



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di RIMINI Sezione 2, riunita in udienza il 24/07/2024 alle ore 09:30 in composizione monocratica:

GASPERI PIER FRANCESCO, Giudice monocratico

in data 24/07/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 155/2024 depositato il 10/04/2024

proposto da

██

Difeso da

██

ed elettivamente domiciliato presso

██

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Rimini - Via Macanno 37 47923 Rimini RN

elettivamente domiciliato presso dp.rimini@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO BONARIO n. ██████████ IRPEF-CREDITI DI IMPOSTA 2019

a seguito di discussione in camera di consiglio

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il ricorrente proponeva opposizione avverso l'atto impositivo indicato in epigrafe chiedendone l'annullamento. L'Ufficio ha rettificato, in sede di controllo formale ex art. 36 ter DPR600/73, la dichiarazione dei redditi 2020 per il 2019 presentata dal sig. ██████████ in quanto non ha riconosciuto il credito per imposte pagate all'estero esposto in dichiarazione dal contribuente. Il sig. ██████ ha difatti dichiarato la pensione erogata dallo Stato di San Marino portando in detrazione le imposte trattenute dallo stato estero per € 2.823,00. L'Ufficio

ha ritenuto che, essendo la pensione, ai sensi della Convenzione contro le doppie imposizioni vigente tra Italia e San Marino, da dichiarare in Italia non spettasse il credito d'imposta estero in quanto relativo a redditi esteri. L'Ufficio tempestivamente costituitosi ribadisce la bontà del proprio operato e conclude chiedendo il rigetto del ricorso con vittoria di spese.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il Giudice Monocratico, dopo avere esaminato gli atti, ritiene che il ricorso sia meritevole di essere accolto. Si rileva preliminarmente che il ricorrente è titolare di pensione erogata dall'Ente pensionistico della Repubblica di San Marino in esito ai contributi obbligatori versati in costanza di rapporto di lavoro subordinato svolto per un datore di lavoro ubicato nel citato Paese. Lo stesso contribuente presentava, attraverso il CAF la dichiarazione dei redditi mod. PF 2020 per l'anno d'imposta 2019 producendo al CAF la certificazione (Modello I.G.R. "G") rilasciata dall'Ufficio Tributario di San Marino dalla quale risultava che nell'anno 2019 il signor [REDACTED] aveva percepito una pensione pari ad € [REDACTED] sulla quale l'Ente pensionistico aveva effettuato una ritenuta di € [REDACTED] a titolo di imposte alla fonte dovute in favore dell'Erario sanmarinese (doc. 2). Il CAF indicava così nel quadro RC della dichiarazione il predetto importo e nel quadro CE un credito d'imposta pari ad € [REDACTED] per imposte pagate all'estero (doc. 3). In esito ad un'attività di controllo condotta ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, l'Agenzia delle entrate - Direzione Provinciale di Rimini - Ufficio Territoriale di Rimini" notificava al contribuente una comunicazione di rettifica dei dati dichiarati nel predetto Modello con il quale recuperava a tassazione l'intero importo del credito d'imposta (€ [REDACTED]) oltre ad interessi (€ [REDACTED]) e sanzioni (€ [REDACTED] riducibili ad € [REDACTED] in caso di acquiescenza).

Relativamente all'eccezione infondatezza dell'assunto, da parte dell'Ufficio, che le pensioni erogate dall'istituto previdenziale sanmarinese, in esito al versamento di contributi obbligatori, sarebbero tassati solo in Italia in quanto non rientranti nell'ambito della legislazione di sicurezza sociale in violazione dell'art. 19 della convenzione tra la repubblica italiana e la Repubblica di San Marino per evitare le doppie imposizioni, ratificata con legge n. 88 del 2013. Questo Giudice rileva, come si evince dall'atto per cui è causa, l'Ufficio, esaminata la documentazione prodotta dal CAF in esito al controllo ex art. 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, ha azzerato il credito d'imposta (ex art. 165 del Tuir) "in quanto, in base alla convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e San Marino, la pensione diretta erogata dallo Stato di San Marino, maturata a seguito di contribuzione versata per aver svolto l'attività di lavoro dipendente come frontaliere, risulterebbe assoggettabile a imposizione esclusivamente in Italia, quale stato di residenza.

