

### Risposta n. 93

**OGGETTO:** Trattamento fiscale applicabile all'assegno di mantenimento erogato all'ex coniuge da una persona fiscalmente residente in Francia - Articoli 10, comma 1, lettera c), e 24 del TUIR

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

#### QUESITO

L'Istante intende trasferire la residenza anagrafica e fiscale in Francia dopo aver ottenuto il divorzio e dichiara di disporre unicamente del reddito da pensione di vecchiaia INPS, di non avere figli minori e che in sede di separazione e successivo divorzio sarà definito un assegno di mantenimento per il quale chiederà all'INPS di provvedere direttamente al pagamento a favore dell'*ex* coniuge.

Considerato che, ai sensi della Convenzione stipulata tra Italia e Francia per evitare le doppie imposizioni, il sistema di tassazione della pensione è "*concorrente*", dopo il trasferimento della residenza dell'Istante in Francia, l'INPS dovrebbe assoggettare a tassazione la pensione secondo la normativa fiscale italiana, salvo il diritto di compensare le imposte pagate in Italia con le imposte pagate in Francia, nei limiti delle imposte francesi (cfr. articoli 18 e 24 della Convenzione).

Il Contribuente dichiara di voler presentare la dichiarazione dei redditi solo in

Francia.

Ciò posto, l'Istante chiede se il reddito soggetto a tassazione in Italia sia il reddito da pensione al netto dell'assegno di mantenimento pagato dall'INPS all'*ex* coniuge e, in tal caso se tale l'importo netto costituisca il reddito imponibile che viene segnalato alla Francia.

Il Contribuente chiede, infine, se l'INPS, previa autorizzazione dell'Agenzia delle entrate, possa applicare direttamente sulla pensione la tassazione prevista dalla normativa fiscale francese e, in tal caso, se sia possibile conoscere, alla data odierna, la "*scaletta impositiva*" prevista dalla normativa francese che verrebbe applicata dall'INPS, nonché le procedure da seguire per usufruire di tale possibilità.

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

L'Istante ritiene che il reddito soggetto a tassazione in Italia sia il reddito da pensione al netto dell'assegno di mantenimento pagato dall'INPS all'*ex* coniuge, in quanto, in caso contrario, sarebbe tassata sia la pensione che l'assegno divorzile, configurandosi una doppia tassazione dello stesso reddito.

Al riguardo, il Contribuente rileva che ai sensi del testo unico delle imposte sui redditi di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, così come specificato nelle istruzioni al modello 730 (rigo E22), l'assegno di mantenimento corrisposto all'*ex* coniuge è deducibile integralmente dal reddito del contribuente e costituisce reddito imponibile per il percettore.

A parere dell'Istante, l'INPS, incaricato di provvedere direttamente al pagamento del predetto assegno, dovrebbe dedurre l'importo dall'imponibile prima del calcolo delle imposte dovute e certificarlo di conseguenza al percettore.

Il Contribuente ritiene altresì che tale importo (pensione al netto dell'assegno di mantenimento) costituisca anche il reddito imponibile da segnalare alla Francia, in quanto in caso contrario l'importo corrispondente all'assegno divorzile sarebbe tassato

sia in Italia, in capo al percettore, che in Francia, in capo a se stesso, configurandosi una doppia tassazione dello stesso reddito.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, si rileva 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'art. 11 della legge n. 212 del 2000 (cfr. circolare n. 9/E del 1° aprile 2016).

L'articolo 2, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato dal decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), dispone che sono soggetti passivi d'imposta tutte le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla cittadinanza.

Il comma 2 del medesimo articolo 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.

Il successivo articolo 3 del TUIR prevede che per le persone residenti in Italia l'imposta si applica sull'insieme dei redditi percepiti, indipendentemente da dove questi siano prodotti, mentre per i soggetti non residenti l'imposta si applica solo sui redditi prodotti nel nostro Paese.

La seguente risposta viene, dunque, fornita nel presupposto desumibile

dall'istanza che il Contribuente, dopo il suo trasferimento in Francia, sia fiscalmente non residente in Italia.

Con riferimento alla tassazione del reddito da pensione, si evidenzia che l'articolo 10, comma 1, lettera c), del TUIR prevede che sono deducibili dal reddito complessivo *«gli assegni periodici corrisposti al coniuge, ad esclusione di quelli destinati al mantenimento dei figli, in conseguenza di separazione legale ed effettiva, di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria»*.

La circolare 8 luglio 2020, n. 19/E, ha chiarito che se la somma indicata nel provvedimento è comprensiva anche della quota relativa al mantenimento dei figli, salva diversa indicazione, si considera destinata al mantenimento di questi ultimi il 50 per cento della somma, indipendentemente dal numero dei figli. In tal caso la quota parte destinata al mantenimento dei figli non è deducibile dal coniuge che la corrisponde.

Con riferimento alle persone fisiche non residenti, l'articolo 23, comma 2, del TUIR prevede che si considerano prodotti nel territorio dello Stato e, quindi, soggetti a tassazione in Italia, *«se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti: a) le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto»*.

Riguardo agli importi deducibili dal reddito delle persone fisiche non residenti, l'articolo 24, comma 2, del TUIR prevede che *«dal reddito complessivo sono deducibili soltanto gli oneri di cui alle lettere a), g) h), i) e l) del comma 1 dell'art. 10»*.

Per le persone fisiche non residenti, dunque, non sono ricompresi tra gli oneri deducibili quelli di cui alla citata lettera c) del comma 1 dell'articolo 10 del TUIR, ossia gli assegni periodici corrisposti al coniuge, in conseguenza di separazione (legale ed effettiva), di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, se risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria.

