



**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. 74/2024 R.g.l.;  
avverso la sentenza del Tribunale di Bologna n. 72 del 24.1.2024, non  
notificata;

avente ad oggetto: pensioni,

***promossa da:***

I.N.P.S., rappresentato e difeso dagli avv. \_\_\_\_\_

ed elettivamente domiciliato presso l'Avvocatura della sede distrettuale 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 9.1.2025,

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 “ \_\_\_\_\_ *conveniva in giudizio*



*l'INPS. Il ricorrente ha premesso di essere titolare di trattamento pensionistico INPS gestione privata quale ex artigiano e di essersi trasferito nel 2017, in via definitiva in Bulgaria, città d'origine della moglie, cittadina bulgara, con cui aveva contratto matrimonio nel 2011, come previsto dalla Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica popolare di Bulgaria del 21.9.1988. Al fine di non incorrere nelle doppie imposizioni il ricorrente aveva richiesto e ottenuto dall'INPS la defiscalizzazione della propria pensione in Italia, ritenuti dallo stesso INPS sussistenti e provati tutti i criteri previsti dalla citata Convenzione. Esponeva, poi, che dal 2017 e sino al mese di giugno 2023, aveva sempre ricevuto dall'INPS la pensione detassata in Italia. Tuttavia, con messaggio n. 1270 del 3.4.2023 l'INPS aveva disposto di procedere a detassazione solo in caso di "inequivocabile possesso della cittadinanza bulgara", non essendo più sufficiente, ad avviso dell'INPS, la sola residenza fiscale (effettiva) in Bulgaria. Esponeva, inoltre, che con lettera datata 27.5.2023, l'INPS di Bologna – Imola aveva comunicato al ricorrente che, a seguito di "revoca disposizione per evitare la doppia imposizione fiscale", intendeva applicare – un conguaglio fiscale di € 1.294,30, da trattenere sui ratei mensili per un ammontare di € 143,81 e – una trattenuta IRPEF di € 258,86 / mensile e che, pertanto, dalla consultazione del cedolino del mese di giugno 2023, ha constatato di percepire una pensione di € 905,03, anziché di € 1.307,71. Il ricorrente contestava l'illegittimità della determinazione assunta dall'INPS per violazione/falsa applicazione dell'art. 2 TUIR e dell'art. 16 della Convenzione tra Italia e Bulgaria sostenendo di aver diritto alla esclusione dalla tassazione italiana nonché al risarcimento del danno patito, commisurato, in via equitativa, in n. 13 mensilità della somma sottratta e dunque in € 15.129,66. In ordine al periculum in mora evidenziava di essere tenuto al mantenimento delle figlie in forza di pronuncia giudiziale e di sostenere i costi del canone di locazione dell'appartamento e che la somma residuante da tali oneri, ammontante ad € 530,32, non era idonea ad assicurargli una esistenza libera e dignitosa. Concludeva il ricorso formulando le seguenti domande:*

*"... 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, inerente alle pensioni in senso generale, 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 eventuali disposizioni nazionali contrastanti in generale 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;

3. Rimettere, nel caso in cui l'ill.mo giudice ritenesse di non potere applicare al caso in esame la citata Convenzione e/o Regolamento, la questione per pronuncia pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea ed alla Corte costituzionale, al fine di valutare la legittimità costituzionale della norma (o meglio innovativa interpretazione della norma), con i conseguenziali provvedimenti di sospensione delle trattenute ed atto di riliquidazione, nonché del presente giudizio.

IN VIA SUBORDINATA:

4. Accertare e dichiarare la sussistenza dei criteri di applicazione dei principi di cui all'art. 21- nonies della L. 241/1990 che impedisce alla pubblica amministrazione di annullare un proprio atto dopo il decorso dell'anno e del principio del legittimo affidamento e conseguentemente 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; IN VIA ANCORA SUBORDINATA: 5. Accertare e dichiarare l'illegittimità delle trattenute operate dall'INPS sulla pensione, in quanto in palese violazione del principio della pignorabilità, minimo vitale ed altri limiti di legge, per l'effetto ordinare all'INPS la cessazione dell'applicazione delle trattenute e conguaglio IRPEF in relazione al detto periodo ed il rimborso delle somme trattenute nelle more del presente giudizio, oltre interessi legali e rivalutazione monetaria dal dovuto al saldo effettivo”.

