1973, presentare la richiesta di rimborso delle imposte già trattenute al Centro Operativo dell'Agenzia delle Entrate di Pescara, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento delle imposte stesse.

IL DIRETTORE CENTRALE
(Firmato digitalmente)