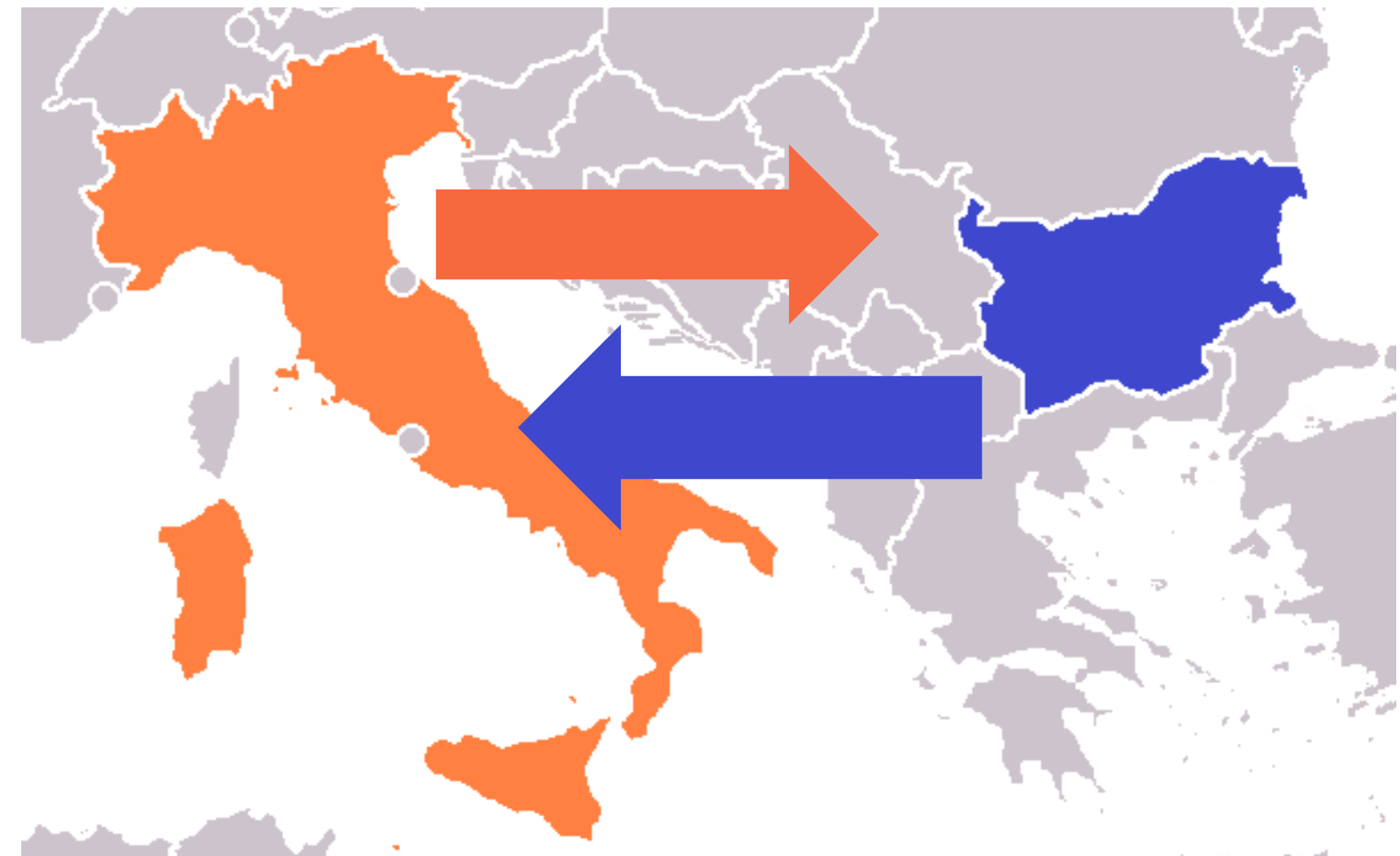




Interpretazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni

9 MAGGIO 2025, ORE 15,00 – 17,00

Criticità interpretative della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia - Bulgaria