Il Tribunale di Bologna, nella resistenza dell'I.N.P.S., rilevava come fosse “incontestato che il ricorrente è titolare di trattamento INPS gestione privata quale ex artigiano. Inoltre, il ricorrente ha documentato la sua residenza fiscale in Bulgaria (cfr. doc. n. 10 ric.). La Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica popolare di Bulgaria, che ha la finalità di evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio ed a prevenire le evasioni fiscali, ratificata con L. n. 389/1990, all'art. 16 prevede: “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”. Il paragrafo 2 dell’art. 17 prevede: “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.” L’INPS, sulla scorta del messaggio del 3 aprile 2023, che recepisce quanto chiarito dall’Agenzia delle Entrate con risposta ad interpello n. 244 dell’8 marzo 2023, ha ricostituito la pensione in godimento al ricorrente con decorrenza dal gennaio 2023, sul presupposto che, ai fini dell’applicazione delle citate disposizioni della Convenzione citata, una persona fisica può essere considerata residente in Bulgaria solo se è in possesso della cittadinanza di tale Stato, requisito pacificamente insussistente nel caso in esame, essendo il ricorrente cittadino italiano”.*

Sulla base del richiamo alle motivazioni espresse in un caso analogo dal Tribunale di Viterbo (sentenza n. 428 del 17.11.2022<sup>1</sup>), la domanda dell’interessato era accolta, ritenendo il primo Giudice che *“il ricorrente deve essere assoggettato soltanto all’imposizione dello Stato contraente in cui risiede, cioè nella specie in Bulgaria”*.

---

<sup>1</sup> “[...] Ancorché in base alla lettera dell’art. 1, par. 2, lett. b), della Convenzione i concetti di residenza fiscale bulgara e cittadinanza bulgara parrebbero coincidere, tale interpretazione non può essere accolta in quanto condurrebbe al risultato, contrastante con la ratio della Convenzione, di ritenere che un soggetto privo della residenza fiscale in Italia ex art. 2 T.U.IR ed art. 1, par. 2, lett. a) Convenzione e privo di cittadinanza bulgara andrebbe esentato sia dalla tassazione italiana che da quella bulgara. La ricostruzione ermeneutica dell’Istituto, inoltre, risulta incoerente alla luce di un’interpretazione sistematica dell’art. 1, par. 2, lett. b), con gli artt. 16 e 17 della medesima Convenzione. In forza delle disposizioni da ultimo citate, il soggetto che percepisca una pensione c.d. privata è soggetto alla tassazione dello Stato di residenza fiscale, mentre colui che goda di una pensione c.d. pubblica per servizi resi in favore dello Stato o da una sua divisione o da un ente locale è assoggettato all’imposizione di questo Stato, a meno che non abbia la residenza e la nazionalità nell’altro Stato contraente. Ciò sta a significare che un soggetto percettore di una pensione privata da un ente italiano ma avente residenza fiscale in Bulgaria è assoggettato alla sola tassazione bulgara, mentre un soggetto percettore di una pensione pubblica dallo Stato italiano è sottoposto alla tassazione italiana, a meno che non risieda ed abbia la cittadinanza bulgara. In quest’ultimo caso sarà sottoposto alla sola imposizione bulgara. Dunque il requisito della cittadinanza/nazionalità, in aggiunta a quello della residenza, è richiesto dalla Convenzione ai fini della sottoposizione alla tassazione bulgara della sola pensione pubblica erogata dall’Italia, in deroga al principio generale dell’assoggettamento della pensione pubblica alla tassazione dello Stato erogante. Ne consegue che pretendere, come fa l’Istituto, la sussistenza di tale requisito anche per l’esenzione della pensione privata dalla tassazione italiana comporterebbe, di fatto, l’applicazione di una stessa disciplina a situazioni giuridiche diverse (pensione privata e pensione pubblica) e diversamente disciplinate dalla stessa Convenzione, in violazione degli artt. 16 e 17 [...]”.



