

Risposta n. 166/2023

OGGETTO: Residente estero titolare in Italia di una pensione di vecchiaia e anzianità: chiarimenti in merito al trattamento fiscale (Articolo 18 della Convenzione tra l'Italia e la Lituania per evitare 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 Lituania e titolare di pensione di vecchiaia e anzianità, liquidata a carico della gestione esercenti attività commerciali (di seguito, "*pensione categoria XXX*"), dichiara di aver presentato all'INPS (di seguito, anche "*l'Ente Previdenziale*") domanda di esenzione dall'imposizione italiana sullo stesso trattamento pensionistico, ai sensi dell'articolo 31 della Convenzione tra Italia e Lituania per evitare le doppie imposizioni, firmata a Vilnius il 4 aprile 1996 e ratificata con legge 9 febbraio 1999, n. 31 (di seguito, "*la Convenzione*" o "*il Trattato internazionale*"), in quanto l'articolo 18 dello stesso Trattato internazionale prevede

l'imposizione esclusiva delle pensioni nello Stato di residenza del Contribuente (nel caso di specie in Lituania).

L'INPS ha respinto tale istanza ed il relativo ricorso basandosi sulla prassi interpretativa dell'Agenzia delle Entrate (viene citata la risposta a interpello n. 35/2019).

In particolare, l'Ente previdenziale ha precisato che l'invocato articolo 18 del Trattato internazionale dispone unicamente per le pensioni erogate a fronte della prestazione di un lavoro dipendente mentre i trattamenti pensionistici derivanti da lavoro autonomo, come quello percepito dall'Istante, sono regolati dall'articolo 23 della stessa Convenzione, che prevede la tassazione concorrente di tali redditi in Italia e Lituania, ragion per cui viene meno la possibilità di rendere esenti gli emolumenti pensionistici in esame.

Ciò posto, l'Istante chiede alla scrivente di individuare la corretta interpretazione dell'articolo 18 della Convenzione, specificando quali siano le altre remunerazioni analoghe alle pensioni cui fa riferimento tale articolo del Trattato internazionale e, di conseguenza, la corretta disciplina da applicare al caso di specie, al fine di verificare la titolarità o meno del diritto all'esenzione dall'imposizione italiana sulle pensioni e/o sulle altre remunerazioni analoghe in capo allo stesso Contribuente.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene errata l'interpretazione fornita dall'INPS.

A giudizio del Contribuente, tutti i redditi derivanti da pensioni o da altre remunerazioni analoghe erogati ad un residente di uno Stato contraente il Trattato internazionale sono regolati dall'articolo 18 della Convenzione, che prevede

l'imposizione esclusiva nello Stato di residenza del beneficiario degli emolumenti (nel caso di specie in Lituania).

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 dell'Istante, anche con riferimento all'effettiva residenza all'estero del Contribuente.

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"*.

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.

Per la normativa interna, quindi, gli emolumenti pensionistici in esame erogati dall'INPS - soggetto residente nel territorio dello Stato - sono imponibili nel nostro Paese.

Tanto chiarito sotto il profilo della normativa italiana, occorre, tuttavia, considerare le disposizioni internazionali contenute in accordi conclusi dall'Italia con gli Stati esteri, la cui prevalenza sulle disposizioni nazionali è pacificamente riconosciuta nell'ordinamento italiano (in ambito tributario, tale principio è sancito dall'articolo 169 del TUIR e dell'articolo 75 del D.P.R. n. 600 del 1973, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale).

Nel caso in esame, si fa specifico riferimento al citato Trattato contro le doppie imposizioni in vigore con la Lituania.

In particolare, l'articolo 18 della Convenzione tra Italia e Lituania prevede, come regola generale, la tassazione esclusiva delle pensioni e delle altre remunerazioni analoghe, pagate in relazione ad un cessato impiego, nello Stato di residenza del beneficiario dei medesimi trattamenti pensionistici.

Si osserva, in primo luogo, che, in base alle indicazioni contenute nel Commentario all'articolo 18 del Modello OCSE di Convenzione, il quale fornisce i canoni interpretativi in tema di Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, il termine "pensioni" copre solo i pagamenti periodici mentre l'espressione "altre remunerazioni analoghe" ricomprende anche i pagamenti non periodici come le somme erogate *una tantum*, al posto dei pagamenti periodici di pensione, percepiti al momento o dopo la cessazione del rapporto di lavoro (cfr. paragrafo 5 del Commentario all'articolo 18 del Modello OCSE di Convenzione).

Per quel che concerne il significato da attribuire alla locuzione "cessato impiego (*past employment*)", il paragrafo 7 del Commentario all'articolo 18 del Modello OCSE

chiarisce che tale articolo si applica solo alle pensioni ed alle altre remunerazioni analoghe corrisposte in considerazione di un cessato rapporto di lavoro dipendente.

Si esclude che le disposizioni in esso contenute coprano, dunque, gli altri trattamenti pensionistici quali quelli pagati in connessione con il passato svolgimento di un'attività di lavoro autonomo o professionale. Gli Stati che vogliono estendere l'ambito applicativo dell'articolo 18 ad ogni categoria di pensione devono includere, nelle rispettive Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni, delle specifiche disposizioni in tal senso.

Con riferimento al caso di specie, si osserva che la vigente Convenzione tra l'Italia e la Lituania per evitare le doppie imposizioni non reca alcuna disposizione al riguardo, ragion per cui la citata pensione categoria XXX erogata all'Istante non può essere inclusa nell'ambito applicativo dell'articolo 18 bensì in quello dell'articolo 23 (altri redditi - riguardante gli elementi di reddito non specificamente trattati negli altri articoli della Convenzione).

Tale disposizione prevede, al paragrafo 1, l'imposizione sia nello Stato della fonte dei redditi, sia in quello di residenza del Contribuente.

Ne consegue che la pensione in esame deve essere assoggettata ad imposizione concorrente in Italia ed in Lituania e la conseguente doppia imposizione dovrà essere eliminata in Lituania, Stato di residenza del Contribuente, ai sensi dell'articolo 25, paragrafo 3, della Convenzione.

In conclusione, la citata pensione categoria XXX, corrisposta all'Istante, deve essere assoggettata ad imposizione in Italia, ai sensi della vigente normativa interna ed internazionale; l'INPS, quale sostituto d'imposta, è pertanto tenuto ad assoggettare

a tassazione il trattamento pensionistico in esame, operando le ritenute con le modalità previste dall'articolo 23 del DPR del 29 settembre 1973, n. 600.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)