-
- 1. Criteri di applicazione della Convenzione Italia - Bulgaria di cui all'art. 1;**
 - 2. La prassi italiana in relazione ai criteri di applicazione della Convenzione;**
 - 3. Le regole d'interpretazione delle convenzioni;**
 - 4. Eventuali criticità rispetto alla prassi italiana;**
 - 5. Giurisprudenza.**
-

1. I criteri di applicazione della Convenzione come previsto dall'art. 1



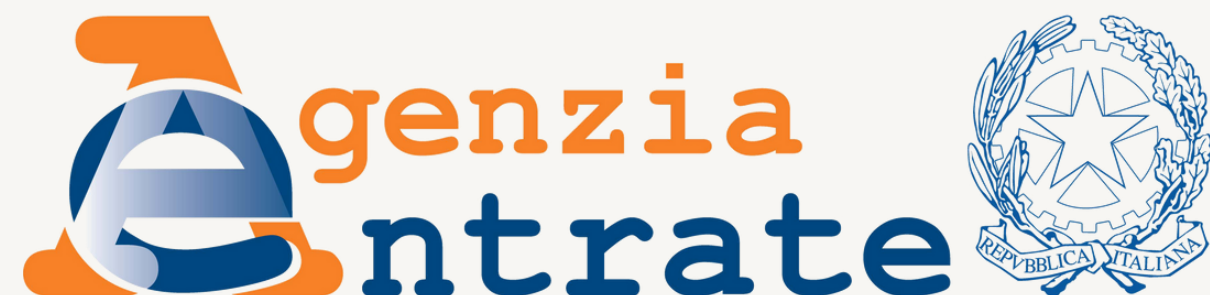
La *Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica di Bulgaria* intesa ad evitare le doppie imposizioni è stata sottoscritta a Sofia nel 1988 e ratificata con la L. 29 novembre 1990 n. 389.

ARTICOLO 1

Soggetti e residenti

1. La presente Convenzione si applica alle persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti.
2. 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;

2. La prassi italiana in relazione ai criteri di applicazione della Convenzione.



**Risposta all'interpello n. 244/2023
dell'8.3.2023 dell'Agenzia delle entrate**
(fornita, peraltro, ad una domanda
relativa a pensione in gestione **“ibrida”**
e non **“privata”**, come il caso in
questione).

L'interpello è stato proposto nel 2019 e la
risposta è stata pubblicata a marzo 2023.

*“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”.*



Messaggio n. 1270 del 3.4.2023 (“Nuovi criteri di esenzione dal regime impositivo italiano applicabili ai pensionati residenti in Bulgaria. Convenzione italo-bulgara contro le doppie imposizioni fiscali (legge n. 389/1990). Risposta dell’Agenzia delle Entrate n. 244 dell’8 marzo 2023”)

*“... 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”.

3. Le regole d'interpretazione delle convenzione contro la doppia imposizione.

Interpretazione conforme al diritto eurounitario:



- non deve dissuadere i cittadini dal circolare e soggiornare liberamente all'interno dell'UE (**art. 21 TFUE**);
- non deve limitare la libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione e contrastare con il principio secondo cui deve essere *abolita "qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità tra i lavoratori degli Stati membri"* (**art. 45 TFUE**);
- non deve limitare la libertà di stabilimento e prestazione dei servizi. Secondo l'**art. 49 TFUE** *"le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate"* (**artt. 49 e 56 TFUE**);
- non deve limitare la libera circolazione dei capitali. Secondo l'art. 63 TFUE *"sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri"* (**art. 63 TFUE**);
- non è possibile stabilire criteri di applicazione della Convenzione, fondati sulla cittadinanza e/o nazionalità in senso stretto, in quanto sarebbe in palese contrasto con l'**art. 18 del TFUE**, principio fondamentale dell'Unione, secondo cui:

"Nel campo di applicazione dei trattati, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dagli stessi previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità".



Sentenza della CGUE del 19.11.2009, emessa nella causa C-540/07.

