

L'opzione per l'imposizione sostitutiva dei redditi esteri dei pensionati

Note introduttive all'applicazione del nuovo art. 24-ter TUIR



Gabriele Labombarda
Partner, Bernoni Grant Thornton, Milano



Paola Lova
Manager, Bernoni Grant Thornton, Milano

La Legge di Bilancio 2019 ha introdotto l'art. 24-ter titolato "Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi delle persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno". Il neo introdotto articolo mira a favorire gli investimenti, i consumi ed il radicamento nei Comuni del Mezzogiorno, da parte di soggetti non residenti che percepiscono redditi di pensione, garantendo il pagamento di un'imposta sostitutiva da calcolare sui redditi prodotti all'estero. Il presente contributo, oltre ad esporre i requisiti richiesti dalla normativa per poter godere del regime di vantaggio, analizza in modo critico gli elementi che potrebbero limitarne l'applicazione e quelli che, invece, potrebbero essere considerati di favore.

La Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (cd. "Legge di bilancio 2017") è poi intervenuta potenziando l'efficacia delle norme già vigenti ed introducendo l'art. 24-bis al Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). La norma, titolata "Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia", consente, in sintesi, l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi di fonte estera, pari a euro 100'000, l'esclusione dal monitoraggio di tutti gli investimenti esteri e dal collegato pagamento delle imposte sulle attività finanziarie detenute all'estero e sugli immobili detenuti all'estero, oltre all'esenzione dalle imposte di successione e donazione in costanza di applicazione del regime previsto dall'art. 24-bis TUIR.

I. Premessa.....	518
II. Il quadro normativo di riferimento.....	519
III. La residenza fiscale della persona: il principale dei requisiti per godere del beneficio	519
IV. I redditi agevolabili	520
V. L'opzione, la revoca e la decadenza.....	521
VI. Note conclusive.....	521

Mediante l'introduzione dell'art. 24-ter per il tramite della Legge di Bilancio 2019 (art. 1, commi 273 e 274, della Legge n. 145/2018) si è aggiunta un'ulteriore possibilità di godere di un regime agevolativo, questa volta specificamente indirizzata a coloro che ricevono redditi da pensione e posto che si verifichino determinati requisiti che procederemo ad analizzare nel prosieguo della presente trattazione.

I. Premessa

Negli ultimi cinque anni il legislatore italiano ha introdotto una varietà sempre più ampia di regimi di favore che prevedono il pagamento di imposte sostitutive delle imposte sui redditi o l'abbattimento della base imponibile sulla quale la tassazione ordinaria è applicata.

Si pensi, *in primis*, ai regimi di favore introdotti con l'art. 16 del Decreto Legislativo (D. Lgs.) del 7 ottobre 2015, n. 147 (e successive modificazioni ed integrazioni) con i quali si intende attrarre personale ad alto potenziale in Italia al fine di favorire lo sviluppo economico, scientifico e culturale del Paese e che permette l'abbattimento del 70% e, a certe condizioni, del 90% del reddito imponibile assoggettabile a tassazione ordinaria.

Il contenuto dell'art. 24-ter TUIR è stato recentemente modificato mediante la conversione del Decreto Legge (D.L.) del 30 aprile 2019 (cd. "Decreto Crescita") in Legge (L. n. 58/2019, art. 5-bis) introducendo modifiche che già si rendevano auspicabili fin dalla sua introduzione. In particolare, le modifiche apportate sono volte a rendere il regime effettivamente attrattivo per i pensionati, riguardando in particolare la durata dell'opzione, il principale elemento di discriminazione rispetto a regimi previsti da altri ordinamenti europei indirizzati ai medesimi soggetti, dando la possibilità di applicare il regime per un totale di dieci anni, invece, dei cinque previsti dalla prima versione della norma e la previsione che il mancato pagamento dell'imposta sostitutiva entro il termine per il pagamento delle imposte sui redditi possa essere sanato, mediante ravvedimento, con pagamento entro la data di scadenza di pagamento del saldo, relativo al periodo d'imposta successivo a quello a cui l'omissione si riferisce.