Si osserva che le pensioni erogate al residente di uno Stato in relazione ad un cessato impiego sono imponibili soltanto nello Stato di residenza del beneficiario (nel caso di specie in Italia), cui compete una potestà impositiva esclusiva. Quindi, per le pensioni erogate da San Marino ai frontalieri, deve escludersi l'applicazione del credito d'imposta, ad eccezione delle pensioni erogate per motivi di sicurezza sociale (senza contributi, pensioni sociali e di invalidità).

A tal fine occorre prendere le mosse dall'art. 18 della Convenzione di cui rubricato "PENSIONI", che così recita: "1. Fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'articolo 19, le pensioni e le altre remunerazioni analoghe, pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in questo Stato. 2. Le disposizioni del paragrafo 1 non si applicano se il beneficiario dei redditi non è assoggettato a imposizione relativamente a tali redditi nello Stato di cui è residente e conformemente alla legislazione di detto Stato. In tal caso, detti redditi sono imponibili nello Stato dal quale provengono. 3.

Nonostante le disposizioni del paragrafo 1 del presente articolo, le pensioni e altri pagamenti analoghi ricevuti nell'ambito della legislazione di sicurezza sociale di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in detto Stato. 4. Se un residente di uno Stato contraente diviene residente dell'altro Stato contraente, le somme ricevute da detto residente all'atto della cessazione dell'impiego nel primo Stato come indennità di fine rapporto o remunerazioni forfetarie di natura analoga sono imponibili soltanto nel primo Stato contraente". La disposizione in esame stabilisce quindi che -fatto salvo quanto previsto dall'art. 19, paragrafo 2, della stessa Convenzione riguardante le pensioni pubbliche che qui non interessano, le pensioni pagate ad un residente in Italia sono imponibili soltanto in Italia (paragrafo 1) salvo che si tratti di pensioni ricevute nell'ambito della legislazione di sicurezza sociale della Repubblica di San Marino, in tal caso esse sono tassate esclusivamente a San Marino. L'affermazione dell'Ufficio non è condivisibile, non trattandosi (quelle percepite dal contribuente) di "pensioni erogate per motivi di sicurezza sociale" -che l'AF ritiene, ad avviso di questo Giudice, erroneamente, sarebbero soltanto quelle "senza contributi, pensioni sociali e di invalidità". L'Ufficio sostiene, che il reddito in questione doveva essere dichiarato solo in Italia, senza fruizione del credito d'imposta ex art. 165 Tuir. L'affermazione (ex adverso) che le pensioni ricevute nell'ambito della legislazione di sicurezza sociale sarebbero solo quelle percepite in assenza di versamenti contributivi, le pensioni sociali e quelle di invalidità, contrasta con la consolidata giurisprudenza di legittimità formatasi in materia. La Suprema Corte di Cassazione, con un primo significativo arresto del 12 novembre 2010, n. 23001, ha affermato come "Non vi è dubbio che nell'ordinamento italiano, a seguito di un'evoluzione costituzionalmente orientata, il termine "sicurezza sociale" sia indicativo di un concetto di ampio contenuto, comprensivo di tutti i diritti, tanto di previdenza che di assistenza, collegati alla persona, alla sua dignità ed, in quanto tali, inviolabili, secondo i principi riconosciuti dall'art. 38 Cost., principi peraltro presenti anche nel diritto internazionale. Pertanto nel genere "sicurezza sociale" è venuto così a trovare collocazione non solo il trattamento assistenziale ma anche quello previdenziale con il quale lo Stato assicura ai lavoratori, (che come tali hanno diritto all'intervento dello stato sociale) la copertura dai rischi tipici del rapporto di lavoro e della persona umana (malattia, morte, infortunio sul lavoro). Conseguentemente ha trovato collocazione il concetto stesso di pensione (purché non volontaria), declinato in tutte le sue accezioni, anche quella di anzianità, essendo chiaro che la finalità della pensione non volontaria è proprio quella della sicurezza sociale e che tale finalità non viene esclusa, ma anzi accresciuta, dal fatto che la pensione di anzianità sia collegata al versamento obbligatorio di contributi durante l'intero arco della vita lavorativa" (doc. 4). Di medesimo tenore, solo per citarne alcune, sono le pronunce della stessa Corte di Cassazione n. 1550/2012, n. 7969/2014, n.15001/2015, n. 6344/2016 e più di recente n. 11035/2021. In termini, con riguardo alla giurisprudenza di merito, si vedano invece Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria n. 935 del 15/12/2022 e dell'Abruzzo n. 799 del 20/11/2023. Si evidenzia peraltro, ai fini interpretativi, ed in coerenza con la giurisprudenza di legittimità della ns. Cassazione, che la Segreteria di Stato Finanze e Bilancio della Repubblica di San Marino, con la circolare esplicativa del 7/2/2014/1713 d.F.R., a commento dell'art. 18, par. 3, della Convenzione di cui si discetta, abbia precisato, che "Secondo quanto previsto dal Commentario all'art. 18 del Modello OCSE (par. 28), l'espressione "sicurezza sociale" si riferisce a un sistema di protezione obbligatoria istituito da uno Stato con l'obiettivo di garantire ai propri cittadini un livello minimo di reddito o di benefici pensionistici o ridurre l'impatto finanziario di eventi quali disoccupazione, invalidità, malattia o morte. Caratteristica comune dei sistemi di sicurezza sociale è quella per cui il livello dei benefici concessi è determinato dallo Stato. I pagamenti che potrebbero rientrare nell'ambito di applicazione della disposizione di cui al par. 3 dell'art. 18 includono: le pensioni di anzianità (lavorativa), riconosciute ai cittadini in virtù di un piano di pensionistico pubblico; le pensioni di vecchiaia; e prestazioni di disoccupazione, invalidità, maternità; ecc" Chiarisce ulteriormente la citata Circolare che: "rientrano" invece "nell'ambito di applicazione dell'art. 18, par. 1 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-San Marino le pensioni erogate in via facoltativa sulla base di una contribuzione volontaria del lavoratore. Ne deriva che, le pensioni in commento, qualora corrisposte, su base facoltativa, da parte di un ente sanmarinese nei confronti di una persona fisica residente nel territorio dello Stato italiano ai sensi dell'art.4 della stessa Convenzione, sono imponibili soltanto in Italia. L'ente sanmarinese che eroga le prestazioni pensionistiche in parola, pertanto, non deve operare alcuna ritenuta a titolo d'imposta; "rientrano, per converso, nell'ambito di applicazione dell'art. 18 par. 3 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-San Marino le seguenti prestazioni pensionistiche, in quanto previste come obbligatorie nell'ambito della vigente legislazione sanmarinese sulla sicurezza sociale: - le pensioni corrisposte dall'Istituto per la Sicurezza Sociale sanmarinese ("ISS") ai

