

1_

SENTENZA N. 646/2024
del 19/11/2024

CORTE DI APPELLO
SEZIONE LAVORO E PREVIDENZA

Sez/Coll: LA

R.G: 61/2024

All'udienza collegiale del giorno **19/11/2024** ore **10:06**

PRESIDENTE Dr. PAPAÏ MARIA LORENA

Giudice/Consigliere Dr. SANTONI RUGIU ROBERTA

Giudice/Consigliere Dr. TAITI NICOLETTA

Relatore

Con l'assistenza del funzionario U.P.P.
Dott.ssa Silvia Dolfi

Chiamata la causa

Attore principale

MACERA SERGIO

Avv. DI PAOLO LUCA presente

Convenuto principale

INPS - ISTITUTO NAZIONALE PREVIDENZA SOCIALE

Avv. MINICUCCI MASSIMILIANO

Avv. IMBRIACI SILVANO presente

I procuratori si riportano ai propri atti.

L'Avv. Di Paolo deposita precedente del Tribunale di Bologna.

L'Avv. Imbriaci deposita due sentenze della Corte di Appello di Milano.

I procuratori delle parti insistono nelle prese conclusioni e chiedono porsi la causa in decisione.

LA CORTE

assegna la causa in decisione.

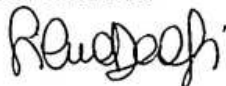
La Corte si ritira in Camera di Consiglio per deliberare.

❖ Il Presidente dà quindi lettura in aula del dispositivo della sentenza / ordinanza che viene allegata al presente verbale.

☒ La Corte pronuncia sentenza contestuale dando lettura del dispositivo e dei motivi della decisione di seguito riportati che vengono allegati al presente verbale.

Il presente verbale viene chiuso alle ore 16.50
Firenze, 19 novembre 2024

IL FUNZIONARIO U.P.P.
dr.ssa Silvia Dolfi



LA PRESIDENTE
dr.ssa Maria Lorena Papait





REPUBBLICA ITALIANA
in nome del popolo italiano
La Corte di Appello di Firenze
Sezione Lavoro

composta da

dr. Maria Lorena Papait	Presidente
dr. Roberta Santoni Rugiu	Consigliera
dr. Nicoletta Taiti	Consigliera rel.

nella causa iscritta al n. **r.g. 61/2024** promossa da:

SERGIO MACERA

con l'avv. Luca Di Paolo

appellante

contro

INPS

con gli avv.ti Massimiliano Minicucci, Silvano Imbriaci

appellato

avente ad oggetto: appello avverso sentenza del Tribunale di Livorno n. 60/2024 pubblicata il 23.1.2024

all'esito della camera di consiglio dell'udienza del **19 novembre 2024**, ha pronunciato mediante lettura del dispositivo con contestuale motivazione la seguente

SENTENZA

L'odierno appellante aveva proposto ricorso al Tribunale di Livorno per sentire accertare e dichiarare il suo diritto alla detassazione della pensione erogata dall'Inps (n. 06103570 – Cat. VDAI- pensione di vecchiaia, Gestione privata - ex Fondo previdenziale dei lavoratori dirigenti di imprese industriali) in forza della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica Popolare di Bulgaria convertita nella legge 29 novembre 1990, n. 389, vigente dal 22 dicembre 1990, con condanna dell'Inps a restituire le somme illegittimamente trattenute (ossia delle somme mese per mese trattenute a titolo di "Conguaglio Irpef a debito da ricostituzione" e a titolo di "Trattenute

Irpef', pari ad € 35.730,18, oltre interessi e rivalutazione monetaria, come precisato nell'atto di appello).

In quanto residente ai fini fiscali in Bulgaria, sosteneva di avere diritto alla detassazione della pensione in forza della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica Popolare di Bulgaria intesa ad evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio: lo stesso era infatti in possesso dei requisiti per poter beneficiare di detta detassazione, ossia appunto la residenza fiscale in Bulgaria, l'iscrizione all'AIRE, la permanenza all'estero per oltre 183/184 giorni all'anno; requisiti che davano diritto alla detassazione, come anche ribadito recentemente da Inps con il messaggio 612/2020 della Direzione Centrale Pensioni.

Il Tribunale respingeva il ricorso e compensava le spese processuali per l'esistenza di precedenti di merito nonché in virtù del messaggio Inps n. 612/2020, entrambi di segno contrario alla decisione assunta.