- 28 “...se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi **devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario** (v., in particolare, sentenza 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, Racc. pag. I-10837, punto 29).
- 29 Infatti, in mancanza di disposizioni di unificazione o di armonizzazione comunitaria, gli Stati membri rimangono competenti a **definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri di ripartizione del loro potere impositivo, in particolare, al fine di ELIMINARE LE DOPPIE IMPOSIZIONI** (sentenze 12 maggio 1998, causa C-336/96, Gilly, Racc. pag. I-2793, punti 24 e 30, nonché 7 settembre 2006, causa C-470/04, N, Racc. pag. I-7409, punto 44).

- 31... non consente loro (ndr. agli stati) di **applicare misure contrarie alle libertà di circolazione** garantite dal Trattato CE (v., in tal senso, sentenza 12 dicembre 2006, causa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Racc. pag. I-11673, punto 54).
- 39 Orbene, la scelta di tassare nell'altro Stato membro **i redditi provenienti dall'Italia o il livello a cui sono tassati non dipende dalla Repubblica italiana, ma dalle modalità di imposizione definite dall'altro Stato membro**. La Repubblica italiana non ha, di conseguenza, alcun fondamento nel sostenere che l'imputazione dell'imposta ritenuta alla fonte in Italia sull'imposta dovuta nell'altro Stato membro, in applicazione delle previsioni delle convenzioni contro la doppia imposizione, consenta in ogni caso di compensare la differenza di trattamento derivante dall'applicazione della normativa nazionale.
- 40 Ne consegue che la Repubblica italiana non può sostenere che, a causa dell'applicazione delle convenzioni contro la doppia imposizione, i dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri non siano, in definitiva, trattati diversamente dai dividendi distribuiti alle società residenti”.



- **CGUE dell'8.6.2020 C-168/19 e C-169/19, punti nn. 12 e 13;**
- **sentenze del 13 novembre 2018, Raugevicius, C-247/17, punti 27 e 44 nonché giurisprudenza ivi citata,**
e
- **del 13 giugno 2019, TopFit e Biffi, C-22/18, punto 29**

- *“Ogni cittadino dell’Unione può quindi far valere il divieto di discriminazione in base alla cittadinanza sancito dall’articolo 18 TFUE in tutte le situazioni che rientrano nel campo di applicazione ratione materiae del diritto dell’Unione; tali situazioni, come nel procedimento principale, comprendono l’esercizio della libertà fondamentale di circolare e di soggiornare sul territorio degli Stati membri, quale attribuita dall’articolo 21 TFUE (v. sentenze del 4 ottobre 2012, Commissione/Austria, C-75/11, EU:C:2012:605, punto 39, e dell’11 novembre 2014, Dano, C-333/13, EU:C:2014:2358, punto 59)” (C-247/17);*
- *Come già dichiarato dalla Corte, **la situazione di un cittadino dell’Unione che si sia avvalso della propria libertà di circolazione rientra nell’ambito di applicazione dell’articolo 18 TFUE, che sancisce il principio di non discriminazione in base alla cittadinanza** (sentenza del 13 novembre 2018, Raugevicius, C-247/17, EU:C:2018:898, punto 27)” (C-22/18).*



Regolamento (CE) N. 883/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio del 29 aprile 2004, relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale.

- *“(15) È necessario assoggettare le persone che si spostano all’interno della Comunità al regime di sicurezza sociale di un unico Stato membro, in modo da evitare il sovrapporsi di legislazioni nazionali applicabili e le complicazioni che ne possono derivare”.*
- *“(18 bis) **Il principio dell’unicità della legislazione applicabile** è di grande importanza e dovrebbe essere rafforzato. Ciò non dovrebbe significare tuttavia che il semplice fatto di accordare una prestazione, ai sensi del presente regolamento, derivante dal versamento dei contributi assicurativi o dalla copertura assicurativa del beneficiario, renda applicabile alla persona in questione la legislazione dello Stato membro la cui istituzione ha accordato la prestazione”.*
- *Art. 11 1. “Le persone alle quali si applica il presente regolamento sono soggette alla legislazione di un singolo Stato membro. Tale legislazione è determinata a norma del presente titolo.*
- *2.e) qualsiasi altra persona che non rientri nelle categorie di cui alle lettere da a) a d) È SOGGETTA ALLA LEGISLAZIONE DELLO STATO MEMBRO DI RESIDENZA, fatte salve le altre disposizioni del presente regolamento che le garantiscono l’erogazione di prestazioni in virtù della legislazione di uno o più altri Stati membri”.*