residenti italiani, ivi comprese le pensioni di reversibilità ai superstiti e le pensioni di di reversibilità; - le pensioni di Stato, e, in generale tutte le pensioni corrisposte e obbligatorie in virtù di disposizione normativa sanmarinese, ivi comprese le pensioni corrisposte ai superstiti e le pensioni di reversibilità. Quindi appare chiaro che l'Ente sanmarinese che eroga le prestazioni pensionistiche deve operare la ritenuta a titolo d'imposta ai sensi dell'art. 101 co. 2 della L. n. 166/2013. Pertanto sulla scorta anche della giurisprudenza di legittimità e di merito, oltre che dalla prassi della Segreteria di Stato sanmarinese, alla locuzione "legislazione di sicurezza sociale" contenuta nel par. 3 dell'art. 18 della Convenzione che ci occupa, essendo pacifico in atti, per espressa ammissione dello stesso Ufficio, che nel caso di specie si verte in una "pensione diretta erogata dallo Stato di San Marino, versata per aver svolto l'attività di lavoro dipendente", ne discende che tali redditi dovevano essere sottoposti a imposizione solo ed esclusivamente nella Repubblica di San Marino e non esclusivamente in Italia. Conseguentemente il ricorso viene accolto, tuttavia la particolarità e la natura della questione trattata consiglia l'intera compensazione delle spese.

P.Q.M.

Il Giudice monocratico della Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Rimini, accoglie il ricorso, Spese compensate.

Rimini, 24 luglio 2024.

Il Giudice Monocratico

Pier Francesco Gasperi