



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte d'Appello di Brescia, Sezione Lavoro, composta dai

Sigg.:

Dott. Antonio MATANO Presidente rel.

Dott.ssa Giuseppina FINAZZI Consigliere

Dott.ssa Lucia CANNELLA Consigliere

ha pronunciato la seguente

S E N T E N Z A

nella causa civile promossa in grado d'appello con ricorso depositato in Cancelleria il 28.05.2024 iscritta al n. 162/2024 R.G. Sezione Lavoro e posta in discussione all'udienza collegiale del 13.03.2025

d a

INPS – ISTITUTO NAZIONALE DELLA PREVIDENZA SOCIALE in persona del l.r.p.t., rappresentato e difeso dagli avv.ti

dell'Avvocatura Distrettuale INPS di Brescia, come da procura generale in atti.

RICORRENTE APPELLANTE

c o n t r o

, rappresentato e difeso dall'avv.

Margherita Kosa del foro di Milano domiciliatario giusta delega in atti

RESISTENTE APPELLATO

In punto: appello a sentenza n. 452 del 2024 del Tribunale di

OGGETTO:

Altre controversie in materia di previdenza obbligatoria



Bergamo.

Conclusioni:

Del ricorrente appellante:

Come da ricorso

Del resistente appellato:

Come da memoria

Fatto e Diritto

Con sentenza n. 452/24 il Tribunale di Bergamo, giudice del lavoro, accertava il diritto di _____ alla detassazione della pensione erogata dall'INPS e per l'effetto condannava l'ente di previdenza alla restituzione di quanto trattenuto a titolo di conguaglio.

Il _____, titolare di pensione INPS (cat. VOART), a decorrere dal 2017 si era trasferito in Bulgaria, recando colà la propria residenza anagrafica ed effettiva e, in applicazione della Convenzione stipulata tra Italia e Bulgaria per evitare la doppia imposizione, aveva ottenuto a decorrere dal 2018 la defiscalizzazione della pensione, percependo la stessa al lordo delle ritenute fiscali.

Nell'aprile 2023 l'INPS, in conformità alla risposta a un interpello fornita dall'Agenzia delle Entrate, secondo cui per ottenere la defiscalizzazione era necessario il possesso della cittadinanza bulgara, gli aveva comunicato che a decorrere da giugno 2023 la pensione sarebbe stata erogata al netto della trattenuta IRPEF e il conguaglio fiscale per l'anno 2023, da recuperare mediante trattenute sui ratei mensili.

Il primo giudice, respinta l'eccezione di difetto di giurisdizione, ha



accolto il ricorso osservando che:

- l'art. 16 della Convenzione invocato dal pensionato prevede che *«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»*;

- è vero che l'art. 1 della Convenzione prevede che, per quanto riguarda la Bulgaria, l'espressione *«residente di uno Stato contraente»* designa *«qualsiasi persona fisica che possiede la nazionalità bulgara»* (pacificamente non posseduta dal), ma in base ad una interpretazione sistematica, coerente con le altre disposizioni della Convenzione e con lo scopo perseguito dalla stessa, deve ritenersi che l'espressione *«nazionalità bulgara»* usata dall'art. 1 debba intendersi come *«residenza bulgara»*, con la conseguenza che, in base all'art. 16 della Convenzione, il ricorrente deve essere assoggettato ad imposizione fiscale solo in Bulgaria.

L'INPS ha impugnato la sentenza riproponendo l'eccezione di difetto di giurisdizione e lamentando l'erroneità dell'interpretazione offerta dal primo giudice, anche luce di una pronuncia della Corte di Cassazione intervenuta sulla medesima questione di causa.

si è costituito chiedendo il rigetto dell'appello e contestando la legittimità del requisito della cittadinanza anche alla luce del diritto dell'UE.

All'esito della discussione, la causa è stata decisa come da dispositivo letto in udienza.



1. L'eccezione di difetto di giurisdizione è infondata.

Nel caso di specie si discute della legittimità della trattenuta IRPEF operata dall'INPS, in qualità di sostituto di imposta ai fini del successivo versamento a favore dell'Erario per conto del pensionato.