2. L'I.N.P.S. ha proposto appello avverso la sentenza del Tribunale di Bologna, chiedendone la riforma, con rigetto delle originarie domande.

La controparte si è costituita in giudizio, resistendo all'impugnazione e rassegnando 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 l'unico articolato motivo, l'I.N.P.S. evidenzia l'erroneità della sentenza nella parte in cui il Giudice ha dichiarato il diritto del pensionato all'esclusione della normativa fiscale italiana ai fini della tassazione della pensione in godimento.

Precisamente, l'Istituto:

*a)* contesta la congruità del richiamo delle argomentazioni svolte nell'indicato precedente di merito, relativo peraltro a un caso in cui a venire in rilievo era la tassazione italiana di 'pensione pubblica' e non privata, posto che l'assunto considerato in quella pronuncia (che il pensionato di quel procedimento, residente all'estero, non fosse assoggettato ad alcuna tassazione) era meramente ipotetico (era evidente che si contestava l'avvenuta tassazione in base alla legislazione fiscale italiana della pensione erogata dall'Ente Previdenziale italiano) e non conferente con la fattispecie concreta, proponendosi inoltre un'interpretazione della norma convenzionale contrastante con lo stesso testo normativo;

*b)* esclude che possano avere pregio gli argomenti addotti dalla difesa del pensionato, non essendo vero *“che l'interpretazione adottata dall'INPS con il messaggio n.1270/2023 (doc.3), sulla base della risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n.244/2023 (doc.2), contrasta con il diritto eurounitario preminente e prevalente, con i principi fondamentali dell'ordinamento nazionale, con il sistema di tassazione internazionale (OCSE), creando contraddizione e caos all'interno della norma, contrastando con la finalità della Convenzione, ignorando totalmente le regole inderogabili d'interpretazione delle convenzioni, previste dalla Convenzione di Vienna”;*

*c)* esclude il rischio che l'applicazione della convenzione, secondo l'interpretazione datane dallo stesso Istituto, possa ingenerare il 'rischio' di una



doppia imposizione fiscale con riguardo alla pensione in godimento, posto che il diritto bulgaro “... prevede l’istituto dei ‘CREDITI DI IMPOSTA ESTERI’; laddove i crediti o le esenzioni siano previste da eventuali trattati o convenzioni in materia fiscale sottoscritte dalla Bulgaria; laddove non esistesse alcun trattato che preveda gli sgravi fiscali, quello Stato garantisce comunque il credito d’imposta sulla base di previsioni nazionali a carattere unilaterale. Il che esclude ‘in radice’ l’eventualità che il            possa pagare, per l’anno d’imposta appena trascorso, una doppia imposizione fiscale sui redditi della pensione italiana. Dunque, anche l’argomento avversario (p.11 memoria controparte) secondo cui la Convenzione Italia/Bulgaria avrebbe senso solo in ipotesi di rischio di doppia imposizione creato dalla “residenza fiscale” e non con il possesso della “cittadinanza” (che sarebbe un criterio irragionevole oltre che illegittimo e discriminatorio), appare destituito di ogni fondamento giuridico e logico, in quanto il criterio della CITTADINANZA (corrispondente a quello di nazionalità) è proprio quello opzionato dalla Convenzione”;

**d)** ritiene che debbano disattendersi “gli argomenti avversari (p.14 memoria autorizzata) secondo cui “...una interpretazione diversa da quella prospettata dal ricorrente ..... CONTRASTEREBBE CON IL DIRITTO UNIONALE e quindi sarebbe INAMMISSIBILE NEL NOSTRO ORDINAMENTO ...”, e con i punti 15 e 18 bis dei considerando del Regolamento (CE) N. 883/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio del 29 aprile 2004, relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale ... Orbene, oltre a ricordare a noi stessi che il regolamento comunitario N. 883/2004 è disciplina strettamente inerente i diritti in materia di ‘SICUREZZA SOCIALE’ ... mentre le norme di cui si contesta l’applicazione attengono al diverso profilo del ‘TRATTAMENTO FISCALE’ di tutti i redditi delle persone fisiche e giuridiche per evitare le doppie imposizioni ...”;

