

**Il regime tributario italiano risultante dalla convenzione italo-portoghese contro le doppie imposizioni sui redditi non viola i principi di libera circolazione e di non discriminazione
(CGUE, Sez. VIII, Sentenza 30 aprile 2020, C-168/19)**

Gli articoli 18 e 21 TFUE non ostano a un regime tributario risultante da una convenzione per evitare le doppie imposizioni conclusa tra due Stati membri, in forza della quale la competenza tributaria di questi Stati in materia di imposta sulle pensioni è ripartita secondo che i beneficiari di queste ultime fossero impiegati nel settore privato o nel settore pubblico e, in quest'ultimo caso, secondo che essi abbiano o meno la cittadinanza dello Stato membro di residenza.

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

30 aprile 2020 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Libera circolazione delle persone – Articolo 21 TFUE – Principio di non discriminazione in base alla cittadinanza – Articolo 18 TFUE – Convenzione per evitare le doppie imposizioni – Lavoratori del settore pubblico – Pensionato residente in uno Stato membro diverso da quello che gli corrisponde una pensione e che non possiede la cittadinanza dello Stato membro di residenza – Imposta sul reddito – Presunta perdita di agevolazioni fiscali – Presunto ostacolo alla libertà di circolazione e presunta discriminazione»

Nelle cause riunite C-168/19 e C-169/19,

aventi ad oggetto due domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Corte dei conti – Sezione Giurisdizionale per la Regione Puglia (Italia), con ordinanze del 10 luglio 2018, pervenute in cancelleria il 25 febbraio 2019, nei procedimenti

HB (C-168/19),

IC (C-169/19)

contro

Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS),

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da L.S. Rossi, presidente di sezione, J. Malenovský (relatore) e N. Wahl, giudici,

avvocato generale: G. Hogan

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da E. De Bonis, avvocato dello Stato;
- per il governo belga, da P. Cottin e J.-C. Halleux, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, da R. Kanitz e J. Möller, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, da E.-M. Mamouna e K. Georgiadis, in qualità di agenti;

- per il governo francese, da E. de Moustier, A. Alidière e D. Colas, in qualità di agenti;
 - per il governo dei Paesi Bassi, da M. Bulterman e M. Noort, in qualità di agenti;
 - per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;
 - per il governo svedese, da A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, J. Lundberg e H. Eklinder, in qualità di agenti;
 - per la Commissione europea, da N. Gossement e B.-R. Killmann, in qualità di agenti,
- vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione degli articoli 18 e 21 TFUE.

2 Queste domande sono state proposte nell'ambito di due controversie che oppongono, rispettivamente, i sigg. HB e IC all'Istituto nazionale della previdenza sociale (Italia; in prosieguo: l'«INPS) in merito al diniego di quest'ultimo di corrispondere l'importo delle loro rispettive pensioni al lordo delle imposte italiane.

Contesto normativo

3 L'articolo 18 della convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica portoghese per evitare le doppie imposizioni e prevenire l'evasione fiscale in materia di imposte sul reddito, firmata a Roma il 14 maggio 1980, ratificata dalla Repubblica italiana con legge del 10 luglio 1982, n. 562 (supplemento ordinario alla GURI n. 224, del 16 agosto 1982) (in prosieguo: la «convenzione italo-portoghese»), è del seguente tenore:

«Fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'articolo 19, le pensioni e le altre remunerazioni analoghe, pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in questo Stato».

4 L'articolo 19, paragrafo 2, della convenzione italo-portoghese enuncia quanto segue:

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

b) tuttavia, tali pensioni sono imponibili soltanto nell'altro Stato qualora la persona fisica sia un residente di questo Stato e ne abbia la nazionalità».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

5 I sigg. HB e IC, cittadini italiani, sono ex impiegati del settore pubblico italiano e godono entrambi di una pensione corrisposta dall'INPS. Dopo aver trasferito la loro residenza in Portogallo, nel corso del 2015 essi hanno chiesto all'INPS di ricevere, in applicazione dell'articolo 18 e dell'articolo 19, paragrafo 2, della convenzione italo-portoghese, l'importo lordo delle loro pensioni, senza che venisse operato il prelievo alla fonte dell'imposta da parte della Repubblica italiana. L'INPS ha respinto tali domande, ritenendo che, in forza dell'articolo 19 della convenzione italo-portoghese, a differenza dei pensionati italiani del settore privato, gli impiegati pubblici italiani debbano essere soggetti a imposizione in Italia, e unicamente in detto Stato contraente. I sigg. HB e IC hanno entrambi proposto ricorso avverso tali decisioni dinanzi al giudice del rinvio, la Corte dei conti – Sezione Giurisdizionale per la Regione Puglia (Italia).