II. Il quadro normativo di riferimento

Con decorrenza 1° gennaio 2019, le persone fisiche titolari di redditi di pensione, di cui all'art. 49, comma 2, lett. a, TUIR, erogate da enti esteri, hanno la possibilità di optare per la tassazione sostitutiva delle imposte sui redditi di fonte estera, al ricorrere delle condizioni previste dall'art. 24-ter TUIR.

In particolare, il contenuto dell'art. 24-ter TUIR specifica che:

- le persone fisiche debbano trasferire la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, TUIR in uno dei Comuni con una popolazione fino a 20'000 abitanti e situati nei territori delle Regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia;
- il regime è opzionale, ovvero non è quello naturale riservato a coloro che, in quanto pensionati, trasferiscono la residenza fiscale in Italia, bensì è un'opzione da esercitare nella dichiarazione dei redditi dell'anno in cui la persona acquisisce la residenza fiscale (a differenza del regime previsto dall'art. 24-bis TUIR, non è prevista la possibilità di presentare un interpello per ottenere la conferma, da parte dell'Agenzia delle entrate, della presenza di tutti i requisiti necessari);
- le persone interessate dal "regime dei pensionati" devono essere state non fiscalmente residenti in Italia, ai sensi del richiamato art. 2 TUIR, nei cinque periodi d'imposta precedenti a quello in cui l'opzione diventa efficace;
- il Paese di residenza ultimo del pensionato deve aver siglato un accordo per la cooperazione amministrativa con l'Italia.

Qualora tutte le condizioni sopra elencate ricorrano contemporaneamente (se anche solo una non fosse verificata, il regime non sarebbe applicabile), al pensionato che opta per l'applicazione del regime di favore è richiesto il pagamento di un'imposta sostitutiva pari al 7% di tutti i redditi prodotti all'estero^[1] durante l'anno.

Alla persona è concesso, inoltre, di esercitare l'opzione per specifici Paesi e non per altri a seconda della convenienza "economica" legata alla possibilità detrarre le imposte pagate all'estero dall'imposta netta dovuta sul reddito complessivo, possibilità non ammessa con riferimento ai redditi assoggettati ad imposta sostitutiva (cd. "cherry picking", analogamente a quanto previsto con riferimento all'art. 24-bis TUIR).

Il comma 274 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2019, che ha introdotto l'art. 24-ter TUIR, ha inoltre previsto l'esenzione dall'obbligo di monitoraggio degli investimenti e delle attività detenute all'estero e dal correlato pagamento dell'imposta sul valore degli investimenti e delle attività finanziarie detenute all'estero. Vale a dire che i pensionati optanti non saranno tenuti al rispetto del monitoraggio fiscale (come richiesto dal D.L. n. 167/1990, convertito dalla L. n. 227/1990) ed al

[1] L'art. 5-bis della Legge di conversione del D.L. n. 34/2019, L. n. 58/2019, ha modificato il contenuto dell'art. 24-ter TUIR che prima citava "i redditi di qualunque categoria, percepiti da fonte estera o prodotti all'estero" eliminando "percepiti da fonte estera".

pagamento dell'Imposta sugli investimenti immobiliari all'estero (IVIE) e dell'Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) relativamente ai Paesi non esclusi dall'opzione. È chiaro che nel caso di esclusione di alcuni Paesi dall'applicazione della imposta sostitutiva, sarà necessario provvedere alla *disclosure* degli investimenti ivi detenuti oltre che al pagamento delle imposte sugli investimenti esteri.

Da ultimo il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 167878 del 31 maggio 2019 ha definito le modalità applicative del regime in commento, ma non si esclude la necessità di ulteriori provvedimenti e/o chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, successivi alle integrazioni apportate dalla Legge di conversione del Decreto Crescita, come peraltro richiesto dalla normativa medesima.

