

Risposta n. 244/2023

OGGETTO: Applicazione delle disposizioni, contenute nella Convenzione tra l'Italia e la Bulgaria per evitare le doppie imposizioni, ratificata con legge 29 novembre 1990, n. 389, ad una pensione corrisposta dall'INPS, ex gestione INPDAP.

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

QUESITO

Il Signor XXX (di seguito l'*Istante* o il *Contribuente*) riferisce di essere attualmente residente in Bulgaria, in quanto iscritto all'A.I.R.E. dal giorno Y dell'anno T.

Il Signor XXX dichiara, inoltre, che gli viene erogata, in seguito alla soppressione dell'INPDAP, per effetto della legge 22 dicembre 2011, n. 214, dall'INPS (che ha creato nel suo ambito la Gestione Dipendenti Pubblici) una pensione già a carico dello Stato, in quanto l'Istante è un ex dipendente statale.

L'*Istante* segnala, inoltre, di aver provveduto alla ricongiunzione dei contributi versati nell'assicurazione generale INPS a fronte dell'attività di lavoro dipendente svolta nel settore privato, confluiti nell'unica pensione ora amministrata dall'INPS.

La pensione in esame risulta, pertanto, un trattamento "*ibrido*" in quanto corrisposta a fronte di contributi versati, sia in rapporto ad un'attività di lavoro svolta alle dipendenze dello Stato italiano che nel settore privato.

Ciò posto, il *Contribuente* chiede alla scrivente di conoscere il corretto inquadramento ed il conseguente assoggettamento ad imposizione in Italia, a decorrere dall'anno T, del trattamento pensionistico in esame, a seguito dell'assorbimento dell'INPDAP nell'INPS, nell'ambito dell'articolo 16 (pensioni), ovvero dell'articolo 17 (funzioni pubbliche), paragrafo 2, della Convenzione tra l'Italia e la Bulgaria per evitare le doppie imposizioni, ratificata con legge 29 novembre 1990, n. 389 (di seguito la Convenzione o il Trattato internazionale).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* segnala che l'articolo 17, paragrafo 2, della Convenzione Italia-Bulgaria, riguardante l'assoggettamento ad imposizione delle pensioni corrisposte da uno Stato contraente il Trattato internazionale o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale, sia direttamente sia mediante fondi da essi costituiti a fronte dei servizi resi a tali enti, non possa trovare applicazione nella fattispecie in esame in quanto:

- l'INPS non può essere ritenuto una suddivisione amministrativa dello Stato italiano, trattandosi "*di un ente di diritto pubblico con personalità giuridica privata*";

· nel caso in esame, il *Contribuente* non ha reso servizi allo Stato italiano ma è stato impiegato dal Governo italiano;

· dal momento che la Convenzione tra Italia e Bulgaria non contempla il caso di pensioni a "*carattere ibrido*", tali trattamenti non possono, in ogni caso, ricadere nell'eccezione prevista dall'articolo 17, paragrafo 2, del citato Trattato internazionale, per le pensioni pubbliche, bensì nella regola generale, riguardante la tassazione delle pensioni, contenuta nell'articolo 16 della Convenzione.

Per le sopra esposte ragioni, il trattamento pensionistico in esame ricade, a giudizio dell'*Istante*, nell'ambito applicativo del citato articolo 16 della Convenzione il quale prevede che le pensioni e le altre remunerazioni analoghe, pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, devono essere assoggettate ad imposizione esclusiva nello Stato di residenza del *Contribuente*.

Ciò posto, l'*Istante* ritiene che, risultando residente in Bulgaria, a partire dall'anno T, in quanto ivi iscritto all'A.I.R.E., per la maggior parte di tale periodo d'imposta, gli emolumenti pensionistici ad egli corrisposti dall'INPS in tale annualità devono essere assoggettati ad imposizione esclusiva in Bulgaria, ai sensi del citato articolo 16 della Convenzione e non sono, pertanto, sottoposti a tassazione nel nostro Paese.

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 del 1° aprile 2016).

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

L'articolo 2, comma 2, del Testo Unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con DPR del 22 dicembre 1986, n. 917, 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.

