



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**CORTE D'APPELLO DI BOLOGNA**  
**Sezione Lavoro**

composta dai Signori Magistrati:

Dott.ssa	Marcella Angelini	Presidente
Dott.	Roberto Pascarelli	Consigliere
Dott.	Luca Mascini	Consigliere rel.

ha pronunciato la seguente

**S E N T E N Z A**

nella causa di appello iscritta al n. 339/2024 R.g.l.;  
avverso la sentenza del Tribunale di Ravenna n. 157 del 9.5.2024, non  
notificata;

avente ad oggetto: pensioni,

***promossa da:***

I.N.P.S., rappresentato e difeso dall'avv. Maria Lupoli ed elettivamente  
domiciliato presso l'Avvocatura provinciale dell'Istituto in Bologna – appellante

***nei confronti di:***

), rappresentato e difeso dall'avv. Margherita Kòsa ed  
elettivamente domiciliato presso il suo studio in Milano – appellato

trattenuta in decisione all'udienza collegiale del 23.1.2025,  
sentite le parti e viste le conclusioni assunte, come in atti trascritte,  
udita la relazione della causa fatta dal relatore dott. Luca Mascini,  
esaminati gli atti e i documenti di causa,

**Rilevato in fatto e ritenuto in diritto**



1. Riprendendo la chiara esposizione che della vicenda si riviene nella sentenza impugnata, occorre evidenziare che “Con ricorso \_\_\_\_\_

domandava: *“Accertare e dichiarare – in via incidentale – l’applicazione, nel caso dell’odierno ricorrente, della Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica popolare di Bulgaria intesa ad evitare le doppie imposizioni ed in particolare dell’art. 16 della citata Convenzione e la conseguente defiscalizzazione della pensione in Italia del ricorrente e per l’effetto annullare il provvedimento di riliquidazione ed ordinare all’INPS di non applicare ritenute IRPEF sulla pensione e di rimborsare al ricorrente tutte le somme trattenute, oltre gli interessi legali e rivalutazione monetaria dal dovuto al saldo effettivo; 2. Accertare e dichiarare l’applicazione, nel caso dell’odierno ricorrente, del Regolamento (CE) N. 883/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio del 29 aprile 2004, relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale, che prevale sulle convenzioni e norme interne contrastanti, secondo cui la pensione deve essere sottoposta a tassazione soltanto nel paese di residenza e quindi in Bulgaria e/o in ogni caso disapplicare le disposizioni nazionali contrastanti con il diritto europeo per l’effetto annullare il provvedimento di riliquidazione ed ordinare all’INPS di non applicare ritenute IRPEF sulla pensione e di rimborsare al ricorrente tutte le somme trattenute, oltre gli interessi legali e rivalutazione monetaria dal dovuto al saldo effettivo”.*

L’I.N.P.S. resisteva al ricorso, evidenziando che l’interessato “è titolare dal 1.4.2011 del trattamento pensionistico liquidato nel Fondo Lavoratori dipendenti (cosiddetta Gestione privata) n. 001660010051475, Cat. VO, quale ex lavoratore dipendente...A far tempo dal 2016, come peraltro affermato nel ricorso introduttivo, il ricorrente risulta essere iscritto all’AIRE (Anagrafe degli Italiani Residenti all’Estero), in conseguenza del suo trasferimento in Bulgaria (anche su questo si concorda con quanto asserito nel ricorso introduttivo). A seguito di istanza amministrativa, nel 2016, il ricorrente ha evidenziato la propria situazione ed ha richiesto ed ottenuto la detassazione del trattamento pensionistico fruito da parte dello Stato italiano. (ALL.1). Come precisato dagli uffici amministrativi INPS della sede di Ravenna “Nel 2022, con messaggio PEI INPS.1380.21/06/2022.0008708 (ALL.2), veniva chiesto alle Sedi, in relazione al messaggio n. 2448 del 16/06/2022, di verificare il possesso della cittadinanza bulgara da parte dei pensionati di gestione privata con pensione detassata ed in caso di mancata verifica di ripristinare la tassazione (v. ALL.4, messaggio n. 2448 del 16/06/2022). Verificato che \_\_\_\_\_ non è cittadino bulgaro, la sede, in data 13/07/2022, ha rifiscalizzato la pensione (ALL.4) ... Successivamente, con PEI INPS.1380.05/08/2022.0010890 (ALL.6), nelle more di ulteriori approfondimenti, è stato richiesto alle sedi di ridefiscalizzare la pensione