III. La residenza fiscale della persona: il principale dei requisiti per godere del beneficio

I regimi di favore fino ad ora introdotti dal Legislatore italiano sono tutti accomunati da un fattore, rappresentato dalla necessità, per l'individuo che chiede l'applicazione dei regimi, di acquisire la residenza fiscale in Italia, secondo quanto definito dall'art. 2 TUIR. Per completezza si ricorda che un soggetto si qualifica come residente fiscale dell'Italia se per la maggior parte del periodo d'imposta (ovvero sia per più di 183 giorni nel corso dell'anno di calendario o 184 nel caso di anno bisestile), almeno uno dei seguenti requisiti è verificato:

- la persona risulta iscritta all'Anagrafe della popolazione residente;
- la persona ha mantenuto il proprio domicilio in Italia, ai sensi dell'art. 43, comma 1, del codice civile (c.c.), inteso come il luogo in cui il soggetto ha stabilito il centro dei propri affari ed interessi;
- la persona ha mantenuto la propria residenza in Italia, ai sensi dell'art. 43, comma 2, c.c. inteso come il luogo ove il soggetto ha stabilito la dimora abituale.

L'analisi della situazione personale di ciascun individuo diventa importante al fine di confermare che i requisiti previsti dalla normativa siano tutti contemporaneamente verificati, ovvero sia che la persona che esercita l'opzione (i) abbia acquisito la residenza in Italia a partire da un certo periodo d'imposta e che la stessa (ii) si qualifichi come non residente fiscale dell'Italia per i cinque periodi di imposta precedenti.

Quanto all'acquisizione della residenza fiscale della persona a partire da un certo periodo d'imposta, se l'essere registrato all'anagrafe dei residenti risulta essere un requisito formale, a volte sufficiente per far presumere all'Agenzia delle Entrate la residenza di una persona fisica, con riferimento alla disciplina in oggetto, sarà normalmente necessario procedere anche con un'analisi della situazione fattuale al fine di confermare la residenza fiscale. In particolare, sarà necessario verificare ove la persona abbia effettivamente stabilito il proprio centro degli affari e degli interessi e dove abbia stabilito la sua dimora abituale al fine di confermare, a prescindere dalla registrazione all'anagrafe, la sua residenza fiscale in Italia.

Al fine di procedere con tale valutazione, uno strumento utile allo scopo potrebbe essere la *check-list* a disposizione di coloro che vogliono avvalersi dei vantaggi derivanti dall'opzione di cui all'art. 24-*bis* TUIR e che considera proprio elementi fattuali, prima che formali, legati alla sfera personale del soggetto interessato dal regime. In questa prospettiva, diventa importante valutare se la persona ricopra cariche sociali in società residenti in Italia o se i figli frequentino scuole in Italia o ancora la disponibilità di rapporti finanziari o creditizi con istituti di credito o altri intermediari finanziari ubicati in Italia e così via di seguito.

Il trasferimento della residenza fiscale deve avvenire in uno dei Comuni con una popolazione non superiore a 20'000 abitanti siti in una delle seguenti Regioni: Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia. Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, emanato per definire le modalità operative dell'opzione, ha chiarito che ai fini dell'individuazione della popolazione del Comune di residenza si debba far riferimento al dato risultante dalla "Rilevazione comunale annuale del movimento e calcolo della popolazione" pubblicata sul sito dell'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT), riferito al 1° gennaio dell'anno antecedente al primo anno di validità dell'opzione. In altre parole, se un soggetto vorrà optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 24-*ter* TUIR dal 1° gennaio 2020, dovrà premurarsi di verificare che il Comune ove intenda stabilire la propria residenza, abbia non più di 20'000 abitanti al 1° gennaio 2019, consultando la rilevazione annuale predisposta dall'ISTAT. Tale dato dovrà essere poi, verificato per ciascuna delle annualità di validità dell'opzione, posto che il Comune resti sempre il medesimo. Nel caso il contribuente voglia trasferire la residenza in altro Comune in una delle Regioni previste dalla normativa, il medesimo potrà continuare a beneficiare dell'agevolazione posto che siano rispettati tutti i requisiti previsti dalla normativa e nello specifico quello relativo alla popolazione: nel caso di trasferimento in altro Comune che non rispetti il requisito della popolazione o della Regione, ne deriverà la decadenza dal beneficio, salvo gli effetti già prodotti per i precedenti periodi d'imposta.