Come lucidamente chiarito da Cass. Sez. un., n. 15032/09, *«nelle controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, la materia del contendere non è costituita dalla sussistenza e/o dal contenuto dell'obbligo di effettuare la ritenuta (an e quantum), che sono questioni che attengono al rapporto tributario tra sostituto ed erario (e che certamente rientrano nella competenza del giudice tributario).*

Le questioni relative all'indebito pagamento dei tributi (rectius: versamento della ritenuta) o all'omesso pagamento, seguono la regola generale della devoluzione al giudice tributario attraverso l'impugnazione dell'atto (espresso o presunto) che segue la richiesta del rimborso o dell'atto impositivo con il quale viene fatta valere la pretesa tributaria rimasta insoddisfatta. Ciò che è oggetto di lite nel rapporto tra sostituto e sostituito, è il legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa, che il sostituto esercita nei confronti del sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, quindi di competenza del giudice ordinario. Il fatto che il diritto alla rivalsa sia previsto da una norma tributaria non trasforma il rapporto tra soggetti privati in un rapporto tributario, di tipo pubblicistico, che implica invece l'esercizio del potere impositivo nell'ambito di un rapporto sussumibile allo schema potestà-soggezione. Se manca un soggetto investito di potestas impositiva manca anche il rapporto



tributario, così come se manca un provvedimento che sia espressione di tale potere non si configura la speciale lite tributaria che, per definizione, nasce dal contrasto rispetto ad una concreta ed autoritativa pretesa impositiva. Le controversie tra sostituto e sostituito, invece, nascono o dal fatto che il sostituito contesta il diritto di rivalsa esercitato dal sostituto - per mancanza del presupposto di fatto (omesso versamento diretto della ritenuta) o per mancanza del presupposto giuridico (il sostituto non doveva versare la ritenuta) - ovvero dal fatto che il fisco pretenda, dal sostituto o dal sostituito, mediante notifica di un atto impositivo, un maggior versamento rispetto a quella effettuato ed il destinatario di tale pretesa intenda rivalersi sull'altro soggetto. In tutti questi casi, la lite nasce perché le parti private, nei loro rapporti diretti (privati), ritengono che siano state erroneamente interpretate e/o applicate le norme che regolano quei rapporti, e non rileva che successivamente il fisco eserciti una azione ex autoritate, in relazione alla quale le parti possono difendersi direttamente (nei confronti dell'ente impositore) dinanzi al giudice speciale tributario. I rapporti tra le due giurisdizioni, civile e tributaria, in caso di contemporanea pendenza dei due processi, vanno disciplinati, ricorrendone i presupposti, in base all'art. 295 c.p.c.».

Il principio secondo cui «in tema di giurisdizione, le controversie tra il sostituto d'imposta e il sostituito, non coinvolgendo il rapporto d'imposta, danno ingresso ad una lite tra privati la cui cognizione appartiene al giudice ordinario» è ormai consolidato (Cass., Sez. un.,



1683/17; Cass., Sez. un., 8312/10; Cass. 19895/19) e non vi è ragione per discostarsene.

2. Nel merito, l'INPS sostiene l'erroneità dell'interpretazione del requisito della nazionalità bulgara adottata dal primo giudice, in quanto contraria al concetto di residenza come individuato dagli Stati contraenti ai fini applicativi della Convenzione, concetto che, per quanto riguarda la Bulgaria, è fatto coincidere con la nazionalità bulgara, da intendersi come cittadinanza bulgara. Sottolinea che in questo senso si è espressa anche Cass. 21697/23, sentenza ignorata dal primo giudice che ha preferito fare riferimento a precedenti di merito di segno contrario.

3. Sebbene la censura sia fondata, l'appello non può essere accolto.

In fatto, può dirsi pacifico che il [] si sia definitivamente trasferito in Bulgaria ove ha stabilito la residenza effettiva, anagrafica e fiscale, come risulta in via documentale (v. doc in atti: iscrizione all'AIRE – Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero; cancellazione dall'anagrafe del Comune di [] per trasferimento in Bulgaria; certificato di residenza fiscale in Bulgaria) e tenuto altresì conto che né in primo, né in secondo grado è stato mai contestato che il Frigeni abbia stabilito in Bulgaria il luogo del concreto e continuativo svolgimento della propria vita personale.