6 Il giudice del rinvio ritiene che la convenzione italo-portoghese istituisca una manifesta disparità di trattamento tra pensionati italiani del settore privato e del settore pubblico residenti in

Portogallo, in quanto i primi beneficerebbero indirettamente di un trattamento fiscale più vantaggioso dei secondi, circostanza che costituirebbe, a parere di detto giudice, un ostacolo alla libertà di circolazione garantita a tutti cittadini dell'Unione europea dall'articolo 21 TFUE.

7 Il giudice del rinvio rileva parimenti che la disparità di trattamento fiscale delle pensioni di cittadini italiani che trasferiscono la loro residenza in Portogallo, secondo che si tratti di ex impiegati pubblici o di ex dipendenti del settore privato, costituirebbe una discriminazione basata sulla cittadinanza vietata dall'articolo 18 TFUE, dal momento che, per poter essere soggetti a imposizione in Portogallo, il requisito della residenza basterebbe per i secondi, laddove i primi dovrebbero in più acquisire la cittadinanza portoghese.

8 Alla luce di ciò, la Corte dei conti – Sezione Giurisdizionale per la Regione Puglia ha deciso di sospendere il giudizio e di proporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale, formulata in modo identico nei due procedimenti riuniti:

«Se gli articoli 18 e 21 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi ostano a che la normativa di uno Stato membro preveda per una persona residente in un altro Stato membro, che ha acquisito integralmente il suo reddito [n]el primo Stato membro ma che non abbia la nazionalità del secondo Stato, una tassazione del reddito senza le agevolazioni fiscali di quest'ultimo».

Sulla questione pregiudiziale

9 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede se gli articoli 18 e 21 TFUE debbano essere interpretati nel senso che essi ostano alla normativa di uno Stato membro la quale prevede che i redditi di una persona residente in un altro Stato membro, la quale abbia acquisito integralmente detti redditi nel primo Stato membro ma che non abbia la cittadinanza del secondo Stato membro, siano soggetti a imposta unicamente nel primo Stato membro, con la conseguenza di escludere detta persona dal godimento delle agevolazioni fiscali offerte dal secondo Stato membro.

10 In via preliminare, occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, nell'ambito della procedura di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice nazionale una risposta utile che gli consenta di dirimere la controversia di cui è investito. In tale prospettiva, spetta alla Corte, se necessario, riformulare le questioni che le sono sottoposte (sentenza del 3 marzo 2020, Gómez del Moral Guasch, C-125/18, EU:C:2020:138, punto 27).

11 A questo proposito, occorre rilevare, in primo luogo, che, sebbene il giudice del rinvio non precisi se i ricorrenti nei procedimenti principali abbiano trasferito la loro residenza in Portogallo dopo aver cessato qualsiasi attività professionale o meno, esso ritiene che la loro posizione sia disciplinata dall'articolo 21 TFUE relativo alla libertà di circolazione dei cittadini dell'Unione. Basandosi su tale disposizione del trattato FUE, sembra che il giudice del rinvio indichi alla Corte che il trasferimento di residenza sia avvenuto dopo la cessazione di qualsiasi attività professionale dei ricorrenti nei procedimenti principali. Pertanto, la Corte esaminerà la questione proposta con riferimento soltanto a tale circostanza.

12 In secondo luogo, contrariamente a quanto sostengono i governi belga e svedese nelle loro osservazioni scritte, l'articolo 18 TFUE, che sancisce il principio di non discriminazione in base alla cittadinanza, è applicabile in circostanze quali quelle in esame nei procedimenti principali.

13 Infatti, 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 (v., in tal senso, sentenze

del 13 novembre 2018, *Raugevicius*, C-247/17, EU:C:2018:898, punti 27 e 44 nonché giurisprudenza ivi citata, e del 13 giugno 2019, *TopFit e Biffi*, C-22/18, EU:C:2019:497, punto 29).

14 In terzo e ultimo luogo, occorre rilevare che dal fascicolo presentato alla Corte si desume che l'articolo 18 e l'articolo 19, paragrafo 2, della convenzione italo-portoghese, redatti negli stessi termini delle corrispondenti disposizioni del modello di convenzione fiscale concernente il reddito e il patrimonio elaborato dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo economico (OCSE), nella versione del 2014, mirano a ripartire la competenza tributaria tra la Repubblica italiana e la Repubblica portoghese per quanto riguarda le pensioni e contemplano, a tal proposito, fattori di collegamento diversi secondo che i contribuenti siano stati occupati nel settore privato o nel settore pubblico. Per quanto concerne quest'ultima categoria di contribuenti, in linea di principio essi sono soggetti a imposizione nello Stato debitore della pensione, a meno che essi non possiedano la cittadinanza dell'altro Stato contraente in cui risiedono.

