

N. R.G. 831/2023



TRIBUNALE ORDINARIO di PISTOIA
SEZIONE LAVORO
VERBALE DELLA CAUSA n. r.g. **831/2023**

tra

PARTE RICORRENTE

e

INPS

PARTE RESISTENTE

Oggi **28 maggio 2024** alle ore **11.10** innanzi alla dott.ssa Giulia Pecchioli, sono comparsi:

Per _____, l'avv. TORELLI ALESSANDRO;
Per INPS, l'avv. _____

L'avv. Torelli si riporta al ricorso e al verbale della scorsa udienza, chiedendo di poter produrre pronunce ulteriori intervenute *medio tempore*, evidenziando che il ricorrente abbia dimostrato di avere un centro di interessi in Bulgaria, in virtù dell'attività lavorativa che svolge, quantunque condivida un conto cointestato con la moglie in Italia e abbia una figlia medico in Italia da cui si fa seguire. Chiede di essere autorizzato a depositare in PCT le pronunce citate.

L'avv. _____ si riporta integralmente agli atti, facendo altresì riferimento alla sentenza CdA Milano n. 155/2024 che decide la questione nel merito e richiama una sentenza della Cass., sez. Trib., 20.7.2023, 21696, sul regolamento bulgaro, chiedendo di poterle depositare in PCT. Inoltre, si riporta alla contestazione del requisito della residenza per la maggior parte dell'anno in Bulgaria, insistendo sulle istanze istruttorie formulate in memoria sul punto.

Il giudice autorizza le parti al deposito richiesto.

Il Giudice

Si ritira in Camera di consiglio.

Il Giudice

dott.ssa Giulia Pecchioli

Il Giudice

Terminata la Camera di consiglio, assenti le parti, alle ore 15.35 emette sentenza dando lettura del dispositivo e della contestuale motivazione.

Il Giudice

dott.ssa Giulia Pecchioli



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
TRIBUNALE ORDINARIO di PISTOIA
SEZIONE LAVORO

Il Tribunale, nella persona del Giudice dott.ssa Giulia Pecchioli ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nella causa civile di I Grado iscritta al n. r.g. **831/2023** promossa da:

_____, con il patrocinio dell'avv.
TORELLI ALESSANDRO, elettivamente domiciliato come in atti presso il difensore _____
Parte ricorrente

contro

INPS (C.F.: 02121151001), con il patrocinio dell'avv. _____, elettivamente
domiciliato come in atti presso il difensore _____
Parte resistente

Concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione

Con ricorso depositato ai sensi dell'art. 442 c.p.c., _____ ha convenuto in giudizio l'Inps affinché, previa adozione di provvedimento cautelare *ex art.700 c.p.c.*, nel merito sia accertato il diritto del ricorrente alla detassazione in Italia della pensione percepita, accertata l'illegittimità del provvedimento di riliquidazione della stessa, con condanna del convenuto alla restituzione al ricorrente degli importi indebitamente addebitatigli a titolo Irpef, con riguardo sia al conguaglio retroattivo da ricostituzione da gennaio a maggio 2023 per complessivi € 5.090,95, sia a alla trattenuta mensile da giugno a ottobre 2023 pari a complessivi € 9.248,20, per un totale di € 14.339,15, importo da quantificare definitivamente alla data di adozione del provvedimento e maggiorato di interessi e rivalutazione, oltre alla condanna di Inps a risarcire al ricorrente il danno subito e/o subendo per effetto della condotta illegittima, da liquidarsi come da giustizia e vittoria di spese.

In particolare, il ricorrente ha dedotto di essere titolare del trattamento pensionistico INPS n. _____, gestione privata; di aver risieduto in _____ .2019, per poi trasferirsi in Bulgaria, definitivamente, dal 2019, e di essere iscritto all'AIRE dal 28.2.2018 (denuncia del 7.6.2019) e al Fisco bulgaro dal 5.8.2019. Ha riferito, inoltre, di aver goduto dell'esenzione dalla doppia imposizione ai sensi dell'art. 16 della Convenzione italo-bulgara contro le doppie imposizioni fiscali, ma che, a seguito dell'adozione di Messaggio Inps del 3.4.2023, in conseguenza della risposta

ad interpello dell’Agenzia delle Entrate n. 244/2023 che aveva modificato il precedente orientamento interpretativo-applicativo dell’art. 16 della Convenzione richiedendo il possesso della cittadinanza bulgara per godere dell’esclusione dalla doppia imposizione delle pensioni in gestione privata, l’Inps sede di Pistoia aveva provveduto ad applicare la tassazione a fini Irpef sulle pensioni della gestione privata relative all’anno 2023, a partire dal giugno 2023, con contestuale recupero a conguaglio delle imposte relative alle mensilità da gennaio 2023: di talché, dal giugno 2023, la pensione del ricorrente era stata riliquidata dall’Istituto convenuto a decorrere dal gennaio 2023 (con trattenute mensili a titolo di conguaglio Irpef a debito per ricostituzione di € 1.018,20 e trattenute mensili a titolo Irpef di € 1.849,64).