Il primo giudice, respinta l'eccezione di difetto di giurisdizione sollevata da Inps - in merito all'art 16 della Convenzione Italo-Bulgara, convertita nella L. n. 389/1990 invocato dalla parte privata (*"Fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'articolo 17 - norma questa che riguarda le pensioni pubbliche - 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"*) - assumeva che la nozione di residenza, ai fini convenzionali, era definita dall'art. 1, secondo comma, secondo cui *"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 imposte 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"*; mentre il successivo terzo comma regolava i casi in cui una stessa persona è considerata, secondo la Convenzione, residente in entrambi gli Stati, disponendo che essa *"è considerata residente dello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali)"*.

Secondo il Tribunale, era dunque da condividersi l'interpretazione di cui al messaggio Inps n.1270/2023, in base al quale la nazionalità bulgara era requisito essenziale ed unico per il riconoscimento della residenza fiscale in Bulgaria nel caso di pensioni non pubbliche (come nella specie), per come dedotto anche dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. Sez. Tributaria sent. n. 21697/2023), per cui *"il concetto di "residenza" ai fini applicativi della Convenzione era fatto coincidere dal legislatore con il possesso della nazionalità, escludendo che fosse sufficiente la*

residenza fiscale". Per contro, non erano condivisibili le argomentazioni del Tribunale di Viterbo (sent. n. 28/2022, richiamata in ricorso), secondo cui *"Ancorché in base alla lettera dell'art. 1, par. 2, lett. b), della Convenzione i concetti di residenza fiscale bulgara e cittadinanza bulgara parrebbero coincidere, tale interpretazione non può essere accolta in quanto condurrebbe al risultato, contrastante con la ratio della Convenzione, di ritenere che un soggetto privo della residenza fiscale in Italia ex art. 2 T.U.I.R ed art. 1, par. 2, lett. a) Convenzione e privo di cittadinanza bulgara (e, quindi, nella prospettazione dell'Istituto, privo di residenza fiscale bulgara), andrebbe esentato sia dalla tassazione italiana che da quella bulgara"*.

Poiché la ratio della Convenzione era di evitare la doppia imposizione fiscale in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e non di garantire ad ogni costo l'entrata fiscale, ma di evitare l'evasione fiscale attraverso il trasferimento di un soggetto beneficiario di emolumenti maturati in Italia in uno Stato estero, non sembrava contraddittorio che ai fini del riconoscimento della residenza fiscale in Bulgaria e dunque ai fini dell'assoggettamento al solo regime impositivo di tale Stato, il nostro ordinamento richiedesse il possesso della nazionalità bulgara, come da convenzione.

Inoltre, per il nostro sistema fiscale erano soggetti passivi dell'imposta le persone fisiche residenti e non residenti sul territorio italiano (art 2 TUIR), venendo questi ultimi tassati in Italia solo per i redditi prodotti in tale Stato, redditi tra cui rientrava il reddito da pensione (ex art 23 TUIR comma 2 lettera a).

Né era condivisibile che *"un soggetto privo della residenza fiscale in Italia ex art. 2 T.U.I.R ed art. 1, par. 2, lett. a) Convenzione e privo di cittadinanza bulgara (e, quindi, nella prospettazione dell'Istituto, privo di residenza fiscale bulgara), andrebbe esentato sia dalla tassazione italiana che da quella bulgara"*, come ritenuto dal citato Tribunale di Viterbo, non essendo sovrapponibili le nozioni di residenza fiscale di cui alla Convenzione e quello di assoggettabilità all'imposizione fiscale secondo l'ordinamento interno. Sussistendo una differenza di ordinamenti, si doveva privilegiare a fini interpretativi della Convenzione il criterio oggettivo, con attribuzione ai singoli termini del senso letterale come concordato tra gli Stati stipulanti e di cui all'art. 1 citato.

La sentenza viene impugnata dall'odierno appellante, secondo cui il Tribunale aveva errato nell'interpretazione delle norme della Convenzione, la quale aveva come unico scopo quella di evitare la doppia imposizione e con la quale lo Stato italiano aveva rinunciato ad esercitare il diritto sulle pensioni private dei cittadini residenti fisicamente in Bulgaria, paese al quale era rimessa la decisione in merito alla relativa tassazione (nella specie, si trattava di pensione di vecchiaia, Gestione privata – ex Fondo previdenziale dei lavoratori dirigenti di imprese industriali). Per tali motivi, non poteva effettuarsi una lettura isolata dell'art 1 come fatta dal Tribunale, imponendosi