Altrettanto importante è che sia soddisfatto il requisito della non residenza fiscale per i cinque periodi di imposta precedenti e che dovrà essere valutata alla stessa stregua, considerando il fatto che la persona non si sia mai registrata, o si sia deregistrata, dall'Anagrafe della popolazione residente (per evitare l'assunzione di residenza fiscale).

Non si esclude che le autorità fiscali italiane provvedano a richiedere informazioni alle autorità fiscali dello Stato di ultima residenza fiscale del contribuente, al fine di confermare che il requisito della non residenza fiscale per gli anni precedenti sia verificato. Si sottolinea che nel caso il soggetto provenga da Stati con cui l'Italia non ha siglato accordi di cooperazione amministrativa, l'opzione non potrà essere esercitata, posto il chiaro disposto della normativa.

IV. I redditi agevolabili

L'art. 24-*ter* TUIR chiarisce che i contribuenti persone fisiche in possesso di redditi da pensione che abbiano i requisiti dettagliati sopra, possano optare per l'assoggettamento dei redditi di qualunque categoria prodotti all'estero ad un'imposta sostitutiva pari al 7% del valore dei redditi per ciascun periodo di imposta di validità dell'opzione.

La medesima norma stabilisce che, al fine di individuare quali redditi siano assoggettabili all'imposizione sostitutiva, sia necessario fare riferimento ai criteri stabiliti all'art. 165, comma 2, TUIR. Ne deriva, dunque, che i redditi sono prodotti all'estero sulla base dei criteri previsti dall'art. 23 TUIR, richiamato dallo stesso art. 165 TUIR. Al fine, dunque, di identificare i redditi sarà necessario applicare la cd. "lettura a specchio" dell'art. 23.

Se a livello di principio l'applicazione può, almeno in teoria, risultare di facile comprensione, a livello pratico sarà necessario considerare per ogni tipologia di reddito se esso sia stato prodotto in Italia o all'estero. Nel caso di produzione all'estero, poi sarà necessario raccogliere la documentazione a supporto e quantificare i redditi: ne consegue che, sebbene il pensionato che opta per l'applicazione dell'art. 24-*ter* TUIR sia esentato dalla dichiarazione degli investimenti detenuti all'estero, l'analisi dei redditi che tali investimenti hanno prodotto sia in ogni caso necessaria, con conseguente parziale vanificazione del beneficio derivante dall'esclusione.

Un'altra annotazione legata alla tassazione dei redditi per chi opta per l'imposizione sostitutiva di quelli di fonte estera, riguarda la definizione di pensione. La normativa fa riferimento a soggetti che percepiscono i redditi di cui all'art. 49, comma 2, lett. a, TUIR, ovverosia "le pensioni di ogni genere e gli assegni ad essa equiparati", ma erogate da soggetti esteri.

Bisognerà, inoltre, considerare anche quali siano i redditi di fonte estera da assoggettare a imposizione sostitutiva; considerando la lettura a specchio dell'art. 23 TUIR, idealmente si dovrebbe far riferimento a:

- redditi fondiari derivanti da terreni e fabbricati situati all'estero;
- redditi di capitale corrisposti da Stati esteri o da soggetti non residenti;
- redditi di lavoro dipendente prestato all'estero;
- redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate all'estero mediante una base fissa;
- redditi d'impresa derivanti da attività svolte da stabili organizzazioni all'estero;
- plusvalenze conseguite per effetto della cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società non residenti;
- redditi diversi derivanti da attività svolte all'estero e da beni che si trovano all'estero.

È utile, infine, sottolineare alcune eccezioni (specificate anche dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 9 del 2015), che riguardano redditi che, se percepiti da un residente, sono assoggettati a tassazione in Italia nonostante siano prodotti all'estero:

- i redditi di impresa prodotti all'estero in assenza di stabile organizzazione;
- gli interessi e gli altri proventi derivanti da conti correnti bancari e postali;
- le plusvalenze derivanti dalla cessione (i) di partecipazioni non qualificate in società quotate, (ii) il rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, (iii) il prelievo di valute estere rinvenienti da depositi e conti correnti.