Il ricorrente ha dunque lamentato l’illegittimità del provvedimento dell’ente previdenziale suddetto, a fronte della presupposta erroneità ed illegittimità dell’interpretazione e dell’applicazione data agli artt. 2 TUIR e art. 16 della Convenzione predetta offerta dall’Agenzia delle Entrate e dall’Inps, difettando peraltro in capo a quest’ultimo il potere di provvedere alla ricostituzione del trattamento pensionistico del ricorrente in applicazione di una circolare dell’Amministrazione finanziaria non costituente fonte del diritto tributario, non essendo dunque vincolante per la generalità dei contribuenti, in virtù della riserva di legge *ex art. 23 Cost.* Nel caso di specie, a detta del ricorrente, sarebbe altresì violato il principio di irretroattività della norma. Infine, ha dedotto l’irripetibilità dell’indebito previdenziale pensionistico, secondo i principi accolti dalla normativa e dalla giurisprudenza interna.

Costituitosi tempestivamente, l’Istituto convenuto, eccepito preliminarmente il difetto di giurisdizione del giudice ordinario nonché il proprio difetto di legittimazione passiva, chiedendo di chiamare in causa Agenzia delle Entrate, ha chiesto che il ricorso sia dichiarato inammissibile, improponibile o comunque infondato, con vittoria di spese.

La causa, istruita documentalmente, previo rigetto della domanda cautelare in corso di causa per difetto di *periculum in mora*, è stata decisa all’esito della camera di consiglio odierna, con lettura del dispositivo e contestuale motivazione *ex art. 429 c.p.c.*

Sulle eccezioni pregiudiziali proposte dall’Inps

In via preliminare, deve essere esaminata l’eccezione di difetto di giurisdizione sollevata dall’Istituto resistente, il quale evidenzia che il ricorso abbia ad oggetto una domanda di accertamento in via principale della fondatezza di una pretesa tributaria, cioè della legittimità della pretesa di applicare la tassazione anche in Italia del trattamento pensionistico percepito dal ricorrente. In ragione di ciò, a detta dell’Inps, sussisterebbe la giurisdizione del giudice tributario, in luogo di quella del

giudice ordinario adito, non essendo l'ente previdenziale a definire il regime impositivo applicabile, ma l'Agenzia delle Entrate.

L'eccezione va disattesa.

Nel caso di specie si discute della legittimità della condotta di Inps, che ha proceduto – secondo la prospettazione difensiva del ricorrente – ad applicare un prelievo fiscale sulla pensione erogata a favore del in assenza di un preventivo atto impositivo/atto di accertamento dell'amministrazione finanziaria ed in carenza di un substrato normativo soddisfacente la riserva di legge che l'art. 23 cost. pone in materia tributaria. Il rapporto dedotto in giudizio, pertanto, è il rapporto che lega *non* l'ente impositore ed il contribuente, bensì quello che lega il sostituto d'imposta (nel caso di specie, Inps) ed il sostituito.

Sul punto, posto che le liti tributarie devolute alla giurisdizione del giudice tributario sono soltanto quelle che sorgono come reazione ad un'iniziativa dell'ente impositore e che hanno, quali caratteri indefettibili, quello di avere come parte necessaria l'ente impositore, che interviene in giudizio quale resistente alla pretesa fatta valere dal contribuente, il quale ricorra avverso un atto ovvero un diniego espresso o tacito di rimborso dell'Amministrazione finanziaria, giova rammentare l'univocità dell'indirizzo esegetico secondo il quale *“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 perchè 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.". Dunque, "in tutti i casi [di contesa tra sostituto e sostituito; n.d.r.] i rapporti tributari, intesi in senso proprio come rapporti di tipo pubblicistico con il fisco (obbligo di effettuare la ritenuta che grava sul sostituto ed obbligo di pagare i tributi che grava sul contribuente sostituito) restano fuori dell'oggetto diretto della controversia, che rientra quindi nella giurisdizione del giudice ordinario, come qualsiasi causa avente ad oggetto l'adempimento di obbligazioni tra privati (con l'unica "particolarità" che la legittimità dell'an e del quantum del petitum va valutata in relazione alla corretta interpretazione ed applicazione di una norma giuridica di contenuto fiscale, i cui effetti comunque rimangono in ambito interprivatistico e non incidono sulle entrate dell'amministrazione finanziaria, la quale può tutelare la integrità del gettito fiscale esercitando il propri poteri impositivi direttamente nei confronti dei soggetti inadempienti). L'interesse che muove l'azione del creditore (sostituito-inciso o sostituto che agisce in rivalsa), nelle controversie sostituto- sostituito, ha ad oggetto un interesse di tipo privato connesso al legittimo esercizio del diritto di rivalsa (contrastato dal sostituito e invocato dal sostituto), in relazione all'adempimento di una obbligazione pecuniaria. Ritiene, dunque, il Collegio che soltanto le controversie che abbiano ad oggetto direttamente i rapporti tributari (caratterizzati, per definizione, dalla presenza di un soggetto dotato di potestà impositiva in senso lato e dall'esercizio di tale potere attraverso l'emissione di un atto di imposizione) rientrano nella competenza del giudice speciale, come si evince chiaramente dal sistema delle disposizioni legislative che definiscono i limiti della giurisdizione del giudice tributario, non soltanto in base all'oggetto (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, in forza del quale la controversia deve avere appunto natura tributaria), ma anche in base:

a) alla tipologia, dei soggetti tra i quali insorge la lite, che non possono che essere gli stessi del rapporto tributario (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10);

b) alla esistenza o inesistenza di un atto che sia espressione della potestà impositiva (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19).