Interpretazione conforme alla Costituzione:



- **artt. 11 e 117 Cost.**, per riflesso di contrasto con il diritto europeo o CEDU;
- **art. 3 Cost.** che impone agli atti normativi ragionevolezza, proporzionalità e trattamento non discriminatorio;
- **art. 23 Cost.**, secondo cui *“Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*;
- **art. 35 Cost.**, secondo cui *“La Repubblica riconosce la libertà di emigrazione (...) e tutela il lavoro italiano all'estero”*;
- **art. 42 Cost.**, secondo cui *“La proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge”*;
- **art. 97 Cost.**, secondo cui *“I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizione di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione”*.

Interpretazione conforme alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (ed anche relativi articoli della CEDU)



- “Ogni cittadino dell’Unione ha la libertà di cercare un lavoro, di lavorare, di stabilirsi o di prestare servizi in qualunque Stato membro” (**art. 15**);
- “Tutte le persone sono uguali davanti alla legge” (**art. 20**);
- “È vietata qualsiasi forma di discriminazione fondata, in particolare, sul sesso, la razza, il colore della pelle o l’origine etnica o sociale, le caratteristiche genetiche, la lingua, la religione o le convinzioni personali, le opinioni politiche o di qualsiasi altra natura, l’appartenenza ad una minoranza nazionale, il patrimonio, la nascita, gli handicap, l’età o le tendenze sessuali” (**art. 21**);
- “Ogni cittadino dell’Unione ha il diritto di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri” (**art. 45**).

Le regole d'interpretazione di cui al Trattato di Vienna.



Italia, con la L. 12 febbraio 1974, n. 112, ratificava la **Convenzione sul diritto dei trattati, adottata a Vienna il 23 maggio 1969**, la quale prevede **INDEROGABILI** regole d'interpretazione di tutti i trattati che Italia ha sottoscritto.

Secondo l'art. 31 sulle Regole generali per l'interpretazione del citato Trattato:

1. *“Un trattato deve essere interpretato in **buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo.***
2. *Ai fini dell'interpretazione di un trattato (...)*
3. *Verrà tenuto conto, oltre che del contesto:*
 - a. *di ogni accordo **ulteriore intervenuto** tra le parti circa l'interpretazione del trattato o l'attuazione delle disposizioni in esso contenute;*
 - b. *di ogni **ulteriore pratica** seguita nell'applicazione del trattato con la quale venga accertato l'accordo delle parti relativamente all'interpretazione del trattato;*
 - c. *di ogni **norma di diritto internazionale pertinente**, applicabile alle relazioni fra le parti”.*

Il comma 4, dell'art. 31 prevede invece che:

4. *“Si ritiene che un termine o un'espressione abbiano un **significato particolare se verrà accertato che tale era l'intenzione delle parti**”.*

All'art. 32 si legge, inoltre, che, nel caso in cui, le regole d'interpretazione di cui al precedente articolo portino “ad un risultato chiaramente assurdo o non ragionevole”, detto risultato deve essere scongiurato.

4. Eventuali criticità rispetto alla prassi italiana.

5. Giurisprudenza.



- *“I benefici convenzionali devono essere garantiti per il solo assoggettamento del richiedente alla potestà impositiva dello Stato contraente;*
 - *l’espressione utilizzata per la definizione della persona fisica “residente” deve essere intesa nel senso di potenziale assoggettamento ad imposizione in modo illimitato (ndr. residenza fiscale);*
 - *Ai fini della doppia imposizione rileva la sola esistenza del potere impositivo principale, indipendentemente dall’effettivo pagamento dell’imposta”;*
 - *“Il modello OCSE deve essere considerato la chiave ermeneutica delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, anche in ottica di interpretazione sistematica ex art. 31 del Trattato di Vienna;*
 - *Il giudice nazionale e la pubblica amministrazione sono tenuti a interpretare le disposizioni convenzionali in modo conforme al diritto comunitario.*
- (ex multis, Cass. nn. 27278/2023, 23025/2023, 20618/2023, 18920/2023, 5145, 5152, 6248, 7108, 16834 e 25195/2022, 1967/2020, 10706/2019, 26377/2018, 26656/2017, 27600/2011, etc... etc...), oltre la sentenza della Corte di giustizia dell’Unione europea (CGUE del 19.11.2009, C-540/07).**