*in argomento, detassazione effettuata in data 24/08/2022 (ALL.6). In ultimo, con pei INPS.6600.18/04/2023.0083640 (ALL.7), è stato chiesto alle sedi di ripristinare la tassazione qualora non fosse accertata la cittadinanza bulgara. Ripristino effettuato con ricostituzione del 30/05/2023 (ALL.8)”.*

Tanto premesso, il Tribunale svolgeva le seguenti considerazioni.

*“Non sussiste questione di procedibilità ex art. 443 c.p.c. posto che si verte in tema fiscale e non di prestazioni previdenziali o assistenziali.*

*Nemmeno risulta necessario chiamare in causa AGENZIA DELLE ENTRATE, posto che qui non si discute della spettanza o meno della tassazione tra tale soggetto ed il pensionato (questione sottratta alla competenza per materia del giudice del lavoro), bensì della legittimità o meno del comportamento del sostituto di imposta (INPS), ente erogatore della pensione (e per questo e solo su questo vi è competenza del giudice del lavoro).*

*Dunque l'accertamento fiscale necessario in questa sede è incidentale e varrà esclusivamente nei confronti delle parti della causa, ossia il ricorrente ed INPS.*

*Il ricorrente è pensionato e risiede in Bulgaria.*

*INPS ha deciso di tassargli la pensione in Italia.*

*Secondo INPS il regime fiscale dovrebbe seguire la cittadinanza e non la residenza.*

*L'assunto di INPS è infondato, sulla base delle argomentazioni della sentenza del Tribunale di Bergamo n. 452/2024<sup>1</sup>, depositata agli atti di causa e da intendersi in questa sede integralmente richiamate.*

---

<sup>1</sup> *“Nel merito, la domanda è fondata e va, pertanto, accolta.*

*Si osserva che:*

*a) il ricorrente è titolare di pensione a carico della gestione artigiani e ha residenza anagrafica e fiscale in Bulgaria ... ;*

*b) con messaggio n. 1270 del 3 aprile 2023, l'INPS ha comunicato di procedere alla defiscalizzazione del trattamento pensionistico solo in caso di “inequivocabile possesso della cittadinanza bulgara”, procedendo successivamente alla riliquidazione della pensione e al conguaglio fiscale;*

*c) la Convenzione tra Italia e Bulgaria, ratificata con l. 389/1990 ha la finalità di evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio ed a prevenire le evasioni fiscali;*

*d) nel caso di pensioni erogate per servizio non reso a uno Stato o altro ente locale, come nella presente controversia, l'art. 16 Convenzione prevede che “le pensioni e le altre remunerazioni analoghe, pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in questo Stato”;*

*e) l'art 1 par. 2 Convenzione dispone che “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”;*



*Le spese di lite vanno compensate attesa la novità della questione e la natura di mero sostituto di imposta di INPS”.*

Il Tribunale, in conclusione, emetteva le seguenti statuizioni: “*ordina ad INPS di non applicare la tassazione italiana sulla pensione del ricorrente, condannando il primo al pagamento al secondo delle somme indebitamente a tale titolo trattenute, oltre accessori di legge; 2) compensa le spese di lite tra le parti”.*

2. L’I.N.P.S. ha proposto appello avverso la sentenza del Tribunale di Bologna, chiedendone la riforma, con declaratoria di improcedibilità del ricorso per mancato esperimento del ricorso amministrativo e rigetto delle originarie domande.