Quindi, non tutte le liti che abbiano ad oggetto l'interpretazione e/o l'applicazione di una norma tributaria possono essere portate dinanzi al giudice tributario: è necessario che il contribuente, o comunque il destinatario di un obbligo tributario, chiami in causa uno dei soggetti elencati nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10, cioè l'altro soggetto del rapporto tributario (ente impositore o concessionario) in relazione ad un atto che sia espressione dell'esercizio del potere impositivo, riferibile al modello di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19. La controversia tributaria attiene alla patologia del rapporto tributario e quindi, strutturalmente, nasce e si evolve all'interno di tale tipo di rapporto. La speciale giurisdizione tributaria è nata per consentire al contribuente (o comunque a colui che sia gravato di obblighi tributar, anche soltanto di tipo formale) di rivolgersi ad un giudice per contrastare le "pretese-potestative del fisco" e non per risolvere controversie tra privati, relative al mero esercizio di un diritto, anche se si tratti di un diritto fondato su una disposizione di carattere fiscale" (così, in motivazione, Cass. civ., S.U., 26 giugno 2009, n. 15032; in senso del tutto conforme, ex plurimis, Cass. civ., S.U., 20 settembre 2016, n. 18396, nonché, ivi, riferim. giurisprudenziali; Cass. civ., sez. VI-3, ord. 13 aprile 2018, n. 9246).

Occorre anche considerare gli effetti distorsivi che la riconduzione di rapporti giuridici quale quello dedotto in giudizio tra sostituto d'imposta e sostituito determinerebbe, in termini di assicurazione alle parti del rapporto della tutela costituzionale al rispettivo diritto di azione e difesa giudiziale e, per estensione, alle posizioni giuridiche soggettive sostanziali incise dal 'conflitto' tra le parti. La già menzionata pronuncia dell'organo regolatore della giurisdizione del 2009 ha, condivisibilmente, affermato che *"appare dirimente, ai fini della risoluzione del problema della giurisdizione, la considerazione che se la controversia tra sostituto e sostituito venisse erroneamente devoluta al giudice tributario, questo non potrebbe che prendere atto della inammissibilità dell'azione per carenza dell'atto impugnabile, con buona pace del diritto alla tutela giudiziaria, negata sia dal giudice ordinario che da quello tributario. Né si può ritenere che i ripetuti interventi di "ampliamento" della giurisdizione tributaria (alcuni già caduti sotto la scure del giudice delle leggi) abbiano travolto il basilare presupposto dell'atto impugnabile.*

Come è noto, la L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 12, comma 2, ha sostituito il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1, che conteneva l'elenco dei tributi in relazione ai quali era definita la giurisdizione del giudice speciale, ed ha attribuito alle commissioni tributarie la competenza generale su "tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie", con esclusione delle sole controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria.

All'indomani di questa riforma, si è posto il problema se il nuovo testo dell'art. 2, implicasse l'abrogazione implicita o, comunque, il superamento degli altri parametri in base ai quali va

determinata la giurisdizione speciale. In particolare, ci si è chiesto se l'attribuzione alle commissioni tributarie della giurisdizione su tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere, consenta di adire il giudice speciale anche in assenza di un provvedimento impositivo.

Storicamente, il processo tributario nasce come processo di tipo impugnatorio, in relazione al quale l'esistenza e la natura dell'atto impugnabile costituisce un vero e proprio presupposto della giurisdizione. L'eventuale eliminazione di tale limite non sarebbe senza conseguenze sul piano della legittimità costituzionale, perché trasformerebbe indebitamente il giudice speciale, con giurisdizione limitata alla legittimità degli atti impositivi, in giudice dei tributi a competenza generalizzata per materia (arg., ex Corte Cost. sent. n. 204/2004).

Ritiene dunque il collegio che non possa essere superata la struttura impugnatoria del processo tributario, e che, quindi, se manca uno degli atti espressamente elencati nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, o comunque un atto che sia espressione dell'esercizio del potere impositivo esercitato nei confronti di singoli contribuenti, come accade appunto nelle liti tra sostituto e sostituito, riacquista espansione la giurisdizione del giudice ordinario.