Deve quindi ritenersi provato che il [], cittadino italiano (altro fatto pacifico), è un pensionato INPS residente in Bulgaria, dove si è trasferito, colà spostando la residenza effettiva, anagrafica e fiscale.



Ai sensi degli artt. 3, co. 1, del TUIR (secondo cui per i non residenti l'imposta si applica sui redditi prodotti nello Stato) e 23, co. 2, TUIR (secondo cui, ai fini dell'imposta nei confronti dei non residenti, le pensioni si considerano redditi prodotti nello Stato), il reddito da pensione del _____, in quanto prodotto in Italia, risulta soggetto all'imposizione fiscale italiana.

D'altra parte, lo stesso reddito risulta soggetto anche ad imposizione fiscale in Bulgaria, dato che secondo l'art. 4 della legge bulgara che disciplina l'imposta sui redditi delle persone fisiche (come riportato in traduzione nel ricorso di primo grado e non contestata dall'INPS), l'imposta grava, per i residenti, su tutti i redditi delle persone fisiche ovunque prodotti.

Pertanto, il _____ è titolare di un reddito da pensione INPS che risulta assoggettato a imposizione in Italia e in Bulgaria. E' opportuno precisare che l'imposizione fiscale della pensione in Bulgaria è un fatto che il ricorrente ha affermato sin dal ricorso introduttivo del giudizio e che non è mai stato contestato dall'INPS, né in primo né in secondo grado, cosicché può dirsi senz'altro provato.

4. Il _____, invocando la Convenzione stipulata tra Italia e Bulgaria il 21.9.1988 (ratificata con L. 29.11.1990, n. 389), diretta ad evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, ha chiesto di accertare il diritto a vedersi erogare dall'INPS il trattamento pensionistico defiscalizzato, ossia al lordo dell'imposizione fiscale.



A sostegno della domanda ha sostenuto che alla fattispecie si applica l'art. 16 della Convenzione, che si riferisce alle pensioni "private" e che recita:

«Fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'articolo 17 [relativo alle pensioni "pubbliche", ossia corrisposte da uno degli Stati contraenti o da un Ente locale dei medesimi], 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».

Il ha sostenuto che il criterio di ripartizione dell'imposizione previsto dell'art. 16 fa riferimento al paese di residenza del pensionato e che l'art. 1 della Convenzione, là dove, per quanto riguarda la Bulgaria, richiede il possesso della nazionalità bulgara deve essere interpretato, non nel senso di cittadinanza, bensì di appartenenza di una persona ad una comunità o a un gruppo, con la conseguenza che nella fattispecie la pensione deve ritenersi imponibile soltanto in Bulgaria.

5. Prima di procedere oltre, è opportuno chiarire che sino al 2023 l'INPS, per riconoscere il diritto alla detassazione, richiedeva il rilascio da parte dell'Autorità fiscale bulgara di un certificato che attestasse espressamente la qualità di *«residente fiscale, ai sensi della convenzione per evitare la doppia imposizione in vigore tra l'Italia e la Repubblica di Bulgaria»*, riservando all'autorità fiscale bulgara la verifica di tutte le condizioni previste dalla Convenzione (v. messaggio INPS 612 del 18.2.2020, doc. 4 ricorrente).



Con messaggio n. 1270 del 3.4.2023 (doc. 6 ricorrente) l'INPS, sulla scorta della risposta ad interpello n. 244 dell'8.3.2023 dell'Agenzia dell'Entrate, forniva nuove istruzioni, precisando che per ottenere la detassazione della pensione era necessaria una «*certificazione da cui si evinca inequivocabilmente il possesso della cittadinanza bulgara*».

A decorrere dal 2023 la pensione del [redacted], che sino a quel momento aveva goduto della detassazione della pensione sulla base delle prime istruzioni, viene quindi erogata al netto delle trattenute fiscali.

6. Come detto, l'art. 16 della Convenzione prevede che le pensioni pagate a un «*residente di uno Stato membro*» sono imponibili soltanto in questo Stato.