La controparte si è costituita in giudizio, resistendo all’impugnazione con le seguenti conclusioni: “*1. rigettare integralmente il proposto gravame, in quanto inammissibile, nonché infondato in fatto ed in diritto, e per l’effetto confermare la sentenza di primo grado; 2. in via subordinata ed incidentale, nel caso in cui l’Ecc.ma Corte ritenesse di avere dubbi sulla interpretazione della Convenzione prospettata dal primo giudice e parte appellata, rimettere la questione per pronuncia pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell’Unione Europea ed alla Corte costituzionale, al fine di valutare se la nuova interpretazione proposta dall’INPS ed in generale l’operato dell’INPS osti o meno al diritto eurounitario e Costituzione, con i conseguenziali provvedimenti di sospensione delle trattenute, nonché del presente giudizio”.*

3. Con il proposto appello, l’I.N.P.S. evidenzia l’erroneità della sentenza nella parte in cui il Giudice non ha pronunciato l’improcedibilità del ricorso e non

---

*f) l’INPS ritiene che, in forza del punto b) della sopra richiamata disposizione, al fine dell’esclusione dalla tassazione italiana e l’assoggettamento alla sola tassazione bulgara sia necessario il requisito della cittadinanza bulgara;*

*g) tale interpretazione non è condivisibile, perché condurrebbe a 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, andrebbe esentato sia dalla tassazione italiana che da quella bulgara” e risulterebbe incoerente con l’art. 17 c. 2 Convenzione, il quale, nel disciplinare le sole pensioni pubbliche, stabilisce che esse “sono imponibili soltanto nell’altro Stato contraente qualora il beneficiario sia un residente di detto Stato e ne abbia la nazionalità”, richiedendo quindi cumulativamente i requisiti della residenza e della cittadinanza (cfr. Tribunale Viterbo, sentenza n. 428/2022);*

*h) l’interpretazione coerente con lo scopo della Convenzione induce a ritenere che la locuzione “nazionalità bulgara” debba essere intesa come “residenza bulgara” (ciò che risulta peraltro coerente con la circostanza che l’art. 1 par. 2 Convenzione, dopo il riferimento alla “nazionalità bulgara”, fa riferimento alla “persona giuridica che ha la propria sede in Bulgaria”, così confermando che il riferimento alla nazionalità non deve essere inteso nel senso letterale della lingua italiana ma, piuttosto, nel senso di “residenza” (cfr. Tribunale Bologna, sentenza 72/2024).*

*Conclusivamente, va accertato il diritto del ricorrente alla detassazione della pensione corrisposta dall’INPS, risultando la stessa sottoponibile a imposizione fiscale nello Stato di residenza, con condanna dell’INPS alla restituzione di quanto trattenuto a titolo di conguaglio, con accessori di legge dal dovuto al saldo”.*



ha dichiarato il diritto del pensionato all'esclusione della normativa fiscale italiana ai fini della tassazione della pensione in godimento.

Precisamente, con il **primo motivo** l'Istituto censura la sentenza nella parte in cui il Giudice, con motivazione "*quantomai scarna e presumibilmente errata*", ha escluso che si ponesse questione di procedibilità *ex art. 443 c.p.c.*, vertendosi in materia fiscale. Contesta dunque l'affermazione poiché l'applicazione della trattenuta alla fonte che l'Istituto applica nella liquidazione del rateo di pensione in qualità di sostituto di imposta è parte del procedimento liquidativo stesso della prestazione previdenziale, avendo lo stesso Tribunale, peraltro, precisato che il giudizio aveva ad oggetto la "*legittimità o meno del comportamento del sostituto d'imposta (INPS), ente erogatore della pensione*".

Con il **secondo motivo**, l'I.N.P.S. precisa in ogni caso di essersi adeguato a una precisa indicazione dell'Agenzia delle Entrate: "*come chiarito anche con messaggio INPS 1270 del 3.4.2023, "A tale riguardo si sottolinea quanto più volte precisato dall'Agenzia delle Entrate, ossia che, avendo tale prassi amministrativa per il sostituto di imposta carattere facoltativo, non sussiste alcun obbligo da parte dell'INPS di adeguamento. Pertanto, l'Istituto nei casi d'incertezza sulla sussistenza dei requisiti previsti dalle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni è tenuto ad applicare il regime interno di ritenuta, secondo le modalità previste dall'articolo 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Resta inteso che eventuali contestazioni sui criteri di applicazione e di interpretazione della convenzione in esame, da parte dei soggetti interessati, non dovranno pervenire all'INPS e, nel caso, trattandosi di ambito prettamente fiscale, le stesse saranno veicolate all'Agenzia delle Entrate, quale Amministrazione istituzionalmente preposta ai relativi riscontri"*.