Relativamente a tali ultime fattispecie, nonostante la lettura a specchio dell'art. 23 TUIR possa portare *prima facie* ad una diversa soluzione, si ritiene che detti redditi scontino le imposte ordinarie, non rientrando nel *forfait*.

V. L'opzione, la revoca e la decadenza

L'applicazione del regime di vantaggio per i pensionati è una scelta che il medesimo deve operare in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi riferita al periodo di imposta in cui il soggetto, che rispetta le condizioni di cui all'art. 24-ter, ha trasferito la residenza fiscale: solo mediante la presentazione della dichiarazione dei redditi, la scelta si perfeziona ed i redditi di fonte estera possono essere assoggettati a tassazione sostitutiva del 7%.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del maggio 2019 precisa che la dichiarazione dei redditi deve riportare:

- lo status di non residente fiscale in Italia per i cinque periodi di imposta precedenti l'inizio di validità dell'opzione;
- la giurisdizione o le giurisdizioni in cui ha avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione;
- gli Stati o territori esteri per i quali intende esercitare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, ai sensi del comma 8 dell'art. 24-ter TUIR; specifica inoltre che tale facoltà possa essere esercitata anche in periodi d'imposta successivi a quello di prima applicazione;
- lo Stato di residenza del soggetto estero erogante i redditi di cui all'art. 49, comma 2, lett. a TUIR;
- l'ammontare dei redditi di fonte estera da assoggettare all'imposta sostitutiva.

L'opzione validamente dichiarata per il primo anno è applicabile, senza necessità di rinnovo da parte del pensionato, per tutta la durata del regime, ovvero sia per nove anni consecutivi: non è possibile, invece, procedere all'applicazione per un anno e per quello dopo evitarla, a meno che la persona non revochi il regime di favore.

Gli effetti del regime di imposizione sostitutiva dei redditi prodotti all'estero, cessano alla scadenza dei nove periodi d'imposta oltre al primo di esercizio. Ne consegue che, qualora il contribuente sia ancora presente in Italia, al termine del decennio, oltre ai redditi di fonte italiana, assoggetterà a tassazione ordinaria anche i redditi di fonte estera, precedentemente assoggettati a tassazione sostitutiva.

È, tuttavia, possibile che il contribuente volontariamente revochi l'opzione in uno dei periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata esercitata, sempre mediante presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'ultimo periodo d'imposta di validità dell'opzione. La revoca è prevista anche nel caso in cui il contribuente decida di trasferire la residenza fiscale all'estero o in un Comune diverso da quelli inclusi nelle Regioni indicate dal comma 1 dell'art. 24-ter TUIR. In questo caso vengono fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi di imposta precedenti.

Da ultimo il soggetto decade dal regime di favore nei seguenti casi:

- quando vengono meno i requisiti di cui all'art. 24-ter, commi 1 e 2, TUIR;
- quando l'imposta non è versata nei termini previsti dalla legislazione (entro il 30 giugno) per il pagamento delle imposte sui redditi oppure non venga sanato l'omesso o parziale omesso versamento entro la data di scadenza del pagamento del saldo relativo al periodo d'imposta successivo a quello cui l'omissione fa riferimento. Nel caso di tardivo pagamento dell'imposta sostitutiva si applicano sanzioni di cui all'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997 (ravvedimento operoso) e degli interessi.

La revoca da parte del contribuente o la decadenza non consentono di esercitare una nuova opzione.

Ricordiamo, inoltre, che l'opzione prevista per l'assoggettamento a tassazione sostitutiva dei redditi di fonte estera non può essere esercitata in abbinamento ad altri regimi di favore previsti da altre normative. Sebbene questo non sia un principio statuito dall'art. 24-ter TUIR, si può desumere dalla precedente Circolare dell'Agenzia delle Entrate^[2] la non cumulabilità di diversi regimi di favore. È per questo motivo che il regime previsto dall'art. 24-bis TUIR non può essere applicato in combinazione con il regime degli impatriati, così come, si assume l'impossibilità per i pensionati di optare anche per l'applicazione di altri regimi di favore, nel caso dovessero essere verificati i requisiti di più regimi.

