

**Risposta n. 125/2023**

***OGGETTO: Assoggettamento fiscale di trattamenti pensionistici maturati in Italia da soggetto trasferitosi all'estero***

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

**QUESITO**

Il Contribuente, residente in Italia sino al \_\_\_\_ e, in seguito, trasferito in Austria e conseguentemente iscritto all'AIRE, dichiara di aver prestato la propria attività lavorativa dal \_\_\_\_ al \_\_\_\_ presso un ospedale e di avere, inoltre, svolto un'attività marginale di lavoro autonomo.

A fronte del passato svolgimento di tali attività lavorative, percepisce due pensioni, rispettivamente, dall'INPS ex gestione INPDAP e dall'ENPAM.

Entrambe le pensioni sono state assoggettate a ritenuta alla fonte da parte degli Istituti eroganti.

Sino al periodo d'imposta \_\_\_\_ il richiedente ha regolarmente presentato dichiarazione dei redditi ai fini della tassazione del reddito complessivo.

A partire dal periodo d'imposta \_\_\_\_ il reddito complessivo è stato conguagliato direttamente dall'INPS.

Per quel che concerne la pensione INPS ex gestione INPDAP, l'Istante dichiara di non aver assoggettato ad imposizione, in passato, tale reddito in Austria in quanto tale trattamento pensionistico è stato corrisposto a fronte di un'attività lavorativa svolta alle dipendenze di un ente pubblico.

Questo a fronte della convinzione che, nel caso di specie, trovi applicazione l'articolo 19 della Convenzione tra l'Italia e l'Austria per evitare le doppie imposizioni, firmata a Vienna e ratificata con legge 18 ottobre 1984, n. 762 (di seguito la Convenzione o il Trattato internazionale), che prevede la potestà impositiva dello Stato della fonte del reddito, ossia l'Italia.

Il Contribuente segnala, tuttavia, che il consulente fiscale austriaco dell'Istante, sottolineando - in base alle interpretazioni giurisprudenziali austriache - il carattere commerciale dell'attività svolta dall'ospedale italiano (sia pur gestito da un ente pubblico quale l'ULSS di una Regione), ritiene che il reddito di pensione in esame debba rientrare nell'ambito applicativo dell'articolo 19, paragrafo 4, della citata Convenzione.

Ne conseguirebbe l'assoggettamento ad imposizione esclusiva in Austria, Stato di residenza del Contribuente della suddetta pensione INPS ex gestione INPDAP.

Ciò posto, il Contribuente chiede alla scrivente di pronunciarsi in merito al corretto trattamento fiscale del reddito in esame.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante condivide l'interpretazione formulata dal consulente austriaco.

Il Contribuente ritiene, pertanto, che l'attività di un ospedale pubblico, gestito da una ULSS di una Regione, abbia natura commerciale e che, pertanto, la pensione INPS, ex gestione INPDAP, rientri nell'ambito applicativo del citato articolo 19, paragrafo 4, della Convenzione con conseguente imposizione esclusiva di tale reddito in Austria ed esonero dalla ritenuta alla fonte applicata dall'INPS.

In conclusione, il Contribuente ritiene che entrambi i trattamenti pensionistici in esame siano esenti da imposizione in Italia, risultando imponibili esclusivamente in Austria ed intende, pertanto, richiedere il rimborso degli importi delle ritenute alla fonte subite negli ultimi 48 mesi.

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

Il presente parere è reso nel presupposto (qui assunto acriticamente) di una residenza fiscale in Austria del Signor Contribuente, poiché questa è la fattispecie rappresentata dall'Istante.

Si osserva, al riguardo, che il riscontro sull'effettiva residenza dell'Istante non può essere operato in questa sede, richiedendo la verifica di elementi fattuali che esulano dall'istituto dell'interpello ordinario, la cui funzione consulenziale ne limita l'ambito ai soli casi in cui ricorra un'incertezza interpretativa attinente alla norma tributaria (c.d. "interpello ordinario puro"), ovvero alla qualificazione giuridico-tributaria della fattispecie (c.d. "interpello ordinario qualificatorio" - cfr. circolare 1° aprile 2016 n.9/E).

Sul punto, si rinvia alla disciplina contenuta nell'articolo 2, comma 2, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR) e alle disposizioni internazionali contenute in accordi conclusi dall'Italia con gli Stati esteri (in questo caso, l'articolo 4 della Convenzione Italia-Austria).

In relazione ai quesiti posti dall'istante, si evidenzia, in primo luogo, che, ai fini dell'assoggettamento ad imposizione in Italia dei redditi in esame, l'articolo 3, comma 1, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito 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"*.

Si rileva, inoltre, che 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 e dall'ENPAM - soggetti residenti nel territorio dello Stato - devono essere assoggettati ad imposizione nel nostro Paese.

Tanto chiarito sotto il profilo della normativa italiana, si rileva che l'articolo 18 della Convenzione tra Italia e Austria prevede, come regola generale, la tassazione esclusiva dei redditi da pensione, corrisposti a fronte della prestazione di un'attività di lavoro dipendente (di seguito pensioni private o trattamenti pensionistici privati), nello

Stato di residenza del beneficiario dei medesimi trattamenti. L'eccezione a tale regola generale è costituita dalla previsione normativa contenuta nell'articolo 19 (funzioni pubbliche), paragrafo 3, del predetto Trattato internazionale, che stabilisce, alla lettera a), che *"le pensioni corrisposte da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica od amministrativa o da un suo ente locale, sia direttamente sia mediante prelevamento da fondi da essi costituiti, a una persona fisica in corrispettivo di servizi resi a detto Stato o a detta suddivisione od ente locale"*, sono assoggettate ad imposizione esclusiva nello Stato della fonte della pensione.

