

**Risposta n. 170**

**OGGETTO:** Applicabilità ad un soggetto titolare di pensione erogata dall'INPS dell'imposta sostitutiva sui redditi delle persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno - 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:

- residente all'estero dal 2009, con iscrizione all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE);
- titolare di pensione erogata dall'Istituto di previdenza sociale Italiano (INPS);
- di non possedere altri redditi e che sua intenzione trasferire la residenza fiscale in Italia;

In considerazione delle modifiche apportate con legge 28 giugno 2019, n. 58 in sede di conversione del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, all'articolo 24-*ter* del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), che al comma 1 ha soppresso le parole "*percepiti da fonte estera o*", chiede se possa beneficiare del regime per l'applicazione dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF, prevista per le persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera

in considerazione che lo stesso percepisce la pensione dall'Istituto di previdenza Italiano (INPS).

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'*Istante* ritiene che essendo in possesso della pensione erogata dall'Istituto di previdenza Italiano non rientrerebbe nel regime, in quanto occorre essere titolari di redditi da pensione erogati da soggetti esteri. Tuttavia, ritiene che a seguito delle modifiche apportate all'articolo 24-ter dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 in sede di conversione del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, rientra nel regime di cui all'articolo 24-ter del TUIR anche se possiede quale unico reddito la pensione erogata dall'INPS.

### **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 dell'articolo 24-ter disciplinante l'«*Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi delle persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno*» 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*».

Con la circolare 17 luglio 2020, n. 21/E, sono stati forniti i chiarimenti sull'ambito applicativo della disciplina in esame, cui si rinvia per eventuali approfondimenti.

In particolare il regime si applica alle 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. 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.

Le modifiche apportate all'articolo 24-*ter* dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 in sede di conversione del decreto legge 30 aprile 2019 n. 34, che ha soppresso al comma 1, la locuzione "*percepiti da fonte estera o*", non hanno inciso sui presupposti di applicazione della disciplina in esame che sancisce la rilevanza della localizzazione della fonte estera del reddito da pensione, ai fini del riconoscimento dell'imposta sostitutiva, ma le stesse modifiche sono volte ad espungere i redditi percepiti da fonte estera, allo scopo di circoscrivere il perimetro dell'agevolazione in relazione ai redditi prodotti all'estero.

Per effetto delle norme in esame, nel presupposto che venga rispettata la condizione di essere titolari di redditi da pensione di fonte estera, sono assoggettati a tassazione opzionale al 7 per cento i redditi di qualunque categoria prodotti all'estero, individuati secondo i criteri reciproci a quelli previsti dal TUIR per rilevare i redditi prodotti nel territorio dello Stato. Si ricorda che, in sostanza, si considerano "*prodotti all'estero*" i redditi che sarebbero stati considerati prodotti nel territorio dello Stato, se realizzati da soggetti non residenti.

Infatti, 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.

Sulla base dei principi sopra evidenziati, si ritiene dunque che l'*Istante*, non possa beneficiare dell'applicazione dell'imposta sostitutiva in quanto risulta ostativa la

circostanza che lo stesso *Istante* sia titolare di redditi di pensione erogati dall'INPS di fonte italiana, per i quali valgono i principi ordinari di tassazione vigenti per i soggetti residenti.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**