una lettura sistematica con gli artt 16 e 17, par 2 della stessa Convenzione, e dunque il Macera non poteva essere considerato residente fiscalmente in Italia, dal momento che era iscritto all'AIRE, aveva il domicilio in Bulgaria e la residenza fuori dallo Stato italiano: il requisito della cittadinanza in aggiunta a quello della residenza era richiesto dalla Convenzione per la tassazione da parte della Bulgaria solo per le pensioni pubbliche erogate in Italia, ma non per le pensioni private. Tale era la corretta lettura della norma, in armonia con i principi espressi dall'art 31 della Convenzione di Vienna (sull'interpretazione del diritto dei trattati secondo buona fede e secondo lo scopo); dall'art 4, par. 2, della Convenzione OCSE (sul potere impositivo nello Stato di abitazione permanente o sede degli interessi vitali); dall'art 117 Cost (prevalenza dei vincoli contenuti in normative internazionali); dal d.l.vo n. 209/2023 sul concetto di residenza all'estero. Inoltre, richiedere la nazionalità bulgara era contraria ai principi di cui agli art 18 e 21 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), come richiamati dalla sentenza della Corte di Giustizia 30.4.2020. Peraltro, l'aver fatto rinvio al messaggio Inps n. 1270/2023 da parte del Tribunale non era pertinente, in quanto tale messaggio richiamava un parere di Agenzia delle Entrate che si riferiva ad una Gestione pubblica (ex Inpdap).

Si è costituito l'Inps che ha rilevato di condividere la decisione del Tribunale, in quanto la parte privata si era limitata ad affermare di avere la residenza in Bulgaria e che questo non era sufficiente ai fini della detassazione, come rilevato anche da altre sentenze (in atti) sull'art 16 della Convenzione; che comunque era contestata e non provata l'abitudine della dimora in Bulgaria, circostanza su cui si chiedeva l'interrogatorio formale; che non vi era ragione di distinguere tra pensioni private e pensioni pubbliche.

La materia del contendere attiene quindi all'accertamento se Macera Sergio, titolare di pensione Gestione privata ex Fondo previdenziale dei lavoratori dirigenti di imprese industriali, iscritto all'Anagrafe Nazionale della Popolazione (AIRE) dal 10.6.2019 presso la Circoscrizione Consolare di Sofia, Bulgaria, residente in Varna, Bulgaria, abbia il diritto alla detassazione nel nostro paese della pensione in questione alla luce delle disposizioni della Convenzione Italia-Bulgaria di cui alla L. n. 389/1990, convenzione che ha lo scopo di evitare una doppia imposizione fiscale nei due paesi.

Sulla materia si riportano le norme della citata Convenzione nonché le disposizioni di cui ai messaggi Inps (nn. 1270/2023 e 612/2020):

-l'art 1, comma 2 e comma 3 della Convenzione specifica il concetto di "residente" in uno stato contraente: *"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 imposte 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".

3. 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"

-l'art 16 della Convenzione, relativo al regime delle pensioni non pubbliche: "Fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'articolo 17, 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";

-l'art 17, parag. 2, relativo alle pensioni pubbliche, secondo cui: "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";

-il messaggio Inps n. 1270/2023 ha disposto: "L'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 244 dell'8 marzo 2023, ha evidenziato che: <<Dall'esame delle disposizioni contenute nella Convenzione Italia-Bulgaria, si evidenzia, che, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, tale Trattato internazionale si applica alle persone che sono residenti di uno o entrambi gli Stati contraenti. Il paragrafo 2 dello stesso articolo prevede poi che l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa, per quanto riguarda l'Italia, qualsiasi persona fisica che, in virtù della legislazione italiana, è assoggettata ad imposta nel nostro Paese a motivo del suo domicilio e della sua residenza e, per quel che concerne la Bulgaria, qualsiasi persona fisica che possiede la nazionalità bulgara. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni convenzionali, una persona fisica può essere, dunque, considerata residente in Bulgaria solo se risulta in possesso della cittadinanza di tale Stato>>. Pertanto, in conformità alle suddette indicazioni, fornite dall'Amministrazione competente in materia, con il presente messaggio si comunica che devono intendersi superati i

criteri di esenzione dal regime impositivo italiano di cui al citato messaggio n. 612/2020. Conseguentemente, si procederà ad applicare la detassazione ai sensi della convenzione italo-bulgara in oggetto esclusivamente ai pensionati - non solo della Gestione pubblica, ma anche della Gestione privata - che alleghino alla relativa istanza la certificazione da cui si evinca inequivocabilmente il possesso della cittadinanza bulgara.

In assenza della suddetta certificazione i redditi di pensione saranno assoggettati a tassazione nel nostro Paese ai sensi della vigente normativa italiana".

- per contro, il pregresso messaggio Inps (n. 612/2020) recitava: "... le Strutture territoriali dell'Istituto dovranno considerare utili al buon esito delle domande di esenzione dall'imposizione in Italia di pensioni delle gestioni previdenziali dei lavoratori privati soltanto le certificazioni attestanti 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".

