

# INPS

Istituto Nazionale Previdenza Sociale



***Direzione Centrale Convenzioni Internazionali e Comunitarie***  
***Direzione Centrale Pensioni***  
***Direzione Centrale Sistemi Informativi e Tecnologici***  
***Direzione Centrale Bilanci e Servizi Fiscali***

**Roma, 21-06-2016**

**Messaggio n. 2757**

**OGGETTO:           riconoscimento ed applicazione delle detrazioni per produzione del reddito e per carichi di famiglia nei confronti di soggetti residenti all'estero.**

## **1. Premessa normativa**

L'art. 3 del DPR 917/86 (TUIR) dispone che l'imposta sulle persone fisiche (IRPEF) si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'art. 10 del TUIR, e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato.

Ne consegue che per i soggetti residenti sono imponibili in Italia i redditi ovunque prodotti, mentre per i non residenti sono assoggettati ad imposta i soli redditi prodotti nel territorio dello Stato italiano.

### **1.1 Tassazione delle pensioni dei non residenti e detrazioni d'imposta applicabili**

L'articolo 23 del TUIR, che regola l'applicazione dell'imposta ai non residenti, stabilisce che, indipendentemente dal luogo ove si è svolta l'attività produttiva dei redditi da lavoro dipendente, di lavoro autonomo, d'impresa e diversi, si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, una serie di tipologie reddituali,

elencati al comma 2 del citato articolo, fra cui rientrano le pensioni.

La richiamata disposizione non trova, tuttavia, applicazione qualora una norma sovranazionale, quali le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni fiscali, regoli diversamente la potestà impositiva fra gli Stati contraenti.

Ciò premesso, l'Agenzia delle Entrate nella risposta ad uno specifico interpello proposto dall'Istituto, con riguardo alle detrazioni applicabili dall'INPS, in qualità di sostituto d'imposta, ha definito il quadro normativo che regola la materia.

L'art. 24, comma 3, del TUIR, dispone che ai soggetti non residenti spettano le detrazioni di cui all'articolo 13 del medesimo Testo Unico, collegate alla produzione di determinate tipologie di reddito, nonché alcune detrazioni, specificamente indicate, di cui ai successivi artt. 15 e 16-bis. Viene, invece, espressamente esclusa la spettanza delle detrazioni per carichi di famiglia, previste dall'art. 12.

Tuttavia, l'articolo 1, comma 1324, della legge n. 296 del 2006 e successive proroghe e modificazioni, ha riconosciuto, fino al periodo d'imposta 2014, ai soggetti non residenti che dichiarano di non godere all'estero di benefici fiscali assimilabili, le detrazioni per carichi di famiglia, di cui all'articolo 12 del TUIR, che l'Istituto ha applicato alle pensioni dei non residenti, secondo le modalità illustrate con messaggio n. 24089 del 31/10/2008.

## **1.2 Modificazioni nel quadro normativo fiscale influenti sulle pensioni erogate a non residenti a partire dal periodo d'imposta 2014**

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il quadro normativo di riferimento, precedentemente descritto, ha subito alcune significative modificazioni con l'entrata in vigore dell'art. 7, comma 1, della legge n. 161 del 2014, che ha introdotto il comma 3 bis dell'art. 24 del TUIR, in base al quale, in deroga ai commi 1 e 2 dello stesso articolo, con **decorrenza gennaio 2014**, nei confronti dei **soggetti, cosiddetti "non residenti Schumacker", residenti, cioè, in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE)** che assicurino un adeguato scambio di informazioni, l'imposta dovuta è determinata sulla base delle disposizioni contenute negli articoli da 1 a 23 del TUIR, a condizione che il reddito prodotto dal soggetto in Italia sia pari almeno al 75 per cento del reddito dallo stesso complessivamente prodotto e che il medesimo soggetto non goda di agevolazioni fiscali analoghe nello Stato di residenza, demandando, per le disposizioni attuative, ad un successivo regolamento del Ministero dell'Economia e Finanze, che è stato emanato con il decreto del 21 settembre 2015.