**e)** evidenzia l’infondatezza della reiterazione della tesi secondo cui “l’adozione di una interpretazione diversa da quella prospettata dal ricorrente, oltre ad esporre numerosi contribuenti a doppia imposizione fiscale (cosa che, come visto sopra, è circostanza totalmente inventata da controparte) ... – ‘dissuaderebbe quest’ultimi di circolare e soggiornare liberamente all’interno dell’UE (art. 21 TFUE)’ ... – limiterebbe la libera circolazione dei lavoratori all’interno dell’Unione e contrasterebbe con il principio secondo cui deve essere abolita “qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità tra i lavoratori degli Stati membri” ... – “limiterebbe notevolmente la libertà di stabilimento e prestazione dei servizi. Secondo l’art. 49 TFUE “le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate” (artt. 49 e 56 TFUE); anche qui, non è dato capire chi e dove sarebbe prevista, nella legislazione fiscale convenzionale, una restrizione



di tale libertà. – limiterebbe altresì la libera circolazione dei capitali. Secondo l'art. 63 TFUE “sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri” (art. 63 TFUE); anche per questo rilievo vale quanto detto appena sopra”;

**f)** respinge “il suggerimento avverso (v. p.19 memoria di controparte) di dare alla convenzione ITALIA/BULGARIA una interpretazione ‘evolutiva, alla luce della legge delega n.111/2023, e del D.DL.L. BILANCIO 2024”, facendo presente che “i principi e criteri direttivi contenuti in una legge delega possono trovare attuazione solo dal momento in cui essi sono recepiti nel provvedimento legislativo emanato dal governo in attuazione di quella delega; poiché non risulta che tale provvedimento sia stato ad oggi adottato, rimane l’inconsistenza totale dell’argomento avverso a giustificare l’accoglimento della sua pretesa”;

**g)** segnala la pretestuosità dell’argomento avverso secondo cui l’I.N.P.S. “avrebbe violato il principio del legittimo affidamento perché per 35 anni (cioè a dire dal 1988, quindi per parte appellata ancor prima che la convenzione ITALIA/BULGARIA venisse ratificata dalla L.n.389/1990) l’INPS avrebbe sostenuto la detassazione ai residenti fiscalmente in Bulgaria; ribadiamo che l’INPS, quale sostituto d’imposta, si è semplicemente attenuto alle indicazioni operative emanate dall’AGENZIA DELLE ENTRATE in materia sicché, piuttosto che dolersi (per il fatto che “...se avesse saputo, avrebbe potuto benissimo richiedere ed ottenere la cittadinanza bulgara...”, con ciò ammettendo che il suo unico interesse a risiedere in Bulgaria non è stato tanto quello della condivisione della/e partecipazione alla ‘nazionalità bulgara’, ma il semplice interesse meramente materiale del pagare meno tasse di quelle che pagano gli italiani), il NERI dovrebbe semplicemente rallegrarsi per il fatto che dal 2016 (data di decorrenza della sua pensione) fino a tutto il 2022 abbia beneficiato di un regime fiscale di assoluto favore rispetto a tutti gli altri cittadini italiani”;

**h)** fa presente, circa l’applicazione al caso di specie del disposto dell’art. 21-nonies della l. n. 241/1990, che la ricostituzione della pensione “non è un ‘ATTO/PROVVEDIMENTO AMMINISTRATIVO’ ‘strictu sensu’, bensì un mero ‘atto di certazione di un diritto previdenziale’ dell’interessato, sicché in qualsiasi momento l’Istituto può adottare una decisione di rettifica della prestazione erogata per conformarla al dettato normativo”;

