

**Risposta n. 76/2023**

***OGGETTO: Convenzione Italia – Tunisia per evitare le doppie imposizioni. Documentazione idonea a soddisfare i requisiti ai fini dell'esenzione da imposizione in Italia del trattamento pensionistico percepito da un ex dipendente iscritto all'AIRE e residente in Tunisia.***

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

**QUESITO**

L'Istante (di seguito anche "il sostituto") dichiara di adempiere all'obbligo assicurativo nei confronti dei propri dipendenti mediante l'iscrizione al Fondo Pensioni Lavoratori Dipendenti, istituito presso l'INPS e, conseguentemente, di erogare ai propri ex dipendenti, assunti prima del 29 aprile 1993, un trattamento pensionistico integrativo della pensione corrisposta dal suddetto ente di previdenza obbligatoria.

L'Istante segnala, al riguardo, che una sua ex dipendente (di seguito anche "la Contribuente"), titolare della suddetta pensione integrativa, iscritta all'AIRE e residente in Tunisia dall'anno X, ha presentato istanza di esenzione dall'imposizione fiscale

italiana, ai sensi dell'articolo 18 della Convenzione tra l'Italia e la Tunisia per evitare le doppie imposizioni, ratificata con legge del 25 maggio 1981, n. 388 (di seguito la Convenzione o il Trattato internazionale).

A supporto della suddetta richiesta, l'ex dipendente ha presentato la seguente documentazione:

- copia del passaporto;
- copia della richiesta all'ambasciata d'Italia a Tunisi di iscrizione all'AIRE;
- certificato di residenza AIRE;
- domanda di esenzione dall'imposizione italiana sulle pensioni - Modello EP - I/2 - corredata di attestazione rilasciata dall'Autorità fiscale tunisina (in originale e con timbro dell'Autorità fiscale estera).

Poiché in numerosi documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate è ribadito il principio che l'applicazione diretta, da parte del sostituto d'imposta, delle disposizioni contenute nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, costituisce una mera facoltà e non un obbligo e che, pertanto *"spetti ai sostituti d'imposta valutare - caso per caso - la pertinenza e l'attendibilità della documentazione presentata dai beneficiari effettivi dei redditi"* (cfr. risposta all'istanza di interpello n. 246 del 16 luglio 2019), l'Istante chiede quale sia la documentazione da considerare idonea a dimostrare l'effettivo possesso dei requisiti previsti dalla citata Convenzione, ai fini del riconoscimento dell'esenzione da imposizione in Italia del trattamento pensionistico percepito dall'ex dipendente.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante ritiene che, ai fini del riconoscimento dell'esenzione richiesta, la documentazione sopra elencata debba essere integrata da apposita dichiarazione della Contribuente, resa ai sensi dell'articolo 76 del DPR del 28 dicembre 2000, n. 445, concernente l'impegno a mantenere la residenza all'estero per almeno 183 giorni (184 nell'anno bisestile) nonché a comunicare tempestivamente ogni eventuale variazione di quanto già dichiarato.

In presenza di tutta la documentazione sopra descritta, il sostituto ritiene di poter riconoscere l'esenzione fiscale sin dal momento della domanda e con effetto retroattivo al 1° gennaio dell'anno X (di seguito il periodo d'imposta di riferimento).

In caso di comunicazione successiva, che dovrebbe intervenire in corso d'anno, relativa al mancato raggiungimento della maturazione del requisito dei 183 giorni (184 nell'anno bisestile) di residenza fiscale in Tunisia, l'Istante ritiene di dover procedere al recupero delle imposte dovute, rivalendosi sul trattamento pensionistico erogato nell'anno e, in subordine, a richiedere al beneficiario dell'esenzione la restituzione di quanto indebitamente percepito, al fine di procedere al riversamento di detto importo all'Agenzia delle Entrate.

Nel caso in cui il beneficiario non provveda a comunicare eventuali variazioni dei requisiti posseduti ovvero non restituisca eventuali importi indebitamente percepiti, l'Istante ritiene di non poter essere considerato responsabile di quanto illecitamente fruito dal beneficiario stesso.

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, si evidenzia che il riscontro 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/E del 1° aprile 2016); pertanto, la seguente risposta si basa sui fatti e sui dati così come prospettati nell'istanza di interpello, fermo restando, in capo al competente Ufficio finanziario, l'ordinario potere di verifica e di accertamento nei confronti della Contribuente.

L'articolo 18 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e la Tunisia prevede la tassazione esclusiva di tutti i redditi da pensione, sia di fonte pubblica che privata, corrisposti a fronte della prestazione di un'attività di lavoro dipendente, nello Stato di residenza del beneficiario dei medesimi trattamenti.

Riguardo alla definizione del concetto di residenza, la suddetta Convenzione richiama, all'articolo 4, paragrafo 1, la nozione contenuta nelle normative interne degli Stati contraenti il citato Trattato internazionale.