Questa conclusione, a forte connotazione costituzionale, trova conforto nell'osservazione della evoluzione legislativa, la quale mostra chiaramente che il legislatore, ampliando l'oggetto della giurisdizione in relazione alla materia, non ha inteso eliminare il presupposto di accesso alla giurisdizione speciale. Infatti, i successivi interventi di ampliamento della giurisdizione tributaria sono stati realizzati incidendo proprio sul D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19. Né può essere senza significato il fatto che l'ampliamento della giurisdizione, attraverso la modifica del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, non sia stato accompagnato da un contestuale (o successivo) intervento di coordinamento sul D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19; tanto più che, poi, il legislatore, ha avuto occasione di ampliare l'elenco degli atti previsti dalla citata disposizione (v. il D.L. n. 223 del 2006, comma 26 quinquies, conv. con modif. in L. n. 246 del 2006, che ha aggiunto all'elenco contenuto nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, le lett. e-bis) ed e-ter)), ma non è andato oltre il semplice ritocco di integrazione casistica, benché la giurisprudenza avesse già segnalato la mancanza di coordinamento tra l'evoluzione continua dell'art. 2 e la stasi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 (v. Cass. SS.UU. 16776/2005): ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit. In altri termini, la storia recente dell'evoluzione legislativa degli articoli in esame mostra chiaramente che il legislatore quando ha voluto modificare l'art. 19 lo ha fatto *expressis verbis*, quindi, è difficile ipotizzare che attraverso la precedente modifica dell'art. 2 il legislatore abbia inteso travolgere gli argini fissati dallo stesso art. 19, tanto più che poi ha avuto occasione di rimaneggiare la norma. Quindi l'operazione ermeneutica di ritenere abrogato implicitamente il limite della

giurisdizione speciale collegato alla impugnazione di un atto impositivo non ha alcun legittimo fondamento nel sistema e nella specifica normativa.

In definitiva, l'approccio ermeneutico corretto, in tema di riparto della giurisdizione, non può prescindere dal principio della centralità e del primato della giurisdizione ordinaria (art. 102 Cost.), che è incompatibile con la istituzione di giudici dell'amministrazione in genere, e quindi anche dell'amministrazione finanziaria, mediante attribuzione di "blocchi di materie" senza distinguere tra attività che siano espressione dell'esercizio di un potere che la legge attribuisce per la cura dell'interesse pubblico e quelle che, invece, non siano espressione di tale potere, (v. Corte Cost. 204/2004 e 191/2006).

Nelle controversie tra sostituto e sostituito, dunque, manca l'atto impositivo, manca una domanda giudiziaria rivolta nei confronti di un ente dotato di sovranità fiscale, manca, infine, la contestazione di un atto che sia espressione di tale potestas: mancano, in definitiva, i presupposti di accesso alla giurisdizione delle commissioni tributarie".

Non sposta in modo alcuno questa conclusione la considerazione, ribadita dall'Inps resistente nel corso della prima udienza di discussione del 13 febbraio 2024, che con la recente sentenza Cass. civ., sez. trib., 11 febbraio 2021, n. 3466 sia stato sostenuto che l'elencazione degli atti impugnabili in sede tributaria ex art. 19 d.lgs. 546/1992, quantunque tassativa, possa interpretarsi in senso estensivo, con la conseguente facoltà (non obbligo) di ricorrere al giudice tributario *"avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni, fattuali e giuridiche, che la sorreggono, porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinato, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 citato"*. Tale pronuncia, difatti, non contraddice quanto affermato dalla richiamata costante giurisprudenza delle Sezioni Unite, dal momento che fa in ogni caso riferimento a controversie nelle quali una delle parti sia l'ente impositore, ossia l'Amministrazione finanziaria, e che attengano ad una ben individuata pretesa fiscale fatta valere – in termini chiari, precisi, determinati, portati a conoscenza del contribuente – dall'amministrazione finanziaria stessa tramite un atto che sia manifestazione del potere impositivo di cui quest'ultima è investita.

Nel caso che ci occupa, per contro, tali presupposti non si riscontrano. Da un canto, il rapporto dedotto in giudizio è meramente quello tra sostituto e sostituito; dall'altro, il sostituito – lungi dall'impugnare un atto dell'Amministrazione finanziaria espressione della *potestas* impositiva nei suoi confronti – deduce la totale carenza di un simile atto e, dunque, contesta la stessa legittimità della condotta tenuta dal sostituto nell'effettuare le ritenute sul trattamento pensionistico erogatogli. Che,

incidenter tantum, contesti la fondatezza dell'interpretazione offerta a disposizioni tributarie non sposta le conclusioni sin qui raggiunte. Tanto più che, nel caso che ci occupa, l'atto dell'ente impositore che, al più, potrebbe venire in considerazione, è rappresentato dalla risposta n. 244/2023 resa dall'Agenzia delle Entrate all'interpello di altro contribuente. In proposito, anticipando quanto si dirà *amplius* nel prosieguo, vale la pena rammentare che, come pacifico in giurisprudenza e da ultimo ribadito da Cass. civ., S.U., 22 gennaio 2024, n. 2147, *"le risposte dell'Amministrazione finanziaria agli interpelli non costituiscono atti impugnabili ai sensi dell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992, poiché non portano a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria (esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche) e non sono immediatamente lesive dei diritti del contribuente, salvo quelle rese a seguito di richiesta di disapplicazione di norme antielusive, che possono essere impugnate in quanto contenenti una compiuta pretesa tributaria"* (in termini, *ex multis*, Cass. civ., sez. V, 20 dicembre 2018, n. 32962: *"Le risposte rese dall'Amministrazione finanziaria agli atti di interpello di cui all'art. 11 della l. n. 212 del 2000 non sono impugnabili, trattandosi di meri pareri che non incidono direttamente in danno del contribuente, salvo quelli resi a seguito di richiesta di disapplicazione di norme antielusive i quali, anche secondo la disciplina anteriore alle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156 del 2015, possono essere impugnati in quanto contenenti una compiuta pretesa tributaria"*; Cass. civ., sez. V 22 settembre 2021, n. 25621: *"L'istanza di interpello proponibile dal contribuente all'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 11, comma 1, st.contr. concerne l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle stesse, con esclusione dei profili di incertezza ricadenti su mere circostanze fattuali (nella specie, la questione se l'ente sportivo svolgesse o meno attività commerciale), rispetto alle quali non opera l'affidamento disciplinato dal cit. art. 11"*). E ciò vale a maggior ragione nel caso portato all'attenzione di questo giudice, tenuto conto che la ridetta risposta ad interpello è stata resa in relazione ad altro contribuente, diverso dall'odierno ricorrente, che dunque mai avrebbe potuto dolersi di tale provvedimento, anche qualora l'interpello fosse autonomamente impugnabile (cosa che non è, per quanto visto).

