

Risposta n. 148

OGGETTO: Articolo 10, comma 1, lettera e) del TUIR

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

QUESITO

L'"*Istante*" residente all'estero e domiciliato fiscalmente in Italia, chiede di sapere se può dedurre i contributi previdenziali che versa facoltativamente all'ente (INPS) che gestisce la forma pensionistica obbligatoria di appartenenza.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di potere dedurre integralmente le quote volontarie versate all'INPS. A sostegno di tale soluzione, l'*Istante* richiama l'articolo 13, comma 1, lettera a), del decreto legislativo del 18 febbraio 2000, n. 47 che, modificando l'articolo 10, comma 1, lettera e), del TUIR, ha ammesso la deducibilità dei contributi versati volontariamente all'ente che gestisce la forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, nonché la sentenza della Corte di Giustizia dell'UE del 6 dicembre 2018, causa n. C-480/17 che, con riferimento alla deduzione dal reddito dei contributi

obbligatori o complementari versati ad un ente previdenziale professionale, ha dichiarato che uno Stato membro non può adottare una normativa che preveda una disparità di trattamento tra contribuenti residenti e non residenti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che in base agli articoli 2 e 3 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), le persone fisiche fiscalmente non residenti nel territorio dello Stato sono soggetti passivi IRPEF e il relativo reddito complessivo è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, secondo i criteri forniti dall'articolo 23 del TUIR.

Il successivo articolo 24 del TUIR, in materia di determinazione dell'imposta dovuta dai soggetti fiscalmente non residenti, prevede, al comma 2, 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"*, elencazione da ritenersi tassativa.

Tale disposizione non contempla gli oneri previsti dalla lettera e), comma 1, (come modificata dall'articolo 13, comma 1, lettera a, del decreto legislativo del 18 febbraio 2000, n. 47), del medesimo articolo 10 del TUIR, relativi ai *"contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, nonché quelli versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, ivi compresi quelli per la ricongiunzione di periodi assicurativi"*.

Ne consegue che, ai fini della determinazione del reddito prodotto in Italia, i contributi previdenziali versati nel nostro Paese da un soggetto residente all'estero non possono trovare alcun riconoscimento fiscale, data la natura tassativa dell'elencazione degli oneri per i quali è riconosciuta la deduzione, ai sensi del predetto articolo 24, comma 2, del TUIR.

L'esclusione di alcuni oneri, in sede di determinazione del reddito da parte dei soggetti non residenti, trova la sua *ratio* nella circostanza che essi rappresentano un

attendibile segnalatore della situazione economica del contribuente solo in relazione al reddito complessivo che, come noto, rileva integralmente in Italia per i soli soggetti residenti, i quali sono tassati con riferimento a tutti i loro redditi, ovunque prodotti. Ciò non accade invece per i non residenti, il cui reddito, per la quota prodotta in Italia, costituisce un parametro insufficiente della capacità contributiva complessiva, in quanto rappresenta solo una parte del reddito complessivo che viene assoggettato a tassazione nel paese di residenza.

Il comma 3-*bis* del citato articolo 24 del TUIR, inoltre, rende applicabili i medesimi oneri deducibili previsti per i residenti [e quindi anche la lettera e), comma 1, dell'articolo 10 in esame] a tutti i soggetti non residenti nel territorio italiano che risultino residenti in Paesi che assicurino un adeguato scambio di informazioni, come elencati nel decreto del Ministro dell'Economia e Finanze del 23 marzo 2017, "*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*".

Ne consegue che, nel caso di specie, avendo l'istante dichiarato di essere residente all'estero, e nel presupposto che non abbia prodotto in Italia almeno il 75 per cento del reddito complessivamente prodotto, lo stesso non potrà portare in deduzione i "*contributi versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza*"(INPS), atteso che tale categoria di oneri non è ricompresa tra quelli elencati nel citato comma 2 dell'articolo 24 del TUIR.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)