Nell'ipotesi in cui, applicando le suddette normative interne, il soggetto risulti residente di entrambi gli Stati contraenti, il successivo paragrafo 2 dell'articolo 4 del citato Trattato internazionale stabilisce, conformemente al Modello OCSE di Convenzione, le cosiddette *tie breaker rules* per dirimere tali conflitti. In particolare, tali regole fanno prevalere il criterio dell'abitazione permanente cui seguono, in ordine gerarchico, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale e la nazionalità del beneficiario del reddito. Pertanto, nel caso di specie, qualora non ricorra alcuna delle tre condizioni previste dall'articolo 2, comma 2, del TUIR oppure prevalga la residenza tunisina della Contribuente ai sensi delle *tie breaker rules*, contenute nell'articolo 4,

paragrafo 2, del citato Trattato internazionale, la Contribuente avrà diritto all'esenzione sul reddito in esame.

In merito all'applicazione diretta dei benefici convenzionali, si ribadisce quanto più volte chiarito dall'Amministrazione Finanziaria (*inter alia* con le Risoluzioni 12 luglio 2006, n. 86; 3 maggio 2005, n. 56; 24 settembre 2003, n. 183; 24 maggio 2000, n. 68; 10 giugno 1999, n. 95), nel senso che i sostituti d'imposta possono, sotto la loro responsabilità, applicare direttamente l'esenzione o le minori aliquote convenzionali, previa presentazione, da parte dei beneficiari del reddito, della documentazione idonea a dimostrare l'effettivo possesso di tutti i requisiti previsti dalla Convenzione per fruire dell'agevolazione.

Tale prassi amministrativa, avendo carattere facoltativo, non comporta un obbligo di adeguamento per il sostituto d'imposta che, in tutti i casi d'incertezza sulla sussistenza, nel caso concreto, dei requisiti previsti dalle rispettive Convenzioni per evitare le doppie imposizioni (nella fattispecie in esame dalla Convenzione Italia-Tunisia), continuerà ad assoggettare a tassazione, ai sensi della vigente normativa interna, i redditi di qualsiasi tipologia tra i quali, ovviamente, gli emolumenti pensionistici in esame.

Ciò posto, si rileva che, nella fattispecie rappresentata dall'Istante, la documentazione prodotta dalla Contribuente, al fine di dimostrare la sua residenza fiscale in Tunisia, a decorrere dal periodo d'imposta di riferimento, è idonea (nel presupposto della veridicità della documentazione stessa) a dimostrare unicamente la sussistenza del requisito formale dell'iscrizione all'AIRE (con conseguente cancellazione dalle anagrafi della popolazione residente in Italia) per la maggior parte di tale annualità, ma non l'assenza del domicilio o della residenza in Italia, per la maggior parte del periodo

d'imposta, ai sensi dell'articolo 43 del codice civile, ovvero la eventuale prevalenza di una residenza fiscale in Tunisia, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, del citato Trattato internazionale.

Si rileva, non di meno, che tali riscontri su elementi fattuali (quali il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile) non possono essere posti a carico del sostituto d'imposta, che non dispone dei poteri di accertamento propri dell'Amministrazione finanziaria.

Al fine di completare il set documentale a disposizione del sostituto per le sue valutazioni, dunque, può essere acquisita un'autocertificazione della contribuente interessata relativamente all'effettiva sussistenza della residenza estera.

Resta inteso che il sostituto ha sempre l'obbligo di garantire la normale diligenza nell'acquisire ed esaminare i documenti disponibili, attestanti la residenza formale del sostituto, e nel non trascurare gli elementi fattuali di cui è a conoscenza che potrebbero contraddire le evidenze documentali prodotte.

Esemplificando, la responsabilità del sostituto d'imposta può sussistere nel caso in cui il Contribuente presenti all'Istante documenti palesemente falsi o non pertinenti all'applicazione della norma Convenzionale (ad esempio un'iscrizione all'AIRE falsa) o, pur in presenza di una documentazione appropriata, il sostituto sia a conoscenza che il suo ex dipendente non si sia mai trasferito all'estero (ad esempio, nel caso in cui l'ex dipendente dell'Istante continui una collaborazione con lo stesso e si rechi giornalmente nei suoi uffici in Italia per svolgere la propria attività lavorativa). Al di fuori di ipotesi simili a quelle sopra descritte ed in presenza della documentazione attestante la sussistenza degli elementi formali di una residenza

estera della Contribuente (autocertificazione di residenza estera, iscrizione all'AIRE ed attestazione di residenza fiscale da parte delle competenti Autorità estere) per la maggior parte del periodo d'imposta, si ritiene possibile l'applicazione, da parte dell'Istante, delle disposizioni contenute nell'articolo 18 della Convenzione Italia-Tunisia, sulla base della documentazione illustrata dall'Istante e nell'osservanza del comportamento di normale diligenza sopra descritto. In tale ipotesi, le responsabilità connesse ad eventuali false attestazioni o dichiarazioni del contribuente sono da imputarsi al medesimo contribuente.

Ai fini del riconoscimento dell'esenzione in esame, si ritiene, altresì, necessario che la medesima documentazione sia prodotta dalla Contribuente ed acquisita dall'Istante anche in relazione a ciascun periodo d'imposta successivo all'anno X.

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