L'istituto contesta l'assunto secondo cui il regime fiscale deve seguire la residenza e non la cittadinanza, secondo quanto affermato anche da Cass., n. 21697/2023 ("*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*").

4. La questione relativa alla procedibilità della domanda non può essere esaminata in questa sede per difetto di interesse, non essendo consentito al



Giudice di appello di disporre dei rimedi di cui all'art. 443 c.p.c. (v. Cass., 17.12.2001, n. 15966: “... peraltro, il giudice, ai sensi dell'art. 443 c.p.c., non può rilevare l'eventuale improcedibilità oltre la prima udienza di discussione nel giudizio di primo grado”).

5. Nel merito, l'appello non merita accoglimento.

I termini generali della vicenda sono stati chiaramente ripercorsi, in fattispecie analoga, dal Tribunale di Pistoia nella pronuncia del 28.5.2024, ove con particolare chiarezza si è evidenziato che *“Il caso che ci occupa pianamente non rientra nell'ambito delle pensioni erogate per “pensioni erogate per “funzioni pubbliche” di cui all'art. 17, bensì — com'è pacifico tra le parti 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 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 dalla Gestione pubblica piuttosto che dalla Gestione privata, legittimando una diversità di trattamento fiscale che in realtà non emerge dal testo della Convenzione e non trova alcuna giustificazione”.*

6. Tanto premesso, ritiene il Collegio di aderire all’indirizzo interpretativo favorevole al pensionato espresso da parte della giurisprudenza di merito e, chiaramente, dalla sentenza impugnata.

Come si ricordava, la Repubblica italiana e la Repubblica popolare di Bulgaria hanno convenuto, con Protocollo del 21.9.1988, di concludere una Convenzione intesa ad evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e a prevenire le evasioni fiscali. L’accordo, ratificato con l. n. 389/1990 (G.U. 21.12.1990, n. 297, S.O) è entrato in vigore il 10.6.1991 (G.U. 2.1.1991, n. 205).

I limiti di estensione soggettiva della disciplina sono definiti dall’art. 1 (“Soggetti e residenti”), secondo il quale “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 ...”. Quanto all’ambito oggettivo di riferimento, secondo il successivo art. 2 “... 3. Le imposte attuali alle quali si applica la Convenzione sono, in particolare: a) per quanto concerne la Repubblica italiana: 1) l'imposta sul reddito delle persone fisiche ...”. Il richiamo alla Convenzione è quindi chiaramente pertinente in relazione alla fisionomia del rapporto contributivo, posto che l’I.N.P.S. agisce nella qualità di sostituto d’imposta, effettuando la ritenuta alla fonte della medesima imposta, cui sono soggetti i redditi da pensione. Con riferimento all’oggetto del procedimento, viene in rilievo l’art. 16 (“Pensioni”), secondo il quale “1. 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”.

Le disposizioni della Convenzione, come stabilito dall’art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (ratificata con l. n. 112/1974, entrata in vigore il 27.1.1980), devono essere interpretate 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. E proprio in osservanza di questi stessi criteri ritiene il Collegio che il richiamo al possesso della nazionalità compiuto dall'art. 1, comma 2, cit. al fine di dar conto del significato da assegnare all'espressione "*residente di uno Stato contraente*" nel caso della Bulgaria, non debba essere inteso, nell'economia della disposizione, quale rinvio al dato del possesso formale della cittadinanza di quello Stato. La norma, infatti, istituendo un collegamento tra la condizione di residente e il concetto di nazionalità, sembra più propriamente volersi riferire, tenuto conto del contesto normativo, al particolare legame giuridico che si può instaurare tra il pensionato e lo Stato in ragione di un collegamento territoriale qualificato. L'elemento della nazionalità, allora, viene qui in rilievo, secondo il significato sostanziale che il termine peraltro comunemente può assumere, quale riflesso dell'appartenenza dell'individuo alla comunità presente nel territorio di uno Stato, circostanza la cui giuridica rilevanza comporta, in capo alla persona, il riconoscimento di diritti e l'imposizione di doveri e in particolare l'assoggettamento all'imposizione fiscale.