Tuttavia, l'articolo 24, comma 3-*bis*, TUIR prevede che *«nei confronti dei soggetti non residenti nel territorio italiano che assicurino un adeguato scambio di informazioni, l'imposta dovuta è determinata sulla base delle disposizioni contenute negli articoli da 1 a 23, a condizione che il reddito prodotto dal soggetto nel territorio dello Stato italiano sia pari almeno al 75 per cento del reddito dallo stesso complessivamente prodotto e che il soggetto non goda di agevolazioni fiscali analoghe nello Stato di residenza»*.

La normativa di attuazione di tale disposizione è contenuta nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 settembre 2015.

Tali contribuenti, c.d. "*non residenti Schumacker*", pertanto, al ricorrere delle citate particolari condizioni, determinano il reddito come le persone fisiche residenti.

Alla luce della illustrata normativa, il contribuente "*non residente Schumacker*" che corrisponde un assegno di mantenimento all'*ex* coniuge ha diritto alla deduzione del relativo importo dal reddito imponibile.

Diversamente, la persona fisica non residente "ordinario" non ha diritto a dedurre dal reddito imponibile gli assegni erogati all'*ex* coniuge.

Alla luce di quanto rappresentato in istanza, nel caso in esame, il reddito dell'Istante è qualificabile come pensione derivante dalla gestione previdenziale di lavoratori privati.

Al riguardo, si rileva che la Convenzione tra Italia e Francia per evitare le doppie imposizioni sul reddito, ratificata con la legge 7 gennaio 1992, n. 20 (di seguito la Convenzione o il Trattato internazionale) all'articolo 18, paragrafo 2, prevede che, fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'articolo 19 della Convenzione, riguardanti il trattamento fiscale da applicabile alle pensioni erogate dagli Stati contraenti o dai loro enti locali, *«le pensioni e altre remunerazioni analoghe, pagate ad un residente di uno Stato in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in questo Stato»*.

Il successivo paragrafo 2 stabilisce, tuttavia, che *«Nonostante le disposizioni del*

*paragrafo 1, le pensioni ed altre somme pagate in applicazione della legislazione sulla sicurezza sociale di uno Stato, sono imponibili in detto Stato».*

Tenuto conto dell'Accordo Amichevole stipulato tra le Amministrazioni finanziarie italiane e francesi il 20 dicembre 2000 al fine di dirimere le incertezze generatesi con riferimento alla locuzione "*sicurezza sociale*", le pensioni di vecchiaia, anzianità, reversibilità e invalidità erogate dagli enti, tra i quali in primo luogo l'INPS, elencati nel medesimo Accordo, rientrano nell'ambito applicativo del paragrafo 2 dell'articolo 18, e devono essere quindi assoggettate ad imposizione sia in Italia che in Francia, secondo il principio della tassazione "*concorrente*" della prestazione in entrambi i Paesi contraenti.

Sulle predette pensioni corrisposte ai beneficiari residenti in Francia l'INPS deve, pertanto, applicare la ritenuta d'imposta con le modalità previste dall'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Tale adempimento è stato peraltro confermato in occasione delle risposte alla interpellanza parlamentare n. 2-00184 del 22 novembre 2007 e all'interrogazione n. 5-04938 del 22 giugno 2011.

Le Autorità fiscali francesi sono tenute, tuttavia, ad eliminare la doppia imposizione per quanto riguarda le imposte pagate a titolo definitivo in Italia sui redditi in questione, applicando le disposizioni contenute nell'articolo 24, paragrafo 2, lettera a), della Convenzione, recante «*Disposizioni per eliminare le doppie imposizioni*».

Tale norma prevede che le doppie imposizioni sono eliminate, per quanto riguarda la Francia, come segue: «*gli utili e gli altri redditi (revenus positifs) che provengono dall'Italia e che sono ivi imponibili conformemente alle disposizioni della Convenzione, sono parimenti imponibili in Francia allorché sono ricevuti da un residente della Francia. L'imposta italiana non è deducibile ai fini del calcolo del reddito imponibile in Francia. Ma il beneficiario ha diritto ad un credito di imposta nei confronti dell'imposta francese nella cui base detti redditi sono inclusi. Detto*

*credito di imposta è pari:*

*- con riferimento ai redditi previsti agli articoli 10, 11, 12, 16, 17 e al paragrafo 8 del protocollo annesso alla Convenzione, all'ammontare dell'imposta pagata in Italia conformemente alle disposizioni di detti articoli. Esso non può tuttavia eccedere l'ammontare dell'imposta francese relativa a tali redditi;*

*- per tutti gli altri redditi, all'ammontare della relativa imposta francese. Questa disposizione è parimenti applicabile alle remunerazioni di cui agli articoli 9, 13 paragrafo 3, e 19».*

Sulla base di tale normativa convenzionale, il contribuente fiscalmente residente in Francia può fruire di un credito di imposta pari all'imposta che dovrebbe essere ivi pagata.

Ne consegue che in presenza delle condizioni normativamente previste per essere considerato fiscalmente non residente, l'Istante in relazione al reddito da pensione prodotto in Italia sarà assoggettato a tassazione sia in Italia che in Francia (cd. tassazione concorrente), con possibilità di eliminare la doppia tassazione secondo la illustrata disposizione convenzionale. Ai fini della tassazione italiana, qualora sussistano i requisiti previsti per essere considerato "*non residente Schumacker*", l'Istante potrà dedurre dal reddito imponibile gli assegni corrisposti alla *ex* coniuge in sede di dichiarazione dei redditi, qualora la deduzione non sia già stata effettuata dall'INPS in qualità di sostituto d'imposta.

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)**