Occorre però osservare che l'art. 1, par. 2, della Convenzione fornisce la definizione di cosa deve intendersi per «*residente di uno Stato contraente*» e prevede quanto segue:

«*Ai sensi della presente Convenzione, l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa:*

a) per quanto riguarda la Repubblica italiana, qualsiasi persona che, in virtù della legislazione italiana, è assoggettata ad imposta in Italia a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga.

b) per quanto riguarda la Repubblica popolare di Bulgaria, qualsiasi persona fisica che possiede la nazionalità bulgara nonché qualsiasi persona giuridica che ha la propria sede in Bulgaria o che è ivi registrata».



Nonostante il non possieda la nazionalità bulgara, in quanto privo della cittadinanza bulgara, il primo giudice, richiamando giurisprudenza di merito favorevole al pensionato, ha ritenuto comunque di applicare l'art. 16 della Convenzione. Secondo il primo giudice l'espressione «*nazionalità bulgara*» deve essere intesa come «*residenza bulgara*», atteso che l'interpretazione contraria condurrebbe a ritenere che un soggetto privo della residenza fiscale in Italia ex art. 2 TUIR e art. 1, par. 2, lett. a), Convenzione e privo della cittadinanza bulgara andrebbe esentato sia dalla tassazione italiana che da quella bulgara e, inoltre, risulterebbe incoerente con l'art. 17 par. 2, lett. a), della Convenzione, il quale, nel disciplinare le sole pensioni pubbliche, stabilisce che esse «*sono imponibili nell'altro Stato contraente qualora il beneficiario sia un residente di detto Stato e ne abbia la nazionalità*», richiedendo quindi cumulativamente i requisiti della residenza e della cittadinanza.

Entrambi gli argomenti non convincono.

Il primo non considera che gli Stati contraenti hanno adottato una nozione di residenza “convenzionale”, da adottare ai fini dell'applicazione della Convenzione. Quindi, per tornare all'esempio fatto dal primo giudice (persona priva di residenza fiscale in Italia e priva della cittadinanza bulgara), non è vero che la stessa sarebbe esente da imposizione sia Italia che in Bulgaria, ma, al contrario, sarà soggetta a tassazione sia in Italia che in Bulgaria, perché ad essa non risulterà applicabile la Convenzione: infatti, tale persona non potrà essere considerata «*residente di uno Stato contraente*» né per l'Italia,



in quanto residente in Bulgaria, né per la Bulgaria, in quanto priva della cittadinanza bulgara, con la conseguenza che risulterà soggetta a imposizione in Italia e in Bulgaria in applicazione delle regole dei rispettivi sistemi tributari (come del resto esattamente avvenuto nel caso di specie).

E che le parti abbiano adottato una nozione di residenza “convenzionale” trova conferma nel paragrafo 3 dello stesso art. 2 della Convenzione, che così recita:

«Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 2, una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti, la sua situazione è determinata nel seguente modo:

a) detta persona è considerata residente dello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);

b) se non si può determinare lo Stato nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo».

Tale disposizione, pur regolando un caso diverso da quello in esame, ossia quello della persona che risulti residente, ai sensi della Convenzione, in entrambi gli Stati, tuttavia, conferma ancora una volta che gli Stati contraenti hanno concordato una nozione di residenza convenzionale, specificamente individuata all’art. 1, par. 2 della Convenzione.

Né risultano incoerenze alla luce di un’interpretazione sistematica con l’art. 17, par. 2 della Convenzione che regola il caso delle pensioni



“pubbliche”.

Tale disposizione recita:

«a) Le pensioni corrisposte da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale, sia direttamente sia mediante prelevamento da fondi da essi costituiti, ad una persona fisica a titolo di servizi resi a detto Stato o a detta suddivisione o ente locale, sono imponibili soltanto in questo Stato.

b) Tuttavia, tali pensioni sono imponibili soltanto nell'altro Stato contraente qualora il beneficiario sia un residente di detto Stato e ne abbia la nazionalità».

Quindi, per le pensioni “pubbliche”, la regola è il contrario di quella prevista per le pensioni “private”: le pensioni sono imponibili soltanto nello Stato fonte del reddito (lo Stato pagatore), a favore del quale è stato a suo tempo reso il servizio pubblico da parte del lavoratore.