15 Da queste considerazioni preliminari discende che, con la sua questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se gli articoli 18 e 21 TFUE ostino a un regime tributario risultante da una convenzione per evitare le doppie imposizioni conclusa tra due Stati membri, in forza della quale la competenza tributaria di questi Stati in materia di imposta sulle pensioni è ripartita secondo che i beneficiari di queste ultime fossero impiegati nel settore privato o nel settore pubblico e, in quest'ultimo caso, secondo che essi abbiano o meno la cittadinanza dello Stato membro di residenza.

16 A questo riguardo, occorre ricordare che, 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, la Corte ha già dichiarato che gli Stati membri sono liberi, nell'ambito di convenzioni bilaterali tendenti a evitare le doppie imposizioni, di stabilire i fattori di collegamento ai fini della ripartizione tra di loro della competenza tributaria (sentenza del 19 novembre 2015, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

17 Peraltro, occorre rilevare che una convenzione bilaterale volta a prevenire la doppia imposizione, come la convenzione italo-portoghese, è intesa ad evitare che lo stesso reddito sia soggetto ad imposta in ciascuna delle due parti di tale convenzione, non già a garantire che l'imposizione alla quale è soggetto il contribuente in una parte contraente non sia superiore a quella alla quale egli sarebbe soggetto nell'altra parte contraente (v., per analogia, sentenza del 19 novembre 2015, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).

18 A tal fine, non è irragionevole per gli Stati membri utilizzare i criteri seguiti nella prassi tributaria internazionale e, in particolare, come hanno fatto la Repubblica italiana e la Repubblica portoghese nel caso di specie, come si evince dal punto 14 della presente sentenza, il modello di convenzione fiscale concernente il reddito e il patrimonio elaborato dall'OCSE, il cui articolo 19, paragrafo 2, nella versione del 2014, prevede fattori di collegamento quali lo Stato pagatore e la cittadinanza (v., in tal senso, sentenze del 12 maggio 1998, *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, punto 31, e del 24 ottobre 2018, *Sauvage e Lejeune*, C-602/17, EU:C:2018:856, punto 23).

19 Di conseguenza, quando, in una convenzione contro la doppia imposizione conclusa tra Stati membri, il criterio della cittadinanza compare in una disposizione che ha lo scopo di ripartire la competenza tributaria, non è giustificato considerare una tale disparità basata sulla cittadinanza come integrante una discriminazione vietata (sentenza del 19 novembre 2015, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

20 Parimenti, la designazione dello Stato debitore della pensione («Stato pagatore») come quello competente ad assoggettare a imposizione le pensioni riscosse dal settore pubblico non può avere, di per sé, ripercussioni negative per i contribuenti interessati, in quanto il carattere favorevole o sfavorevole del trattamento tributario riservato a detti contribuenti non deriva, ad essere precisi, dalla scelta del fattore di collegamento, bensì dal livello di imposizione dello Stato competente, in mancanza di armonizzazione, a livello dell'Unione, delle aliquote d'imposta diretta (v., in tal senso, sentenza del 12 maggio 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punto 34).

21 Applicando alle circostanze dei procedimenti principali i principi enucleati dalla giurisprudenza della Corte ricordata nei punti da 16 a 20 della presente sentenza risulta che la disparità di trattamento, che i ricorrenti nei procedimenti principali lamentano di aver subito, discende dalla ripartizione del potere impositivo tra le parti della convenzione italo-portoghese e dalle disparità esistenti tra i rispettivi regimi tributari delle parti contraenti. Ebbene, la scelta di dette parti, al fine di ripartire tra di loro la competenza impositiva, di diversi fattori di collegamento quali, nel caso di specie, lo Stato debitore della pensione e la cittadinanza, non dev'essere considerata, in quanto tale, come integrante una discriminazione vietata dagli articoli 18 e 21 TFUE (v., per analogia, sentenza del 19 novembre 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punto 45).

22 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, occorre rispondere alla questione proposta dichiarando che gli articoli 18 e 21 TFUE non ostano a un regime tributario risultante da una convenzione per evitare le doppie imposizioni conclusa tra due Stati membri, in forza della quale la competenza tributaria di questi Stati in materia di imposta sulle pensioni è ripartita secondo che i beneficiari di queste ultime fossero impiegati nel settore privato o nel settore pubblico e, in quest'ultimo caso, secondo che essi abbiano o meno la cittadinanza dello Stato membro di residenza.

Sulle spese

23 Nei confronti delle parti nei procedimenti principali la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Ottava Sezione) dichiara:

Gli articoli 18 e 21 TFUE non ostano a un regime tributario risultante da una convenzione per evitare le doppie imposizioni conclusa tra due Stati membri, in forza della quale la competenza tributaria di questi Stati in materia di imposta sulle pensioni è ripartita secondo che i beneficiari di queste ultime fossero impiegati nel settore privato o nel settore pubblico e, in quest'ultimo caso, secondo che essi abbiano o meno la cittadinanza dello Stato membro di residenza.

Firme