La possibilità di intendere l'espressione "*residente di uno Stato contraente*" in questi termini, quale riflesso di un legame territoriale effettivo costituente il presupposto (non esplicitato nel caso della Bulgaria ma ovvio) dell'assoggettamento della persona a imposizione fiscale e tale da giustificare il richiamo al concetto di nazionalità in senso sostanziale, rinviene fondamento nel significato che assumono, complessivamente considerate, alcune previsioni della Convenzione e giustifica un esito interpretativo che appare tanto più persuasivo in quanto muove da una lettura che porta a coerenza le indicazioni nelle stesse contenute, garantendo la relativa piena operatività.

A rilevare è, innanzitutto, il riferimento compiuto dal comma 2, in relazione allo Stato italiano, a chiarimento dell'espressione "*residente di uno Stato contraente*", a "*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*". La previsione, che si riferisce non soltanto alle persone fisiche, attribuisce dunque significato a un collegamento con il territorio italiano che, in ragione della sua effettività e stabilità (v. il richiamo al domicilio e alla residenza per la persona fisica e alla sede della direzione per la persona giuridica), diviene giuridicamente rilevante ed è tale da giustificare la sottoposizione del soggetto "*ad imposta in Italia*". Analoga soluzione è poi quella adottata dalle parti con riferimento alle persone giuridiche, che sono considerate residenti in Italia o in Bulgaria a seconda che siano, rispettivamente, assoggettate ad imposta in Italia, in forza della legislazione italiana, tenendo conto della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga, o abbiano in Bulgaria la sede o siano ivi registrate



(venendo in tal modo, il dato è ancora implicito, assoggettata a imposizione in Bulgaria). Si tratta di criteri che appaiono legati, in tutti e tre i casi, al dato del collegamento della persona fisica (nel caso dell'Italia) o giuridica (nel caso dell'Italia e della Bulgaria) con il territorio di uno degli Stati contraenti, con i quali non si porrebbe evidentemente in linea, viene già da osservare, la scelta di privilegiare, al fine di qualificare la persona fisica come residente nello Stato bulgaro, il dato meramente formale del possesso della cittadinanza.

Quest'ultima identificazione condurrebbe poi a esiti interpretativi incongrui nel caso in cui la persona fisica fosse *“residente di entrambi gli Stati contraenti”*, imponendo il comma 3 dell'art. 1 cit. di *“risolvere il conflitto”* assegnando esclusiva rilevanza al collegamento territoriale con uno dei due Stati (*“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”*, ciò che vale anche per le persone giuridiche: *“Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 2, una persona diversa da una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato in cui si trova la sede della sua direzione effettiva”*). Il criterio in questione, tenendo conto dell'interpretazione che qui si critica – fondata sull'identificazione del dato della residenza in Bulgaria con quello della cittadinanza bulgara sulla dell'assunzione del concetto di nazionalità nell'accezione formale, sovrapponibile a quello di cittadinanza, appunto – condurrebbe infatti a risolvere l'incertezza, nella sostanza, nel senso di ritenere la persona fisica sempre residente in Italia, dipendendo le ragioni del conflitto, per definizione, proprio dal dato cumulativo che la persona fisica di cittadinanza bulgara è già *“assoggettata ad imposta in Italia a motivo del suo domicilio, della sua residenza”*. Ma questo elemento, per la sua rilevanza sostanziale, sarebbe di per sé già indicativo del luogo in cui le *“relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali)”*.

La *ratio* posta a fondamento della previsione, incentrata sulla necessità, evidentemente avvertita dalle parti contraenti, di procedere ad accertare in concreto quale sia lo Stato con cui intercorre il collegamento più stretto, verrebbe quindi a essere del tutto frustrata nel caso in cui lo stesso criterio dovesse condurre, nella sostanza, sempre a un identico esito, con completa perdita di senso della norma e ingiustificata compressione della relativa capacità regolativa (occorrendo rammentare che tra i criteri di interpretazione delle disposizioni dei trattati cui si ricorre nella prassi internazionale vi sono anche regole riconducibili



ai “*principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili*”, menzionati dall’art. 38, comma 1, lett. c) dello Statuto della C.I.G., tra cui va annoverato il principio dell’effetto utile, “*ut res magis valeat quam pereat*”, occorrendo privilegiare l’interpretazione della norma che ne assicura l’operatività).