Peraltro, malgrado la portata della norma, che ha previsto l'attribuzione delle detrazioni solo a soggetti residenti in Paesi appartenenti alla UE e allo Spazio SEE che assicurino un adeguato scambio di informazioni, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, con specifico riferimento al **periodo d'imposta 2014**, l'Istituto era tenuto a riconoscere a **tutti i pensionati residenti all'estero**, in Stati che assicurino un adeguato scambio d'informazioni, le detrazioni per carichi di famiglia di cui all'art. 12 del TUIR, in virtù dell'articolo 1, comma 1324, della legge n. 296 del 2006 (e successive proroghe e modificazioni), sul presupposto che ne ricorrano le condizioni di spettanza, dal momento che la vigenza di tale norma non è venuta meno a seguito dell'introduzione del citato comma 3 bis del TUIR.

**Per il periodo d'imposta 2015**, invece, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, essendo venuta meno l'efficacia della norma di cui all'articolo 1, comma 1324, della legge n. 296 del 2006, fermo restando la possibilità di riconoscere a tutti i pensionati non residenti le detrazioni di cui all'art. 13 del TUIR, l'Istituto deve applicare le detrazioni per carichi familiari (art. 12 del TUIR) ai **solli pensionati "non residenti Schumacker"** in presenza delle condizioni fissate dal citato decreto del 21 settembre 2015.

Successivamente, l'art. 1, comma 954, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità per il 2016) ha modificato il campo di applicazione soggettivo del disposto del comma 3 bis dell'art. 24, precisando che, ove sussista la prescritta proporzione tra il reddito prodotto in Italia e il reddito complessivo, **a decorrere dal periodo d'imposta 2016, la norma si applica a tutti i soggetti non residenti, purché stabiliti in Paesi che assicurino un adeguato scambio di informazioni.**

## **1.3 Decreto 21 settembre 2015 del MEF - Attuazione del comma 3-bis dell'articolo 24**

## **del TUIR**

Il Ministero dell'Economia e Finanze ha emanato in data 21 settembre 2015 il decreto che stabilisce i requisiti che i richiedenti residenti all'estero devono possedere per il riconoscimento delle deduzioni e delle detrazioni d'imposta da parte dei sostituti e che devono essere attestati con dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

L'art.1, comma 1, del decreto in esame stabilisce che i soggetti non residenti fiscalmente in Italia, titolari di redditi da lavoro dipendente o di redditi assimilati, che intendano fruire delle deduzioni e detrazioni IRPEF previste per i contribuenti italiani, sono tenuti a certificare di aver prodotto in Italia almeno il 75 per cento del reddito imponibile e, nel contempo, di non beneficiare, sia nello Stato di residenza che in altri Paesi, di agevolazioni fiscali analoghe a quelle previste dal T.U.I.R.

A tal proposito, si sottolinea che non sono destinatari della normativa in esame e, quindi, non possono fruire delle detrazioni per carichi di famiglia (art. 12 TUIR) i soggetti residenti negli Stati che non assicurano un adeguato scambio di informazioni.

### **2. Attestazione delle condizioni di spettanza per fruire delle detrazioni per carichi di famiglia**

L'art.2 del citato decreto attuativo del 21 settembre 2015 dispone che nei confronti dei soggetti fiscalmente non residenti in Italia, il sostituto d'imposta potrà riconoscere le detrazioni per carichi di famiglia, di cui all'art.12 del TUIR, a condizione che i richiedenti attestino mediante una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. 28.12.2000, n. 445:

- a) lo Stato nel quale risultano avere la residenza fiscale;
- b) di aver prodotto in Italia almeno il 75 per cento del reddito complessivamente conseguito nel periodo d'imposta, assunto al lordo degli oneri deducibili e comprensivo dei redditi prodotti anche al di fuori dello Stato di residenza;
- c) di non godere, nel Paese di residenza e in nessun altro Paese diverso da questo, di benefici fiscali analoghi a quelli richiesti nello Stato italiano;
- d) i dati anagrafici ed il grado di parentela del familiare per il quale si intende fruire della detrazione di cui all'articolo 12 del citato TUIR, con l'indicazione del mese nel quale si sono verificate le condizioni richieste e del mese in cui le predette condizioni sono cessate;
- e) che il familiare per il quale si chiede la detrazione possiede un reddito complessivo, al lordo degli oneri deducibili e comprensivo dei redditi prodotti anche fuori dello Stato di residenza, riferito all'intero periodo d'imposta, non superiore a 2.840,51 euro.