VI. Note conclusive

L'art. 24-ter TUIR non menziona e non fa riferimenti alla normativa internazionale, se non quando specifica che l'opzione è esercitabile da persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale da uno dei Paesi con i quali sono in vigore accordi di cooperazione amministrativa, ovvero sia quelli che prevedono lo scambio di informazioni.

Sembrirebbe, dunque, che la definizione della residenza fiscale della persona (o della non residenza fiscale per gli anni precedenti l'ingresso in Italia) debba essere definita ai sensi della normativa italiana e non possa, in caso di doppia residenza, essere definita sulla scorta del contenuto della Convenzione contro le doppie imposizioni (CDI) firmata dall'Italia con il Paese di provenienza.

[2] Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17/E, 23 maggio 2017, Parte IV.

È il caso di sottolineare, tuttavia, che non per tutti i regimi introdotti dalla normativa italiana, vale la medesima regola: il novellato art. 16 D.Lgs. n. 147/2015, come modificato ed integrato dal "Decreto Crescita", infatti, stabilisce che i cittadini italiani che non hanno provveduto alla registrazione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) – a riprova della qualifica di non residente fiscale per gli anni precedenti il rientro – possano beneficiare del regime degli impatriati *"purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi [...]".*

In questo senso, la possibilità di definire la residenza fiscale ai sensi CDI consentirebbe ad un pubblico molto ampio di pensionati, di poter rientrare in Italia godendo dell'opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero e questo potrebbe essere considerato un limite per molti cittadini italiani al momento residenti in Paesi stranieri. Per ora, tuttavia, né il legislatore né le autorità si sono espresse in merito: al momento, dunque, l'unica norma sulla base della quale è possibile qualificare una persona come residente o non residente risulta essere la norma interna.

Un'altra limitazione che si intravede dalla mancata applicazione della CDI si identifica nella impossibilità di "spezzare" la residenza fiscale della persona fisica come previsto dalle CDI attualmente vigenti firmate fra Italia e Svizzera e fra Italia e Germania. Qualora si potesse addivenire alla definizione della residenza fiscale ai sensi delle CDI con Svizzera e Germania, il reddito prodotto all'estero, come definito *supra*, dal giorno di acquisizione della residenza in Italia sarebbe assoggettato alla imposta sostitutiva, ottenendo dunque il pensionato un beneficio immediato dal suo trasferimento in Italia.

Il mancato riferimento alle CDI, inoltre, potrebbe portare a delle limitazioni o addirittura a doppia tassazione – anche se parziale – delle pensioni. Si pensi al caso della Svizzera: la CDI garantisce che in generale, le pensioni e le remunerazioni analoghe, pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, siano imponibili solo nello Stato di residenza (art. 18 CDI fra Italia e Svizzera). Tuttavia, il successivo art. 19 prosegue specificando che le remunerazioni, incluse le pensioni, pagate da uno Stato contraente, da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale o da una persona giuridica o da un ente autonomo di diritto pubblico di detto Stato, sia direttamente sia mediante prelevamento da un fondo speciale, ad una persona fisica che ha la nazionalità di detto Stato a titolo di servizi resi presentemente o precedentemente, sono imponibili soltanto nello Stato contraente dove provengono dette remunerazioni (ovvero quello della cittadinanza). È quest'ultimo, ad es., il caso delle pensioni percepite da cittadini di nazionalità svizzera residenti in Italia per funzioni pubbliche precedentemente svolte in Svizzera. Le pensioni in questione scontano, infatti, una tassazione alla fonte esclusivamente in Svizzera. Coloro che percepiscano questo tipo di pensione non avrebbero, quindi, alcun tipo vantaggio dall'aderire al regime di cui all'art. 24-ter TUIR, poiché la pensione sarebbe in ogni caso esentata da tassazione italiana ed assoggettata a quella svizzera, perdendo così il beneficio di una minore imposizione.