L’interpretazione sostenuta dall’I.N.P.S., porterebbe dunque a concludere, nell’economia dell’art. 1 cit., che le parti contraenti hanno concordato di assegnare rilevanza al criterio del collegamento territoriale sia in sede di individuazione dei limiti soggettivi di applicabilità della Convenzione in relazione alle persone fisiche residenti dello Stato italiano, sia in sede di risoluzione delle situazioni di “doppia residenza” con riferimento alle persone fisiche e giuridiche, per poi adottare invece di un criterio qualificatorio del tutto eccentrico nel caso della persona fisica residente dello Stato bulgaro, che tale potrebbe considerarsi soltanto se in possesso della cittadinanza formale di quello Stato. Questo esito interpretativo, anche per le evidenti discrasie che a tale lettura seguirebbero, non sembrerebbe però esprimere alcuna *ratio* comprensibile e convincente.

La necessità di intendere l’espressione “*residente di uno Stato contraente*” in senso sostanziale, quale collegamento territoriale qualificato e giuridicamente rilevante tra la persona e lo Stato, costituente il presupposto, anche nel caso della Bulgaria, della sottoposizione all’imposizione fiscale, emerge anche a considerare che una lettura diversa di tale condizione, giustificata tramite il riferimento alla nozione di nazionalità in senso formale, condurrebbe a un’interpretazione incongrua e non soddisfacente di alcune disposizioni della Convenzione che, diversamente dall’art. 1 cit., tengono espressamente separata la qualità di residente in uno Stato contraente dall’elemento della nazionalità.

La prima disposizione che viene in rilievo in tal senso è l’art. 17 (“*Funzioni pubbliche*”), secondo cui “*1. a) Le remunerazioni, diverse dalle pensioni, pagate da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale a una persona fisica, in corrispettivo di servizi resi a detto Stato o a detta suddivisione od ente locale, sono imponibili soltanto in questo Stato; b) Tuttavia, tali remunerazioni sono imponibili soltanto nell’altro Stato contraente qualora i servizi siano resi in detto Stato ed il beneficiario della remunerazione sia un residente di quest’ultimo Stato che: i) abbia la nazionalità di detto Stato, o ii) non sia divenuto residente di detto Stato al solo scopo di rendervi i servizi. 2. 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”.*

Occorre prendere in considerazione, a sostegno dell'interpretazione qui sostenuta:

**a)** la norma di cui al comma 1, lett. *b)*, relativa al caso del “*residente di quest'ultimo Stato che: i) abbia la nazionalità di detto Stato*”, spiegandosi la distinzione tra i due riferimenti con la volontà delle parti di tenere separati, nella fattispecie, il dato della residenza, che esprime, come si è visto, il collegamento operativo con il territorio dello Stato, dall'elemento della nazionalità, che è da intendere, per sostenere la dicotomia, in senso formale, diversamente da quanto previsto all'art. 1 cit., divenendo la previsione ingiustificata e inutile qualora, come ritenuto dall'I.N.P.S. in relazione allo Stato bulgaro, la condizione di persona fisica residente fosse fatta coincidere, attraverso il nesso con il concetto di nazionalità, con quella di cittadino;

**b)** la possibilità, ammessa dalla stessa disposizione, di divenire “*residente di detto Stato al solo scopo di rendervi i servizi*”, venendo messo così in evidenza il nesso tra la condizione di residente e il collegamento con il territorio dello Stato, anche bulgaro quindi, a prescindere dal conferimento della cittadinanza;

**c)** la previsione di cui al comma 2, lett. *b)*, che, nell'affermare che “*tali pensioni sono imponibili soltanto nell'altro Stato contraente qualora il beneficiario sia un residente di detto Stato e ne abbia la nazionalità*”, conferma la distinzione concettuale e normativa, nell'economia della Convenzione, tra la condizione di residente in uno Stato contraente e l'elemento della nazionalità, spiegandosi la previsione, ancora una volta, soltanto a intendere il primo riferimento in senso sostanziale e il secondo in senso formale quale sinonimo di cittadinanza.