Sussiste pertanto la giurisdizione del giudice ordinario.

Per le considerazioni sin qui esposte, deve respingersi anche l'eccezione di difetto di legittimazione passiva dell'Inps, proprio perché si fa questione del rapporto intercorrente tra sostituito e sostituto d'imposta, posizione, quest'ultima, rivestita proprio dall'ente previdenziale nell'ambito dell'erogazione del trattamento pensionistico di cui è titolare pacificamente parte ricorrente, rispetto al quale l'Inps risulta aver effettuato delle ritenute e dei conguagli – contestati come dovuti da parte del contribuente –

senza che sia dedotto in giudizio alcun atto impositivo né il rapporto tributario con l'ente impositore né che sia spiegata alcuna domanda nei confronti di quest'ultimo.

Nemmeno può disporsi la chiamata in causa dell'Agenzia delle Entrate come richiesto dall'Istituto convenuto, in quanto, a fronte della già evidenziata autonomia del rapporto tra contribuente e sostituto d'imposta rispetto ai rapporti nei confronti del fisco, essa non è litisconsorte necessario, né la causa può dirsi ad essa "comune", proprio perché l'oggetto ed il titolo della controversia *sub iudice* non attengono a rapporti tra le odierne parti e l'Amministrazione finanziaria. Difatti, in presenza di sostituzioni a titolo d'acconto, si è in presenza di tre rapporti bilaterali distinti ed indipendenti tra loro: quello tra sostituto e sostituto (che viene in oggetto nella presente causa); quello tra sostituto e amministrazione finanziaria; quello tra sostituto e amministrazione finanziaria. In questo senso si sono espresse le stesse Sezioni unite, con la già richiamata sent. nl. 15032/2009: "*attesa l'autonomia dell'obbligazione tributaria (che il sostituto ha soltanto nei confronti dell'amministrazione finanziaria), non sussiste l'ipotesi del litisconsorzio necessario*" e "*nel caso [...] in cui l'azione sia proposta dal sostituto nei confronti del sostituto che asseritamente abbia effettuato una ritenuta (rectius: rivalsa) indebita o eccessiva, se l'errore sussiste ed abbia comportato un versamento indebito, lo stesso sostituto può richiedere il rimborso all'amministrazione finanziaria, impugnando poi l'eventuale rifiuto dinanzi al giudice tributario*".

Sul merito. Il diritto del ricorrente alla detassazione della pensione in Italia

Nel merito il ricorso merita accoglimento, nei limiti e con le precisazioni di seguito illustrate.

Non è controverso tra le parti che il [redacted] sia titolare dal 1.1.2009 della pensione n. Cat. VDAI, gestione privata, che il medesimo sia iscritto all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero dal 7 giugno 2019, ove risulta che lo stesso sia residente a Sofia (indirizzo:

Tuttavia, con riferimento alla sussistenza in capo al ricorrente del presupposto della residenza per la maggior parte dell'anno in Bulgaria, l'ente previdenziale convenuto nella memoria difensiva propone, in subordine, un'eccezione che, per ragioni di logica pregiudizialità, occorre prendere in esame in via preliminare. In particolare, l'Inps osserva che – quandanche si accedesse all'interpretazione della Convenzione tra Italia e Bulgaria sponsorizzata da parte ricorrente, per cui non occorrerebbe il requisito della cittadinanza bulgara, ma la semplice residenza, per fruire della detassazione in Italia delle pensioni private erogate dall'Inps – il [redacted] non potrebbe comunque pretendere la sottoposizione della propria pensione al prelievo fiscale in Bulgaria. A parere dell'ente resistente, il trattamento pensionistico erogato al ricorrente dovrebbe essere tassato in Italia perché, anche se iscritto all'AIRE, il [redacted] risulterebbe residente fiscalmente (secondo i criteri dell'art 2 TUIR) in Italia. A

sostegno, l'Istituto deduce che la pensione *de qua* sarebbe accreditata su un conto corrente italiano (doc. 1 memoria) e che, dai certificati medici in atti (doc. 10 ricorso), si desumerebbe che il ricorrente sia stato in Italia per sottoporsi a determinate visite e cure mediche. A questo riguardo, l'Inps ha formulato istanza ai sensi dell'art. 210-213 c.p.c., al fine di accertare l'ecceputa circostanza.