Tuttavia, le pensioni “pubbliche” sono imponibili nell’altro Stato qualora il pensionato sia residente in detto Stato e ne abbia la nazionalità (quest’ultima nell’ottica delle parti contraenti è vista dunque come l’elemento necessario per sovvertire la regola dello Stato fonte).

Secondo il primo giudice, pretendere il requisito della cittadinanza bulgara anche nel caso di pensione privata erogata in Italia, comporterebbe l’applicazione della medesima disciplina a due situazioni diverse (pensione privata e pensione pubblica), che sono regolate diversamente dagli artt. 16 e 17 della Convenzione. Ancora una volta l’argomento non considera che gli Stati contraenti hanno



adottato una nozione convenzionale di residenza, in forza della quale, non solo per le pensioni pubbliche, ma anche per la pensione privata erogata in Italia è richiesta ai fini dell'imposizione solo in Bulgaria la nazionalità bulgara.

A questo punto appare chiaro che, con riferimento alle pensioni "pubbliche", la previsione del requisito della nazionalità in aggiunta a quello della residenza, mentre era necessaria per quanto riguarda l'Italia (non bastando la residenza in Italia per sovvertire la regola dell'imposizione nello Stato pagatore, occorrendo altresì la nazionalità italiana), risulta semplicemente pleonastica per quanto riguarda la Bulgaria, dove residenza e nazionalità costituiscono in pratica un'endiadi.

Vero è, che gli Stati contraenti, designando espressamente all'art. 1, par. 2, una nozione "sdoppiata" di «*residente di uno Stato contraente*», una valevole per l'Italia che fa riferimento alla residenza/domicilio ai sensi della legislazione italiana, l'altra valevole per la Bulgaria che fa riferimento alla nazionalità bulgara, hanno chiaramente e consapevolmente voluto giungere, per ragioni di politica tributaria evidentemente discrezionali e nell'ambito di un contesto storico-politico completamente diverso per la Bulgaria da quello attuale, ad una nozione di residenza diversificata per i due Stati, ragione per cui non è possibile affermare che, al fine di consentire l'applicazione nel caso di specie dell'art. 16 della Convenzione, l'espressione «*nazionalità bulgara*» deve essere intesa come «*residenza bulgara*».



Del resto, in tal senso si è pronunciata anche la Corte di Cassazione (sent. 21697/23) che ha deciso un caso analogo (impugnazione del rigetto da parte di Agenzia delle Entrate dell'istanza di rimborso delle trattenute presentata da un pensionato che si era trasferito in Bulgaria e aveva invocato in giudizio l'art. 16 della Convenzione). La S.C., esaminando l'art. 1 della Convenzione, ha affermato che *«il concetto di “residenza” ai fini applicativi della Convenzione è dunque fatto coincidere dal legislatore con il possesso della nazionalità; ciò vale ad escludere che, a detto fine, sia sufficiente la residenza fiscale, diversamente da quanto sostenuto dal contribuente, il quale, per dato pacifico, non possiede la nazionalità bulgara»*.

Alla luce delle considerazioni sino a qui svolte, deve quindi ritenersi che, con riferimento alla fattispecie delle pensioni “private” erogate in Italia a pensionati residenti in Bulgaria, la comune volontà degli Stati contraenti, espressione di scelte di politica tributaria, è stata quella di evitare la doppia imposizione solo nel caso si tratti di pensionati in possesso della nazionalità bulgara.

La conseguenza è che il _____, essendo privo della residenza in Italia (art. 1, par. 2, lett. a), ed essendo privo della nazionalità bulgara (art. 1, par. 2, lett. b), non rientra nel campo di applicazione della Convenzione (e, in particolare dell'art. 16), cosicché il suo reddito da pensione risulta assoggettato a imposizione fiscale in entrambi i Paesi, in applicazione dei rispettivi sistemi tributari.

7. A questo punto si tratta di verificare se dalla disciplina della



Convenzione stipulata nel 1988 (così come deve essere correttamente interpretata) derivi l'applicazione, nel caso di specie, di un regime tributario che risulti rispettoso del primato del diritto dell'Unione Europea (nella quale la Bulgaria è entrata nel 2007) e, in particolare, dell'art. 21 del TFUE (Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea), il quale prevede che *«ogni cittadino dell'Unione ha diritto di circolare e soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, fatte salve le limitazioni previste dai trattati e dalle disposizioni adottate in applicazione degli stessi»* (è appena il caso di osservare che ai sensi dell'art. 1 del TFUE *«i trattati»* sono lo stesso TFUE e il TUE - Trattato sull'Unione Europea).