Il secondo esempio è rappresentato dalla previsione di cui all'art. 23 (“*Non discriminazione*”), secondo cui “*1. I nazionali di uno Stato contraente non sono assoggettati nell'altro Stato contraente ad alcuna imposizione od obbligo ad essa relativo, diversi o più onerosi di quelli cui sono o potranno essere assoggettati i nazionali di detto altro Stato che si trovino nella stessa situazione. La presente disposizione si applica, inoltre, nonostante le disposizioni dell'articolo 1, alle persone che non sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti. 2. Ai fini delle disposizioni del presente articolo, il termine «nazionali» designa: a) le persone fisiche che hanno la nazionalità di uno Stato contraente; b) le persone giuridiche, le società di persone e le associazioni costituite in conformità alla legislazione in vigore in uno Stato contraente*”. La normativa antidiscriminatoria, la cui portata, legata alla necessità che ciascuno degli Stati contraenti non sottoponga a forme più gravose di trattamento fiscale i “nazionali” dell'altro



Stato, va in realtà al di là dell'esigenza di stabilire forme di coordinamento delle legislazioni utili a evitare la doppia imposizione (dando luogo a un distinto ambito di disciplina: v. l'espresso riferimento al comma 1, ultima parte, dell'art. 23: *“La presente disposizione si applica, inoltre, nonostante le disposizioni dell'articolo 1, alle persone che non sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti”*), tiene infatti distinto l'elemento della nazionalità dalla condizione di residente di uno o di entrambi gli Stati contraenti. Può quindi farsi certamente questione, in relazione alle persone fisiche, ai sensi dell'art. 23, commi 1, ultima parte, e 2, lett. a), di *“nazionali”* bulgari non residenti nello Stato bulgaro, con adozione poi anche per le persone giuridiche, come riportato, di soluzioni qualificatorie che prescindono dal dato dell'operatività territoriale e che tengono conto di forme di una ancor più intensa appartenenza allo Stato (il riferimento è alla disciplina costitutiva dell'ente o dell'associazione, valorizzandosi il collegamento *“originario”* con lo Stato).

In conclusione, è la stessa *ratio* espressa dalle disposizioni della Convenzione riportate che impone di assegnare al concetto di nazionalità un significato diverso a seconda dei casi (sostanziale, quale nozione espressiva di un collegamento territoriale qualificato utile a fini impositivi utile a connotare la condizione di *“residente di uno Stato contraente”*, nell'ipotesi di cui all'art. 1 cit.; formale, quale termine sostitutivo del riferimento alla cittadinanza, nell'ipotesi dell'art. 17 e nella materia antidiscriminatoria), pervenendosi, si rimarca, alle descritte conclusioni interpretative incongrue qualora si volesse assegnare alla parola un significato univoco e costante.

7. Possono quindi richiamarsi, in quanto danno conto dei termini specifici dell'indirizzo giurisprudenziale di merito che appare preferibile, le ulteriori argomentazioni svolte nella menzionata pronuncia del 28.5.2024 del Tribunale di Pistoia: *“Ebbene, a parere di questo giudice, che intende confermare l'orientamento accolto da una parte della giurisprudenza di merito sul tema (cfr. Trib. Viterbo, sez. L, 18 novembre 2022, n. 428; Trib. Verona, sez. L, 24 gennaio 2024, n. 38; Trib. Bologna, sez. L, 24 gennaio 2024; Trib. Alessandria, sez. L, 21.11.2023), simili argomenti non sono condivisibili. Da un lato, se è pur vero che l'art. 1, par. 2, lett. b), della Convenzione indica il criterio della nazionalità quale parametro per stabilire la residenza in Bulgaria ai fini del Trattato medesimo, accogliere la tesi sostenuta dall'Inps nel caso di specie condurrebbe al paradossale risultato di sottrarre a tassazione, tanto in Italia quanto in Bulgaria, la pensione percepita da un soggetto nella condizione in cui si trova l'odierno ricorrente, in assoluto contrasto con lo scopo per cui è stata siglata la Convenzione contro la doppia imposizione de qua.*