Tali argomenti devono essere disattesi, per l'assorbente ragione che, invero, la valutazione del ricorrere in concreto dei presupposti per la configurazione della fattispecie astratta che giustificerebbe la tassazione solo in Bulgaria o viceversa in Italia è di esclusiva spettanza dell'amministrazione finanziaria, che, sul punto, non ha adottato alcun atto di accertamento nei confronti del ricorrente. Ne consegue, dunque, che l'Inps non potrebbe *d'emblé* e *sua sponte* valutare autonomamente la sussistenza o meno di tali requisiti e provvedere altrettanto in autonomia a modificare il regime impositivo applicato ad un contribuente in assenza di alcun provvedimento accertativo dell'ente impositore. Venendo in questa sede in questione il rapporto tra sostituto d'imposta e sostituito, non può revocarsi in dubbio che il primo non sia legittimato a stabilire in totale autonomia di applicare un dato regime impositivo in luogo di un altro, senza che il titolare del rapporto giuridico d'imposta ne abbia accertato i presupposti.

E ciò è tanto più vero se si considera che, nel caso di specie, l'Inps ha chiesto di verificare la predetta circostanza con riguardo all'anno d'imposta 2023, per il quale ancora non sono decorsi i termini per gli accertamenti fiscali.

In forza di ciò, deve ritenersi che, per il _____ ricorrano i presupposti (su cui si tornerà *infra*) in forza dei quali un contribuente deve essere considerato non residente fiscalmente in Italia, essendo lo stesso residente in Bulgaria come documentato in atti (doc. 2-3 ricorso).

Ebbene, la controversia *sub iudice* sorge in ragione del fatto che, se, prima del giugno 2023 (doc. 6 ricorso), il ricorrente aveva beneficiato della sola imposizione fiscale bulgara sulla pensione percepita, in quanto considerato soggetto fiscalmente residente all'estero, in forza della Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni tra Italia e Bulgaria (rat. con legge n. 389/1990), a decorrere dal mese di giugno 2023 si era visto per contro applicare da parte dell'Inps la ritenuta a titolo d'imposta a fini Irpef, sia quale trattenuta sulla mensilità erogatagli sia a titolo di conguaglio a debito da ricostituzione (cfr. doc. 7-8 ricorso). L'Inps ha motivato simile trattamento sulla scorta del Messaggio n. 1270/2023, adottato dalla Direzione Centrale a seguito della già richiamata risposta ad interpello n. 244/2023 dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui il comb. disp. degli art. 1, par. 2, e 16 della Convenzione sulla doppia imposizione tra Italia e Bulgaria richiederebbe, per evitare la doppia imposizione del trattamento pensionistico e fruire della sola tassazione bulgara, la residenza in Bulgaria da intendersi quale possesso della cittadinanza bulgara. Dunque, in ragione di simile esegesi – per la

prima volta sponsorizzata dall'Amministrazione finanziaria italiana con il menzionato interpello – l'ente odierno convenuto ha stabilito che, mancando in capo al _____, la cittadinanza bulgara, egli fosse da assoggettare anche al prelievo fiscale a fini Irpef in Italia, quantomeno per l'anno 2023 (rimettendo invece al fisco l'accertamento della debenza dell'imposta sul reddito per gli anni antecedenti).

Per dirimere la questione sottoposta a questo giudice – ovverosia la legittimità del provvedimento Inps del 5.5.2023 di riliquidazione della pensione di cui il ricorrente è titolare, e dunque l'accertamento della sussistenza o meno del diritto di quest'ultimo di ripetere le somme trattenute dall'Inps a titolo di conguagli e di ritenute fiscali sui ratei mensili in seguito alla “*revoca disposizioni per evitare la doppia imposizione fiscale*” (provvedimento *sub* doc. 2 memoria) – pare opportuno premettere quanto segue.

Innanzitutto, l'art. 2 TUIR (d.P.R. 917/1986), nell'individuare i soggetti passivi dell'imposta sui redditi delle persone fisiche, prevede che “*1. Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.*

2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente”. Dunque, al ricorrere anche di una soltanto delle tre condizioni indicate (*i.e.*, *i*) residenza *ex* art. 43 c.c. (ossia, la dimora abituale) in Italia; *ii*) domicilio, quale sede principale delle relazioni personali e familiari, in Italia; *iii*) iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente in Italia) per la maggior parte dell'anno d'imposta (ossia 183/184 giorni), si è considerati fiscalmente residenti nello Stato italiano. Per contro, per essere considerati *non* residenti a fini fiscali in Italia, occorre, contestualmente, non essere stati iscritti all'anagrafe della popolazione residente, con contestuale iscrizione all'AIRE, non aver avuto domicilio né dimora abituale in Italia, per la maggior parte dell'anno.

Per quanto concerne i soggetti fiscalmente residenti, il successivo art. 3 stabilisce il principio della c.d. *worldwide taxation*, per il quale sono tassati in Italia “*tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10*”, mentre, per i soggetti non residenti, la regola è quella della tassazione in Italia dei soli redditi prodotti nel territorio dello Stato (ai sensi dell'art. 23 TUIR).