A tal fine, occorre considerare che in base all'art. 16 e all'art. 1, par. 2, della Convenzione, il titolare di pensione "privata" erogata in Italia che voglia risiedere in Bulgaria e giovare del divieto di doppia imposizione previsto dalla Convenzione stipulata tra Italia e Bulgaria, dovrà acquisire la cittadinanza bulgara, il che costituisce oggettivamente un ostacolo al diritto di libero soggiorno riconosciuto ad ogni cittadino UE dall'art. 21 TFUE. E' chiaro infatti che l'acquisto della cittadinanza bulgara richiederà, dapprima la positiva decisione di voler acquisire la cittadinanza bulgara, quindi l'osservanza delle norme, delle procedure e dei tempi a tal fine previste dal diritto interno bulgaro, risultandone così ampiamente ostacolata e condizionata la libertà di soggiorno, in chiara aperta violazione dell'art. 21 TFUE. Ed invero, il titolare di pensione erogata in Italia, sapendo che la stessa sarà soggetta a doppia imposizione, a



meno che egli non acquisisca la nazionalità bulgara, sarà disincentivato e comunque ostacolato ad esercitare il proprio diritto a soggiornare liberamente in Bulgaria.

E tale ostacolo risulta certamente illegittimo, in quanto costituisce il frutto di una altrettanto chiara violazione del principio di parità di trattamento sancito dall'art. 18 del TFUE, il quale stabilisce che *«nel campo di applicazione dei trattati, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dagli stessi previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità»* (è appena il caso di ricordare che, per effetto dell'art. 1 del TFUE sopra ricordato, nel *«campo di applicazione dei trattati»* rientra innanzitutto proprio la libertà di circolazione e soggiorno dell'art. 21 TFUE).

Occorre infatti considerare che, in applicazione dell'art. 16 e all'art. 1, par. 2, della Convenzione, la pensione “privata” erogata in Italia a una persona residente in Bulgaria sarà soggetta alla seguente disciplina:

a) tale pensione sarà soggetta a imposizione in Italia e in Bulgaria se questa persona è un cittadino italiano (o anche di altro Stato membro);

b) sarà soggetta solo a imposizione in Bulgaria se questa persona è un cittadino bulgaro.

La violazione dell'art. 18 TFUE è evidente: la diversità del regime tributario dipende unicamente dalla nazionalità: infatti, la medesima fattispecie (pensione “privata” erogata in Italia a cittadino UE) subisce un regime tributario diverso in base alla nazionalità posseduta dal titolare della pensione: imposizione solo in Bulgaria se il titolare è



cittadino bulgaro, imposizione in Italia e in Bulgaria se il titolare è cittadino di altro Stato membro.

Né è possibile ritenere che la differenza di trattamento riguarda due situazioni che non sono oggettivamente paragonabili o che sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale: nella fattispecie, infatti, le due situazioni sono perfettamente comparabili, differendo unicamente in base alla nazionalità del titolare del reddito; né risulta l'esistenza di contrarie ragioni imperative tali da incidere sulle disposizioni del TFUE relative alla parità di trattamento dei cittadini UE e alla libera circolazione e soggiorno all'interno degli Stati membri.

In conclusione, nella fattispecie di causa la violazione degli artt. 18 e 21 del TFUE deve ritenersi certamente ingiustificata.

