

Risposta n. 115/2023

OGGETTO: Potestà impositiva sul trattamento pensionistico ai sensi degli Articoli 18 e 19, paragrafo 2, della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica Federale di Germania per evitare le doppie imposizioni del 18 ottobre 1989

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

QUESITO

La Contribuente (di seguito anche l'Istante), in possesso di doppia cittadinanza italiana e tedesca, dichiara di essere residente in Germania.

L'Istante comunica, altresì, di essere titolare di una pensione di vecchiaia, a decorrere dal _____, in qualità di ex dipendente di Alfa.

Gli importi di tale pensione sono assoggettati alla ritenuta alla fonte da parte dell'INPS.

In data _____ la Contribuente ha richiesto all'INPS l'esenzione dall'imposizione italiana, ai sensi dell'articolo 18 della Convenzione tra l'Italia e la

Germania per evitare le doppie imposizioni, firmata a Bonn il 18 ottobre 1989 e ratificata con legge 24 novembre 1992, n. 459 (di seguito la Convenzione o il Trattato internazionale).

In data _____ l'INPS ha rigettato tale richiesta, in quanto il trattamento pensionistico in esame ricade nell'ambito applicativo dell'articolo 19, paragrafo 2, lettere a) e b), della Convenzione che prevede la tassazione esclusiva delle pensioni, erogate dallo Stato o dagli enti locali, nello Stato di residenza del beneficiario solo allorquando lo stesso abbia la nazionalità di tale Paese senza avere anche la nazionalità dell'altro Stato contraente il Trattato internazionale.

Nella fattispecie in esame la pensione erogata alla Contribuente, in possesso di doppia nazionalità italiana e tedesca, deve, pertanto, essere assoggettata ad imposizione esclusiva in Italia, ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, lettera a), del citato Trattato Internazionale.

A seguito della suddetta risposta fornita dall'INPS, l'Istante ha richiesto alle Autorità fiscali tedesche l'esenzione da imposizione del reddito in esame.

Le Autorità fiscali estere hanno rigettato tale richiesta, rilevando che, nella fattispecie in esame, non si applicherebbe la disposizione contenuta nell'articolo 19 (funzioni pubbliche), paragrafo 2, della Convenzione, citando al riguardo una sentenza di un tribunale tedesco riguardante le pensioni di sicurezza sociale, di cui all'articolo 19, paragrafo 4, del suddetto Trattato internazionale. In particolare, nella sentenza si affermava che tali trattamenti pensionistici "*devono provenire economicamente da chi effettua tali prestazioni*" e non sono, pertanto, decisivi la semplice procedura di

pagamento e l'Istituzione pagante ma ciò che conta è la base economica del pagamento stesso.

A giudizio dell'Ufficio tedesco sia le pensioni di sicurezza sociale che quelle di vecchiaia, erogate dall'INPS, provengono, invece, dai contributi versati dal lavoratore e dal datore di lavoro, durante il periodo di svolgimento dell'attività lavorativa e, quindi, non provengono da prestazioni statali.

L'ufficio tedesco ha, pertanto, invitato l'Istante a rivolgersi alle competenti Autorità italiane per risolvere la questione.

In conseguenza dell'atteggiamento assunto dalle Autorità tedesche, la Contribuente segnala, pertanto, che la pensione in esame è assoggettata ad imposizione sia in Italia sia in Germania, in violazione delle disposizioni convenzionali.

Ciò posto, l'Istante chiede alla scrivente chiarimenti in merito a quale dei due Stati (l'Italia o la Germania) appartenga la potestà impositiva sul trattamento pensionistico in esame, in base alle disposizioni contenute negli articoli 18 e 19, paragrafo 2, del citato Trattato internazionale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che il trattamento pensionistico in esame debba essere assoggettato ad imposizione esclusiva in Italia, ai sensi delle disposizioni contenute nell'articolo 19, paragrafo 2, lettere a) e b), della Convenzione in quanto la stessa Contribuente, pur residente in Germania, possiede la doppia nazionalità italiana e tedesca. A giudizio dell'Istante risulta, difatti, erronea la risposta fornita dalle Autorità fiscali tedesche che hanno richiamato l'articolo 19, paragrafo 4, del predetto Trattato

internazionale, concernente le pensioni pagate in base alla legislazione sulla sicurezza sociale, disposizione normativa del tutto inconferente con la pensione erogata dall'INPS alla Contribuente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 3, comma 1, del 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, soggetto residente nel territorio dello Stato, devono essere assoggettati ad imposizione nel nostro Paese.