Nel caso di specie, l'*Istante* dichiara di essere residente in Bulgaria, a partire dall'anno T, in quanto ivi iscritto all'AIRE per la maggior parte di tale periodo d'imposta, nulla affermando riguardo alla insussistenza delle due altre condizioni (domicilio e residenza ai sensi del Codice civile), necessarie al fine di essere considerato non residente in Italia nell'anno di riferimento.

La scrivente provvederà, nondimeno, a fornire chiarimenti, nel presupposto di una effettiva residenza fiscale estera del *Contribuente* nell'anno T, ai sensi del citato articolo 2, comma 2, del TUIR, poiché questa è la fattispecie rappresentata dall'*Istante*.

Ciò posto, si rappresenta che l'articolo 3 del TUIR dispone, al comma 1, che le persone residenti in Italia sono tassate sull'insieme dei loro redditi percepiti,

indipendentemente da dove questi siano prodotti, mentre, nel caso di soggetti non residenti, sono tassati in Italia solo i redditi prodotti nel territorio italiano.

L'articolo 23 del citato Testo Unico, reca, al comma 2, lett. a), una presunzione assoluta in base alla quale si considerano redditi prodotti nel territorio dello Stato italiano le pensioni e gli assegni ad esse assimilati se corrisposti dallo Stato italiano, da soggetti residenti in Italia o da stabili organizzazioni nel territorio italiano di soggetti non residenti. Da ciò consegue che, secondo l'ordinamento interno, le pensioni corrisposte a non residenti in Italia da enti residenti nel territorio dello Stato sono imponibili in Italia e, pertanto, chiunque percepisca tali emolumenti è tenuto a dichiararli all'amministrazione finanziaria, salvo i casi di esonero espressamente previsti dalla legge.

Pertanto, ai sensi della vigente normativa interna, il reddito di pensione percepito nell'anno T dal Signor XXX deve essere assoggettato ad imposizione nel nostro Paese (anche se lo stesso *Contribuente* risulta residente all'estero in tale annualità) ai sensi dell'articolo 49, comma 2, lett. a), del TUIR e l'INPS, quale sostituto d'imposta, sarà tenuto ad applicare le ritenute alla fonte sugli emolumenti pensionistici in esame, ai sensi dell'articolo 23 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600.

Tanto chiarito sotto il profilo della normativa interna italiana, occorre, tuttavia, considerare le disposizioni internazionali contenute in accordi conclusi dall'Italia con gli Stati esteri.

Il principio della prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è, difatti, pacificamente riconosciuto nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario, è sancito dall'articolo 169 del TUIR e dall'articolo 75 del DPR del 29 settembre 1973, n. 600, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

Sul piano del diritto internazionale pattizio, si rileva che l'Italia ha stipulato con numerosi Paesi esteri Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni sul reddito che stabiliscono come deve essere ripartito il potere impositivo fra i due Stati contraenti tra i quali rientra il Trattato con la Bulgaria menzionato dal *Contribuente* nell'istanza di interpello.

Dall'esame delle disposizioni contenute nella Convenzione Italia-Bulgaria si evidenzia, che, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, tale Trattato internazionale si applica alle persone che sono residenti di uno o entrambi gli Stati contraenti. Il paragrafo 2 dello stesso articolo prevede poi che l'espressione "*residente di uno Stato contraente*" designa, per quanto riguarda l'Italia, qualsiasi persona fisica che, in virtù della legislazione italiana, è assoggettata ad imposta nel nostro Paese a motivo del suo domicilio e della sua residenza e, per quel che concerne la Bulgaria, qualsiasi persona fisica che possiede la nazionalità bulgara.

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni convenzionali, una persona fisica può essere, dunque, considerata residente in Bulgaria solo se risulta in possesso della cittadinanza di tale Stato.

Nella fattispecie in esame, nel presupposto che il Signor XXX non sia cittadino bulgaro (in quanto non risulta dall'istanza), lo stesso non può essere considerato, ai fini convenzionali, residente in Bulgaria e conseguentemente non trovano applicazione le disposizioni contenute nel citato Trattato internazionale.

In conclusione, si ritiene che il reddito di pensione erogato dall'INPS al *Contribuente* nell'anno T deve essere assoggettato a tassazione nel nostro Paese ai sensi della vigente normativa italiana.

**IL CAPO DIVISIONE
(firmato digitalmente)**