8. E' opportuno un chiarimento.

Il Collegio non ignora che la giurisprudenza della CGUE, «*investita di domande di pronuncia pregiudiziale miranti ad accertare se le convenzioni per evitare le doppie imposizioni concluse tra gli Stati membri dell'Unione debbano essere compatibili con il principio della parità di trattamento e, in generale, con le libertà di circolazione garantite dal diritto primario dell'Unione, ha dichiarato che gli Stati membri sono liberi, nell'ambito di convenzioni bilaterali tendenti a evitare le doppie imposizioni, di stabilire i fattori di collegamento, ma sono tenuti, nell'esercizio del potere impositivo così ripartito, a rispettare tale principio*» (così la sentenza 19 novembre 2015, C-



241/14, punto 37 e giurisprudenza ivi citata; nello stesso senso, sentenza 30 aprile 2020, nelle cause riunite C-168/19 e C-169/19). Di modo che *«quando, in una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione conclusa tra Stati membri, il criterio della cittadinanza appare in una disposizione che ha ad oggetto la ripartizione della competenza tributaria, tale differenziazione fondata sulla nazionalità non può essere considerata come una discriminazione vietata»* (punto 38 sentenza la sentenza 19 novembre 2015, C-241/14 e giurisprudenza ivi citata).

Ma nelle fattispecie esaminate dalla giurisprudenza della CGUE gli Stati contraenti, utilizzando il criterio della nazionalità, si erano effettivamente ripartiti il potere impositivo e il cittadino UE si doleva del fatto di essere assoggettato in base alla nazionalità all'imposizione di uno Stato contraente invece che a quella dell'altro Stato contraente.

Tale giurisprudenza non è quindi pertinente, perché nella fattispecie di causa (titolare di pensione erogata in Italia residente in Bulgaria) gli Stati contraenti **non si sono ripartiti** il potere impositivo, tanto è vero che la pensione è soggetta a doppia imposizione, in quanto alla fattispecie di causa la Convenzione non si applica e, quindi, nessuna ripartizione del potere impositivo gli Stati contraenti hanno concordato.

8. Non vi è dubbio che l'art. 18 TFUE è direttamente applicabile a un caso come quello in esame. Infatti, come più volte affermato dalla CGUE, *«dalla giurisprudenza costante della Corte si evince che tutti*



i cittadini dell'Unione possono avvalersi del divieto di discriminazione basata sulla nazionalità sancito dall'articolo 18 TFUE nell'ipotesi in cui essi abbiano esercitato la libertà fondamentale di circolazione e di soggiorno sul territorio degli Stati membri conferita dall'articolo 21 TFUE» (così, sentenza 30 aprile 2020, cause riunite C-168/19 e C-169/19, punto 12 e la giurisprudenza ivi citata; sentenza 13 novembre 2018 C-247/17, punti 27 e 44; sentenza 13 giugno 2019 C-22/18, punto 29).

Se così è, ne consegue che questa Corte, accertata l'esistenza di una violazione dell'art. 21 TFUE, attuata attraverso una discriminazione in base alla nazionalità vietata dall'art. 18 TFUE, ha il dovere di porvi rimedio.

A tal fine il Collegio, considerata la palese violazione degli artt. 18 e 21 TFUE, ritiene di poter ricorrere allo strumento della disapplicazione della norma interna contraria al diritto UE.

Infatti, deve ritenersi che il sistema tributario di cui dagli artt. 3 e 23 del TUIR, nella parte in cui prevede l'imposizione fiscale della pensione erogata in Italia a persona non residente, reso applicabile alla fattispecie attraverso la disciplina della Convenzione stipulata tra Italia e Bulgaria, in forza della quale il divieto di doppia imposizione è condizionato al possesso della nazionalità bulgara, risulta in contrasto con gli artt. 18 e 21 del TFUE, integrando così un ostacolo alla libertà di soggiorno attuato per il tramite della violazione del principio di parità di trattamento.

Alla disapplicazione degli artt. 3 e 23 del TUIR consegue il diritto



dell'odierno appellato alla defiscalizzazione e a vedersi erogato il trattamento pensionistico al lordo delle trattenute fiscali.

9. In conclusione, l'appello deve essere rigettato e la sentenza confermata con diversa motivazione.

Le spese del grado, considerata la novità e complessità della questione, nonché l'esistenza di precedenti contrari, possono interamente compensarsi tra le parti.

Il Collegio dà atto, ai fini del pagamento del contributo previsto dall'art. 1, co. 17, legge 228/12, che l'appello è stato integralmente rigettato.

PQM

respinge l'appello avverso la sentenza n. 452/24 del Tribunale di Bergamo e compensa le spese del grado.

Brescia, 13 marzo 2025

Il Presidente est.

dott. Antonio Matano