Tanto chiarito sotto il profilo della normativa 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 D.P.R. n. 600 del 1973, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

Nel caso in esame, si fa specifico riferimento al citato Trattato per evitare le doppie imposizioni in vigore con la Germania. In particolare, l'articolo 18 della Convenzione tra

Italia e Germania prevede, come regola generale, la tassazione esclusiva dei redditi da pensione, corrisposti a fronte della prestazione di un'attività di lavoro dipendente, nello Stato di residenza del beneficiario dei medesimi trattamenti. La principale eccezione a tale regola generale è costituita dalla previsione contenuta nell'articolo 19 (funzioni pubbliche), paragrafo 2, del predetto Trattato internazionale, che stabilisce, alla lettera a), che *"le pensioni corrisposte da uno Stato contraente, da un Land, da una loro suddivisione politica o amministrativa o ente locale, sia direttamente sia mediante prelevamento da fondi da essi costituiti, ad una persona fisica in corrispettivo di servizi resi a detto Stato, detto Land o a detta suddivisione o ente locale"* (di seguito pensioni pubbliche), sono assoggettate ad imposizione esclusiva nello Stato da cui esse provengono (Stato della fonte). La portata di tale eccezione viene limitata dalla lettera b) del citato paragrafo 2 dell'articolo 19 che prevede la tassazione esclusiva nello Stato di residenza del pensionato anche delle predette pensioni pubbliche, qualora i beneficiari delle medesime abbiano la nazionalità di tale Stato senza avere, al contempo, la nazionalità dello Stato della fonte. Dall'applicazione delle suddette disposizioni convenzionali consegue l'assoggettamento ad imposizione esclusiva in Italia delle pensioni pubbliche erogate ad un residente della Germania che, pur essendo in possesso della cittadinanza tedesca, abbia, altresì, mantenuto la nazionalità italiana.

Ciò posto, si rileva che, nel caso di specie, la ripartizione della potestà impositiva tra Italia e Germania sulla pensione di vecchiaia erogata alla Contribuente, a fronte dell'attività svolta alle dipendenze di Alfa, rientri nell'ambito applicativo dell'articolo 19, paragrafo 2, lettera a), del citato Trattato internazionale. Si rileva, difatti, che 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 2, 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; · l'erogazione 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, risulta soddisfatta la prima condizione in quanto l'INPS, soggetto 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 quel che concerne la seconda condizione, si rileva che Alfa risulta dotato di personalità giuridica di diritto pubblico.

Non può, pertanto, sussistere alcun dubbio circa il carattere pubblico del trattamento pensionistico erogato alla Contribuente. Al riguardo, è appena il caso di rilevare che la sentenza citata dalle Autorità fiscali tedesche si riferisce unicamente alle pensioni corrisposte in base alla legislazione sulla sicurezza sociale di uno Stato contraente il Trattato internazionale, di cui all'articolo 19, paragrafo 4, della Convenzione, ossia a quelle somme che, diversamente dal trattamento pensionistico in esame, sono erogate da uno Stato al fine di perseguire obiettivi generali di solidarietà e, quindi, non pagate a fronte del versamento di contributi.

Si osserva, infine, che al trattamento pensionistico erogato all'Istante non si applicano le disposizioni contenute nell'articolo 19, paragrafo 2, lett. b), della

Convenzione, in quanto la Contribuente risulta anche in possesso della cittadinanza italiana.

In conclusione, si ritiene, sulla base delle predette considerazioni e nel presupposto della veridicità e completezza delle affermazioni dell'Istante, che la pensione, corrisposta dall'INPS all'Istante, deve essere assoggettata ad imposizione esclusiva in Italia, ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, lettera a), del citato Trattato internazionale e, pertanto, non è soggetta a tassazione in Germania.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 324214 del 10 agosto 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**