“In proposito, l’art. 1 della Convenzione fissa l’ambito di applicazione soggettiva della stessa, individuandolo nelle «persone che sono residenti di uno o di entrambi gli stati contraenti», poi definite, per quanto riguarda la Bulgaria, come «qualsiasi persona fisica che possiede la nazionalità bulgara nonché qualsiasi persona giuridica che ha la propria sede in Bulgaria o che è ivi registrata».

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 pag. 6 in alto della citata sentenza:

“(...) 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.

In particolare, la produzione del certificato rilasciato dalla National Revenue Agency della Repubblica di Bulgaria si limita, nuovamente, ad attestarne la residenza fiscale, senza nulla aggiungere in punto alla sussistenza del REQUISITO SOTTO IL PROFILO SOSTANZIALE (ndr. centro degli interessi vitali) prescritto de residuo dalla Convenzione”.

(Cassazione tributaria n. 21697 Anno 2023 del 20.7.2023).



- Tribunale di Viterbo – sentenza n. 428/2022 del 17.11.2022 (RG. n. 591/2020);
- Tribunale di Cosenza – ordinanza del 13.7.2023 (RG. n. 2079/2023);
- Tribunale di Roma – ordinanza del 31.7.2023 (RG. n. 18298/2023);
- Tribunale di Imperia – decreto del 20.8.2023 (RG. n. 232/2023);
- Tribunale di Roma – ordinanza del 9.10.23 (RG. n. 26926/2023);
- Tribunale di Lodi – sentenza n. 342/2023 del 9.11.2023 (RG. n. 412/2023);
- Tribunale di Alessandria – ordinanza del 21.11.2023 (RG. n. 944/2023);
- Tribunale di Lodi – sentenza n. 364/2023 del 23.11.2023 (RG. n. 562/2023);
- Tribunale di Bologna – sentenza n. del 24.1.2024 (RG. n. 1074/2023);
- Tribunale di Verona – sentenza n. 38 del 24.1.2024 (RG. n. 1553/2023);
- Tribunale di Bergamo – sentenza n. 452 del 6.5.2024 (RG. n. 1219/2023);
- Tribunale di Sondrio – sentenza n. 48 del 7.5.2024 (RG. n. 128/2023);
- Tribunale di Ravenna – sentenza n. 157 del 9.5.2024 (RG. n. 9/2024);
- Tribunale di Cosenza – sentenza n. 1044/2024 del 16.5.2024 (RG. n. 2079/2023);

- Tribunale di Pistoia – sentenza n. 197/2024 del 28.5.2024 (RG. n. 831/2023);
- Tribunale di Bologna – sentenza n. 1110/2024 del 3.9.2024 (RG. 1161/2024);
- Tribunale di Cuneo – sentenza n. 412/2024 del 17.9.2024 (RG. n. 921/2023);
- Tribunale di Tempio Pausania – sentenza n. 202 del 23.10.2024 (RG. n. 246/2023);
- Tribunale di Pisa – sentenza del 2.11.2024 (RG. n. 1115/2023);
- Corte di appello di Bologna – sentenza n. 8 del 9.1.2025 (RG. n. 74/2024);
- Tribunale di Bologna – sentenza n. 43/2025 del 14.1.2025 (RG. 2294/2024);
- Corte di appello di Bologna – sentenza n. 35 del 23.1.2025 (RG. n. 339/2024);
- Tribunale di Imperia – sentenza n. 14 del 29.1.2025 (RG. n. 323/2023);
- Corte di appello di Brescia – sentenza n. 64 del 13.3.2025 (RG. n. 162/2024);
- Tribunale di Ferrara – sentenza n. 65/2025 (RG n. 544/2024), pubbl. il 28/03/2025;
- Tribunale di Ferrara – sentenza n. 66/2025 (RG n. 832/2024), pubbl. il 28/03/2025, etc...etc...;



Grazie dell'attenzione!

AVV. MARGHERITA KÒSA I CAT MILANO