Per quanto qui rileva, sono da ricomprendersi nel concetto di “reddito di lavoro dipendente” rilevante a fini Irpef anche “*le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati*” (anche qualora

percepiti a prescindere dallo svolgimento di attività di lavoro dipendente, e dunque, per esempio, derivanti dall'esercizio di attività di lavoro autonomo, o in caso di pensione di reversibilità *etc*), ai sensi dell'art. 49, comma 2, lett. *a*), TUIR.

Ebbene, in linea generale, proprio per i principi generali indicati *supra*, le pensioni (così come gli altri redditi) di soggetti non considerati residenti fiscalmente in Italia, ma prodotte nel territorio italiano (qual è il caso dell'odierno ricorrente, residente in Bulgaria per la maggior parte dell'anno, iscritto all'AIRE, domiciliato in Bulgaria e ivi dimorante abituale, ma percipiente una pensione erogata dall'Inps) sarebbero assoggettate al prelievo fiscale italiano a titolo Irpef e, al contempo, sarebbero soggette all'imponibilità concorrente nel Paese estero di residenza, quale ipotesi di doppia imposizione.

In materia, sul modello di convenzione internazionale OCSE, l'Italia ha concluso con la Bulgaria una Convenzione internazionale, ratificata nel nostro Paese con legge n. 389/1990, che ha inteso regolamentare, nel senso di escludere e/o mitigare, i casi di doppia imposizione fiscale (con prevalenza rispetto alle norme interne). In specie, l'art. 1 del Trattato, nel delimitare il proprio ambito soggettivo di applicabilità (*“La presente Convenzione si applica alle persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti”*), prevede, al secondo comma, che l'espressione *residente di uno Stato contraente* designi *“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”.

Quanto all'ambito oggettivo di applicazione della Convenzione, l'art. 2 sancisce che, tra le imposte italiane cui la stessa si riferisce, rientri anche l'Irpef.

Nell'elencare tutte le possibili voci che possono costituire (parte del)la base imponibile del tributo oggetto di specifica considerazione, e nel chiarire, per ciascuna di esse, quale sia il criterio di collegamento da valutarsi per stabilire in quale degli Stati contraenti essa sia imponibile, la Convenzione all'art. 16 si occupa delle *“pensioni”*. A mente di tale disposizione, *“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'*incipit* della ridetta norma contiene una clausola di salvezza a favore di quanto stabilito dall'art. 17, comma 2, il quale sancisce una duplice regola inerente specificamente alle pensioni corrisposte dallo Stato (o una sua suddivisione politica o amministrativa o un ente locale) a titolo di servizi resi a

suo favore. In particolare, si prevede che *“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 caso che ci occupa pianamente non rientra nell’ambito delle pensioni erogate per *“funzioni pubbliche”* di cui all’art. 17, bensì – com’è pacifico tra le parti – nell’ambito disciplinato dall’art. 16, essendo il ricorrente un pensionato iscritto alla Gestione privata Inps. In casi di tal sorta, sino ad oggi, l’Inps (e, in primo luogo, l’Amministrazione finanziaria) aveva ritenuto di non operare alcuna ritenuta fiscale a fini Irpef, nel caso di beneficiario il quale dovesse considerarsi non residente in Italia, ma in Bulgaria.

Tuttavia, con un *revirement* rispetto al passato, con il già rammentato Messaggio n. 1270/2023 della Direzione centrale, l’Inps ha inteso recepire l’indicazione ricavabile dalla risposta ad interpello n. 244/2023 fornita dall’Agenzia delle Entrate che ha affermato 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, con il suddetto Messaggio, l’Inps ha ritenuto legittimo procedere alla detassazione delle pensioni solo con riferimento a quei beneficiari che alleghino la certificazione del possesso della cittadinanza bulgara, in mancanza della quale coloro che siano iscritti all’AIRE e residenti in Bulgaria subiranno la tassazione in Italia del trattamento pensionistico spettante, con revoca delle precedenti disposizioni più favorevoli.

Aderendo a simile presa di posizione, l’ente previdenziale convenuto, nella memoria difensiva, ha sostenuto che l’espressione *“residente di uno Stato contraente”*, nell’ambito della Convenzione *de qua*, designa, quanto alla Bulgaria, le persone fisiche che possiedano cittadinanza bulgara; inoltre, ha aggiunto che *“alcuna distinzione può essere operata a seconda che si tratti di una pensione erogata*

Ed anzi, l'esito esegetico-applicativo qui ritenuto preferibile è confortato dall'ulteriore considerazione che, alla luce del criterio interpretativo di cui all'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (cui hanno aderito sia l'Italia sia la Bulgaria), il cui primo paragrafo sancisce che *“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”*, norma da leggersi unitamente all'ultimo paragrafo del medesimo articolo, in forza del quale *“si ritiene che un termine o una espressione abbiano un significato particolare se verrà accertato che tale era l'intenzione delle parti”*.