Infine, nel sottolineare che le suddette dichiarazioni costituiscono parte integrante della dichiarazione di spettanza, ai sensi dell'art. 23, comma 2, lettera a) del D.P.R. 29/9/1973, n. 600, ed evidenziato che l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito della propria attività di controllo, potrà richiedere ai soggetti interessati l'esibizione di qualsiasi documentazione ritenuta idonea a provare il possesso dei requisiti sopra elencati, si segnala che il decreto ministeriale all'art.3 sancisce che il richiedente è obbligato alla conservazione della seguente documentazione:

- copia della dichiarazione dei redditi presentata nello Stato di residenza o negli Stati di produzione del reddito, relativa al periodo d'imposta per il quale sono state richieste le agevolazioni nel territorio dello Stato;
- certificazione del datore di lavoro estero/sostituto d'imposta dalla quale risulti il reddito prodotto ed eventuali benefici fiscali fruiti;
- copia del bilancio relativo all'eventuale attività d'impresa svolta all'estero.

### **3. Applicazione delle detrazioni per carichi di famiglia.**

#### **3.1 Periodo d'imposta 2014**

Premesso che le disposizioni normative e regolamentari prese in esame sono applicabili alle pensioni delle gestioni private, pubbliche, e dello spettacolo e sport professionistico erogate a

beneficiari residenti all'estero nonché a quelle prestazioni che prevedono nei confronti dei soggetti non residenti il riconoscimento degli oneri detraibili dall'imposta lorda, nella citata risposta all'interpello proposto dall'Istituto, l'Agenzia delle Entrate, come già indicato al punto 1.2 del presente messaggio, ha confermato che per il periodo d'imposta 2014 INPS era tenuto a riconoscere a tutti i pensionati non residenti, indipendentemente dalla proporzione tra il reddito prodotto in Italia e il reddito complessivo:

- le detrazioni di cui all'art.13 del TUIR, in base a quanto previsto dall'art. 24, comma 3, del DPR n. 917/1986;
- le detrazioni per carichi di famiglia di cui all'art. 12 del TUIR, in presenza delle condizioni previste dall'art. 1, comma 1324, della legge 296/2006 e successive modificazioni.

### **3.2 Periodo d'imposta 2015**

Fermo restando il riconoscimento a tutti i pensionati non residenti delle detrazioni di cui all'art. 13 del TUIR, per consentire la fruizione delle detrazioni per carichi di famiglia per il periodo d'imposta 2015 ai pensionati residenti in uno Stato membro dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni, in possesso dei requisiti previsti dal decreto ministeriale del 21 settembre 2015, l'Istituto ha messo a disposizione un apposito servizio online accessibile dal portale dell'INPS, funzionale all'acquisizione ed alla registrazione negli archivi informatici dell'attestazione necessaria al riconoscimento delle detrazioni di cui trattasi.

Il servizio è accessibile ai soggetti dotati di PIN e agli Istituti di Patronato, seguendo i percorsi di accesso alla procedura di seguito indicati:

- Cittadino: Sito Istituzionale [www.inps.it](http://www.inps.it)\Accedi ai servizi\Servizi per il Cittadino\Fascicolo previdenziale cittadino\ D.21/09/2015 Rich. Detr. Res. Estero.
- Patronati: Sito Istituzionale [www.inps.it](http://www.inps.it)\Accedi ai servizi\Per tipologia di utente\Patronati\Servizi per i Patronati\Servizi\Gestione Residenti Estero\ D. 21/09/2015 Rich. Detr. Res. Estero.