La portata di tale eccezione viene limitata dalla lettera b) del citato paragrafo 3 dell'articolo 19 che prevede la tassazione esclusiva, nello Stato di residenza del pensionato, anche delle predette pensioni pubbliche quando i beneficiari delle medesime hanno acquisito la nazionalità di tale Stato.

Infine, il paragrafo 4 del citato articolo 19 precisa che gli emolumenti pensionistici, erogati *"in corrispettivo di servizi resi nell'ambito di un'attività industriale o commerciale esercitata da uno Stato contraente o da una sua suddivisione amministrativa o da un suo ente locale"*, ricadono nell'ambito applicativo dell'articolo 18 e sono, quindi, assoggettati, come le pensioni private, ad imposizione esclusiva nello Stato di residenza del pensionato.

Ciò posto, al fine di un corretto inquadramento della fattispecie in esame, occorre stabilire, in primo luogo, se la pensione INPS rientri nella regola generale, prevista per i trattamenti pensionistici privati, di cui all'articolo 18, ovvero nell'eccezione, in quanto pensione pubblica, disciplinata dall'articolo 19 della Convenzione.

Una pensione corrisposta ad una persona fisica, a fronte dello svolgimento di un'attività di lavoro dipendente, rientra nell'articolo 19 della Convenzione al ricorrere congiuntamente delle seguenti condizioni [cfr. art. 19, paragrafo 3, lett. a), della Convenzione]:

- deve essere erogata da uno Stato, dalle sue suddivisioni politiche o amministrative o da un suo ente locale, direttamente o mediante fondi costituiti da tali enti;
- deve avvenire in corrispettivo di servizi resi ad uno Stato, alle sue suddivisioni politiche o amministrative o ai suoi enti locali.

Al riguardo, si osserva che, nella fattispecie in esame, risultano soddisfatte entrambe le sopra citate condizioni.

Per quel che concerne la prima condizione, si rileva che l'INPS, ente che eroga il trattamento pensionistico in esame, è un ente pubblico non economico istituito dallo Stato la cui attività istituzionale consiste nella liquidazione e nel pagamento delle prestazioni pensionistiche aventi natura previdenziale e assistenziale.

Per quanto riguarda la seconda condizione, si osserva come l'Istante abbia sempre prestato servizio presso enti pubblici dell'amministrazione locale italiana, finanziati da fonti pubbliche e deputati all'erogazione di servizi sanitari nel territorio di competenza. In conclusione, si ritiene che il trattamento pensionistico erogato dall'INPS al Contribuente rientri tra le pensioni pubbliche di cui all'articolo 19, paragrafo 3, della Convenzione. Occorre a questo punto stabilire se gli emolumenti pensionistici, erogati al Contribuente, ricadano nell'ulteriore eccezione prevista dal citato articolo 19, paragrafo 4, del Trattato internazionale.

Al riguardo, non vi è dubbio che le strutture ospedaliere, attualmente amministrare dalle ULSS, abbiano come scopo principale non certo l'esercizio di un'attività commerciale tesa al profitto, bensì quello di carattere sociale volto a garantire i livelli di assistenza sanitaria nazionale.

Si osserva, pertanto, che gli emolumenti pensionistici, erogati dall'INPS all'istante (soggetto, che, in base a quanto emerge dall'istanza, non è in possesso della cittadinanza austriaca), sono da assoggettare ad imposizione esclusiva in Italia, Stato della fonte (cfr. articolo 19, paragrafo 3, lett. a), della Convenzione) e, quindi, lo stesso Istituto previdenziale, quale sostituto d'imposta, risulta sempre obbligato ad effettuare le ritenute dell'IRPEF sul reddito di pensione in esame, ai sensi dell'articolo 23 del DPR del 29 settembre 1973, n. 600.

Per quel che concerne, invece, la pensione erogata dall'ENPAM, si osserva che il trattamento pensionistico non è erogato a fronte della prestazione di un'attività di lavoro dipendente e, pertanto, non può rientrare nell'ambito applicativo della regola generale recata all'articolo 18 né, ovviamente, nelle eccezioni contenute nel citato articolo 19 della Convenzione. La pensione ENPAM è, difatti, corrisposta agli iscritti all'albo professionale, in relazione alle quote versate alla omonima Fondazione (di cui una quota obbligatoria per ogni iscritto all'albo ed una quota, obbligatoria solo per chi esercita effettivamente la professione ricavandone un reddito dalla stessa, versata in proporzione al reddito percepito durante l'anno).

I suddetti emolumenti pensionistici ricadono, pertanto, nell'ambito applicativo dell'articolo 21 (altri redditi), paragrafo 1, della citata Convenzione tra l'Italia e l'Austria, il quale prevede la tassazione esclusiva di tali redditi nello Stato di residenza del

Contribuente (nel caso di specie in Austria). Si rileva, pertanto, che, nell'ipotesi (che qui, come evidenziato in premessa, viene assunta acriticamente) di una residenza austriaca dell'Istante, il Contribuente avrebbe diritto al rimborso delle ritenute effettuate negli ultimi 48 mesi dall'ENPAM mediante la presentazione di apposita istanza all'Agenzia delle Entrate - Centro Operativo di Pescara - ai sensi dell'articolo 38 del DPR del 29 settembre 1973, n. 602.

**IL DIRETTORE CENTRALE**  
**(firmato digitalmente)**