Di talché, alla luce di quanto abbiamo osservato circa il paradosso che si verrebbe a determinare se si adottasse l'interpretazione dell'art. 16 della Convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra Italia e Bulgaria avallata dal resistente, la difformità tra tale esegesi e lo scopo precipuo del Trattato, nonché i rapporti sistematici riscontrabili tra l'art. 16 e l'art. 17, par. 2, lett. *b)* citati, deve ritenersi – come osservato condivisibilmente anche dal Tribunale di Verona nella già rammentata pronuncia – che il senso da attribuire all'espressione *“nazionalità bulgara”* di cui all'art. 1, par. 2, lett. *b)* della Convenzione *de qua* sia quello di residenza, e non quello di cittadinanza. Se, infatti, i criteri di collegamento di cui alla lett. *a)*, concernente l'assoggettamento ad imposta italiana, sono da intendersi secondo il significato tecnico attribuito loro dal diritto italiano, non può ritenersi che i criteri di collegamento inerenti alla tassazione in Bulgaria siano definiti secondo parametri e significato tecnico propri del diritto italiano. E poiché per quanto concerne le persone giuridiche, la lett. *b)* richiama il criterio della sede stabilita in Bulgaria ovvero quello della registrazione della stessa in tale Stato, è ragionevole ritenere che la nazionalità bulgara richiesta per le persone fisiche sia da intendersi piuttosto quale residenza.

Conferma di ciò si trae proprio dal fatto che l'art. 17, par. 2, lett. *b)* della Convenzione fa contestualmente riferimento, quali criteri di collegamento (che devono contestualmente sussistere), alla residenza *e* alla nazionalità: qualora, per la Bulgaria, la residenza dovesse intendersi come 'cittadinanza', la norma finirebbe per essere ridondante (per assurdo richiedendo congiuntamente la cittadinanza bulgara *e* la cittadinanza bulgara).

Ad ogni buon conto, risulta dirimente, nel caso di specie, osservare che il provvedimento con il quale l'ente previdenziale convenuto ha operato nei confronti dell'odierno ricorrente la revoca della detassazione sino a quel momento applicatagli, con la conseguente ritenuta sui ratei di pensione erogati da giugno 2023 e le trattenute a titolo di conguaglio per le precedenti mensilità del 2023, risulta adottato sulla mera scorta di un'iniziativa autonoma del sostituto d'imposta, che fa seguito all'adozione da parte dell'ente impositore di un mero interpello.

Gli interpelli, di cui all'art. 11 legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), sono strumenti di indirizzo che l'amministrazione finanziaria adotta a livello individuale, non generale e astratto, bensì in casi specifici e concreti, nei quali un contribuente rappresenti al fisco il ricorrente di una incertezza inerente ad una specifica operazione concreta, chiedendo dunque all'Agenzia delle entrate di esprimersi sulla condivisibilità o meno della soluzione prospettata nell'istanza. La risposta dell'amministrazione finanziaria produce un effetto preclusivo per la stessa in relazione alla successiva azione di accertamento nei confronti del singolo contribuente istante. Nessun effetto *erga omnes* ne può, per contro, derivare (nemmeno in quelle ipotesi di cui all'art. 11, comma 5, ult. per., St. contr., nelle quali si prevede l'estensione degli effetti dell'interpello ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, trattandosi di ipotesi di interpello idoneo, sì, all'astrattezza ma non anche alla generalità), a differenza di ciò che avverrebbe, ad esempio, se l'Agenzia adottasse una circolare, atto generale di indirizzo e di interpretazione normativa, che si rivolge non tanto e non solo agli uffici stessi del fisco, quanto piuttosto alla generalità dei contribuenti.

Ebbene, se così stanno le cose, e tenuto conto della riserva di legge che l'art. 23 Cost. contempla in materia tributaria, risulta illegittimo il provvedimento Inps adottato nel caso di specie, peraltro in difetto di un atto di accertamento del debito fiscale proveniente dall'ente impositore.

In considerazione di tutto quanto precede, il ricorso, *in parte qua*, deve essere accolto, accertando il diritto del ricorrente alla detassazione in Italia della pensione n. Cat. VDAI, gestione privata con applicazione della sola tassazione nello Stato di residenza (Bulgaria) e condannando dunque l'Inps, come richiesto in ricorso, a restituire al ricorrente la somma indebitamente trattenuta (a titolo di conguaglio retroattivo da ricostituzione da gennaio a maggio 2023 per complessivi € 5.090,95, nonché a titolo di trattenuta mensile da giugno a ottobre 2023 per la somma di € 9.248,20), pari a complessivi € 14.339,15, oltre interessi al tasso legale dalle singole trattenute al saldo.

Sul merito. La domanda di risarcimento del danno

Il ricorrente ha proposto, unitamente alla domanda inerente all'accertamento del diritto alla detassazione della pensione dallo stesso percepita, ha proposto domanda di risarcimento del danno subito e/o subendo per l'illecito e arbitrario comportamento dell'Inps.

Tale domanda deve essere rigettata, in difetto di allegazioni specifiche in ordine ai danni (tanto in termini di danno evento, quanto in termini di danno conseguenza), che il ricorrente avrebbe patito in conseguenza dell'accertata illegittimità della condotta del convenuto, così come in carenza di allegazioni fattuali in punto di nesso eziologico tra condotta e danno. Non può valere a far ritenere l'allegazione sufficientemente specifica la produzione del certificato *sub doc.* 10 del ricorso, nel quale si dà atto che nel giugno 2023 il ricorrente avrebbe avuto una ricaduta con comparsa di sintomi