La procedura ha consentito ai soggetti interessati l'attestazione delle seguenti condizioni:

- di essere residente in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni;
- di aver prodotto in Italia almeno il 75 per cento del reddito complessivamente conseguito nel periodo d'imposta, assunto al lordo degli oneri deducibili e comprensivo dei redditi prodotti anche al di fuori dello Stato di residenza;
- di non godere nel Paese di residenza e in nessun altro Paese diverso da questo di benefici fiscali analoghi a quelli richiesti nello Stato italiano.

Tenuto conto del quadro normativo descritto, la Piattaforma Fiscale INPS ha provveduto a ricalcolare la tassazione applicata per l'anno 2015 attivando, a partire dalla rata di marzo 2016, il recupero dell'ammontare delle detrazioni per carichi familiari, fruite nel corso dell'anno 2015 nei confronti:

- dei pensionati residenti in Paesi diversi da quelli membri della UE e SEE o, comunque, in Paesi che non assicurino un adeguato scambio di informazioni;
- dei pensionati, residenti in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni, che non hanno fatto pervenire entro il 31 dicembre 2015, attraverso l'applicazione resa disponibile dall'Istituto, la dichiarazione di sussistenza delle suddette condizioni di spettanza delle detrazioni per carichi familiari. Si precisa che i pensionati che, pur avendo diritto alle suddette detrazioni, non avessero fatto pervenire in tempo utile la dichiarazione potranno richiederne l'attribuzione ex post solo in fase di presentazione della dichiarazione dei redditi ad Agenzia delle Entrate, tramite modello

### **3.3 Periodo d'imposta 2016**

Per il periodo d'imposta 2016 il descritto servizio online messo a disposizione dall'Istituto potrà essere utilizzato da tutti i pensionati residenti all'estero (escluso quelli residenti in Paesi che non assicurano un adeguato scambio di informazioni), in possesso dei requisiti per poter fruire delle detrazioni per carichi familiari di cui all'art. 12 del TUIR, come previsto dal vigente comma 3 bis dell'art. 24 del TUIR, modificato dall'art. 1, comma 954, della L. n. 208/2015.

Per la concreta applicazione della normativa descritta ai punti precedenti, a partire dalla mensilità di luglio 2016 saranno azzerate le detrazioni per carichi familiari (art. 12 del TUIR) attualmente applicate sulle pensioni dei residenti all'estero che non abbiano già fatto pervenire la dichiarazione di spettanza, ai sensi del citato decreto del 21 settembre 2015. Tuttavia, il recupero delle detrazioni già concesse per le mensilità da gennaio a giugno 2016 sarà avviato a partire dalla rata di ottobre 2016, in cinque rate, e nei confronti dei pensionati che, nel frattempo, non avranno fatto pervenire la dichiarazione di spettanza in tempo utile per il ricalcolo della suddetta mensilità. Eventuali dichiarazioni che dovessero pervenire successivamente al blocco delle detrazioni o all'avvio del recupero delle detrazioni applicate nel primo semestre, in presenza delle condizioni di spettanza, produrranno la riattivazione delle detrazioni ed i conseguenti conguagli sulla prima rata utile.

Per diffondere la conoscenza della procedura da parte dell'utenza interessata, avente diritto ad ottenere tali detrazioni, sarà data comunicazione ai Patronati e sarà inserito un apposito link di collegamento anche nella pagina informativa dedicata, presente sul sito istituzionale, accessibile seguendo il percorso: Home> Informazioni> Lavoratori Migranti> Normativa fiscale residenti all'estero> Applicazione delle detrazioni fiscali per i residenti all'estero.

La suddetta procedura è disponibile anche per gli operatori delle strutture territoriali per l'acquisizione di eventuali dichiarazioni che pervengano in forma cartacea attraverso il seguente percorso in ambiente intranet: Processi\Assicurato Pensionato\ Gestione reddituale e servizi fiscali.

Il Direttore Generale  
Cioffi