L'appellante sostiene che l'art 1, comma 2 della Convenzione, laddove per l'Italia si fa riferimento ad "altro criterio di natura analoga", tale locuzione debba essere intesa con riferimento sempre al concetto di residenza, nel senso di un criterio che si riferisce alla dimora della persona fisica e al centro dei suoi interessi; inoltre l'art 2, comma 2, del TUIR dispone: *"Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile"*: non ricorrendo tali presupposti per l'appellante, lo stesso non poteva vedere i propri redditi assoggettati a tassazione in Italia.

Ciò premesso, deve valutarsi se la Convenzione in questione sia applicabile all'odierno appellante: è chiaro che per applicare l'art 16, secondo il quale la pensione andrebbe tassata nel paese in cui l'interessato risiede, tale norma debba essere coordinata con l'art 1 della medesima Convenzione che offre una nozione di residenza rilevante ai fini della medesima Convenzione. Mentre per l'Italia sussiste una nozione di residenza che, secondo le norme nazionali, è legata alla residenza, dimora o altra circostanza (individuabile nel luogo in cui un soggetto può avere il proprio centro di interessi), per la Bulgaria (e per quanto qui di interesse) il concetto di residenza coincide con quello della nazionalità/cittadinanza bulgara.

Non può non considerarsi in materia quanto dedotto dalla stessa Suprema Corte (sez. Tributaria n. 21697/2023 già citata dal Tribunale), in una controversia con Agenzia delle Entrate per una ipotesi di pensione ex art 16 della Convenzione, secondo cui *"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"*.

Sulla scia di tale interpretazione si pone anche parte della giurisprudenza di merito: in particolare, il Tribunale di Milano (sent. n. 918/2024 del 27.2.2024) - in una ipotesi sovrapponibile a quella della presente causa - 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. Lo stesso art. 1 prosegue, al comma 3, disponendo che quando, in base alle precedenti disposizioni, "una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti" essa "è considerata residente dello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali)". Su tale ultimo aspetto, il ricorrente non ha offerto indicazioni idonee...."*; rilevandosi altresì che l'utilizzo del termine "nazionalità" va inteso come riferito al concetto di "cittadinanza".

Anche la Corte di Appello di Milano (n. 155/2024) ha aderito ad un siffatto orientamento, precisando che *"Conseguentemente, si procederà ad applicare la detassazione ai sensi della convenzione italo-bulgara in oggetto esclusivamente ai pensionati - non solo della Gestione pubblica, ma anche della Gestione privata - che alleghino alla relativa istanza la certificazione da cui si evinca inequivocabilmente il possesso della cittadinanza bulgara"*.

Questa Corte, pur consapevole dell'esistenza di orientamenti giurisprudenziali di merito difformi, ritiene condivisibile l'interpretazione fornita dalla giurisprudenza di legittimità nel citato precedente.

Nella fattispecie oggetto di causa, l'appellante sostiene di avere residenza fiscale in Bulgaria, ove trascorrerebbe anche la maggior parte del suo tempo, conseguendone che egli non solo non ha la residenza nel territorio italiano, ma nemmeno possiede la residenza in Bulgaria, dal momento che questa deve intendersi come cittadinanza/nazionalità bulgara.

Nella specie, quindi deve trovare applicazione la normativa italiana ed in particolare l'art 23 del T.U.I.R. che, ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei soggetti non residenti, indica che devono essere considerati come prodotti nel territorio dello Stato una serie di tipologie di redditi tra cui *".....c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50...."*, a cui possono ricondursi i trattamenti pensionistici: in sostanza, l'appellante, non rispondendo ai requisiti di cui alla Convenzione, è sottoposto alla normativa fiscale italiana prevista per i non residenti, con conseguente infondatezza dell'appello che va respinto.

La complessità della questione e la sussistenza di una giurisprudenza contrastante impone la compensazione integrale delle spese anche in questo grado.

A norma del comma 17 dell'art. 1 legge 29.12.2012, n.228 deve darsi atto che sussistono i presupposti processuali per l'applicazione all'appellante dell'art. 13 del Testo Unico di cui al DPR 30 maggio 2002, n. 115 sull'ulteriore contributo, se e in quanto dovuto

P.Q.M.

La Corte, definitivamente pronunciando, così provvede:

respinge l'appello avverso la sentenza di primo grado;

compensa integralmente le spese del grado;

dichiara che a carico dell'appellante sussistono i presupposti processuali di cui all'art. 13, comma 1-quater, D.P.R. 30.5.2002 n. 115, introdotto dall'art. 1, comma 17, L. 24.12.2012 n. 228, per l'obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se e in quanto dovuto.

Firenze, 19 novembre 2024

La Consigliera est.

dott.ssa Nicoletta Taiti



La Presidente

dott.ssa Maria Lorena Papait