*Difatti, ai fini della normativa italiana, il ricorrente non è considerato fiscalmente residente ex art. 2 TUIR (e art. 1, par. 2, lett. a) Conv.); se si argomentasse, poi, nel senso prospettato dall'Inps, il ... non potrebbe nemmeno reputarsi fiscalmente residente in Bulgaria, non avendone la cittadinanza.*

*Dall'altro lato, nemmeno può ritenersi valida l'osservazione dell'ente convenuto in forza della quale non sarebbe configurabile alcuna distinzione tra pensioni pubbliche e private ai sensi delle disposizioni della Convenzione. Come già visto supra, invero, è proprio l'art. 16 cit. che, con la clausola di salvezza che ne inaugura il disposto, tratteggia in modo inequivocabile una differenza di regime tra le pensioni da Gestione privata e quelle derivanti da impieghi pubblici, per le quali si stabilisce un criterio di collegamento apposito che affianca alla residenza anche quello della nazionalità, stabilendo un paradigma che non si trova replicato, per contro, nell'art. 16, che menziona soltanto il requisito della residenza. Come evidenziato dalla giurisprudenza di merito, il tenore dell'art. 17, par. 2, lett. b), in rapporto di sussidiarietà rispetto al criterio generale del precedente art. 16, chiarisce "che, quando le Alte Parti hanno inteso richiedere cumulativamente i due requisiti della residenza e della cittadinanza, lo hanno previsto expressis verbis" (Trib. Verona, sez. L, 24 gennaio 2024, n. 38, cit.), di talché esigenze di interpretazione sistematica (oltreché di coerenza logica) impongono di ritenere che le due norme citate disciplinino in maniera differenziata situazioni giuridiche tra loro diverse (in questo senso, Trib. Viterbo, 428/2022 cit.; Trib. Cosenza, sez. L, 13 luglio 2023), posto che, se così non fosse, sarebbe oltremodo oscura la scelta delle Alte Parti Contraenti di disciplinare secondo il medesimo criterio, ma con due dizioni totalmente differenti, due situazioni tra loro distinte (pensione privata e pensione pubblica).*

*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)”.*

**8.** Essendosi l'appellato trasferito in Bulgaria nel 2015, egli va considerato residente ai sensi dell'art. 1 cit. nello Stato bulgaro, dovendo definirsi la *res controversa*, in considerazione della natura “privata” della pensione (in quanto non erogata in corrispettivo di servizi resi allo Stato o a Enti pubblici: v. l'art. 17), con applicazione dell'art. 16, secondo cui “*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*”, con sottoposizione del reddito da pensione alla sola imposizione bulgara.

**9.** Nota in ogni caso il Tribunale di Pistoia, nella sentenza richiamata, si nota *ad abundantiam*, che “*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 ricorrere di una incertezza inerente ad una specifica operazione concreta, chiedendo dunque all’Agenzia delle entrate di esprimersi sulla divisibilità 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”.*

**10.** L’appello non merita dunque accoglimento, occorrendo confermare la sentenza impugnata.

**11.** Le spese del grado, in ragione della sussistenza di precedenti di segno contrario, si compensano misura di un terzo, con condanna dell’appellante al pagamento del residuo, liquidato come in dispositivo.

Occorre dare atto del rigetto dell’appello ex art. 13, comma 1 – *quater*, del D.P.R. n. 115/2002 ai fini del versamento da parte dell’appellante di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per l’impugnazione.

#### **P.Q.M.**

La Corte, ogni diversa e contraria domanda, eccezione e istanza disattesa, assorbita e respinta, definitivamente decidendo,

**rigetta** l’appello e conferma l’impugnata sentenza;

**compensa** le spese di lite in misura di un terzo e **condanna** l’I.N.P.S. al pagamento del residuo, che liquida in € 2.200,00, oltre accessori di legge, con distrazione in favore della procuratrice dell’appellato;

**dà atto** del rigetto dell’appello ex art. 13, comma 1 – *quater*, del D.P.R. n. 115/2002 ai fini del versamento da parte dell’appellante di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per l’impugnazione.

Così deciso in Bologna il 23.1.2025

Il Consigliere est.  
dott. Luca Mascini

Il Presidente  
dott.ssa Marella Angelini