**i)** quanto alla invocata illegittimità delle trattenute applicate a titolo di conguaglio, richiama quanto già esposto nella memoria di costituzione in primo grado, e cioè “che era del tutto errato e fuorviante l’assunto avverso secondo cui le trattenute operate dall’INPS ai sensi dell’art.23 del D.P.R. n.600/1973 ... sarebbero state illegittime in quanto contrastanti con l’art.1, co.262^, L.662/1996, dal momento che quella disposizione riguardava esclusivamente i pensionati



considerati nel precedente co.260 del medesimo articolo, e cioè a dire “... soggetti che hanno percepito indebitamente prestazioni pensionistiche o quote di prestazioni pensionistiche o trattamenti di famiglia nonché rendite, anche se liquidate in capitale, a carico degli enti pubblici di previdenza obbligatoria, per periodi anteriori al 1° gennaio 1996, .....”; nel caso di specie, non solo l’indebitato fiscale non è antecedente all’1.1.1996, ma evidentemente non è nemmeno riferibile a prestazioni pensionistiche o quote di prestazioni pensionistiche o trattamenti di famiglia nonché rendite, trattandosi semplicemente di ‘ritenute erariali’ (cioè quote di imposte) da applicarsi su redditi pensionistici per l’anno corrente. Per la stessa ragione era da respingere anche il riferimento alla normativa introdotta dalla L.142/2022, secondo cui gli ‘indebiti pensionistici’ sono recuperabili solo nella misura del quinto per la parte eccedente il limite di impignorabilità delle pensioni di €1.000,00, per cui priva di pregio è la richiesta di far ridurre le ritenute erariali mensili ad €27,51”.

#### 4. 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, in atti, 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 ... — 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".*

5. 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 a 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 pertinente in relazione alla fisionomia del rapporto contributivo, posto che l'I.N.P.S. effettua, quale sostituto, la ritenuta alla fonte dell'imposta cui sono soggetti i redditi da pensione.



Con riferimento all'oggetto del procedimento, viene poi 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 e quindi nell'ambito dell'enunciazione dei limiti soggettivi di applicabilità della Convenzione stessa alle persone fisiche, 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.

**5.1.** La possibilità di intendere in questi termini l'espressione *"residente di uno Stato contraente"*, 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.

**5.2.** 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 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, assoggettate a imposizione in Bulgaria). Si tratta di criteri che appaiono legati 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 la scelta di privilegiare, al fine di qualificare la persona fisica come residente nello Stato bulgaro, il dato meramente formale del possesso formale della cittadinanza.

**5.3.** 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 base dell’assunzione del concetto di nazionalità nell’accezione formale, sovrapponibile a quello di cittadinanza, appunto – condurrebbe infatti a risolvere il conflitto, 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 del relativa funzione (occorrendo rammentare che tra i criteri di interpretazione delle disposizioni del 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).

**5.4.** L’interpretazione sostenuta dall’I.N.P.S., porterebbe a concludere, nell’economia dell’art. 1 cit., che le parti contraenti hanno concordato di assegnare rilevanza al criterio del collegamento territoriale in sede di individuazione dei limiti soggettivi di applicabilità della Convenzione in relazione alle persone fisiche residenti dello Stato italiano e in sede di risoluzione delle situazioni di “doppia residenza” con riferimento alle persone fisiche e giuridiche, con adozione 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, il che, anche per le evidenti discrasie che a tale lettura seguirebbero, non appare esprimere alcuna *ratio* comprensibile e convincente.

**5.5.** 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 quale 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.

**5.6.** 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 allora 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 qualificato 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 dell'elemento 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.

**5.7.** 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 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. In questo settore può quindi farsi 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 di soluzioni qualificatorie che prescindono dal dato del collegamento territoriale e che tengono conto di forme di una ancor più intensa (e, appunto, formale) appartenenza allo Stato (il riferimento è alla disciplina costitutiva dell’ente o dell’associazione, valorizzandosi il collegamento “originario” con l’ordinamento dello Stato).

**5.8.** In conclusione, è la stessa *ratio* espressa dalle disposizioni 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.

**6.** 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)”.

7. Essendosi l'appellato trasferito in Bulgaria nel 2017, 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.





**8.** Nota in ogni caso il Tribunale di Pistoia, nella sentenza richiamata, 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 rappresenta al fisco il ricorrere 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”.*

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

**10.** 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,

**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 9.1.2025

Il Consigliere est.  
*dott. Luca Mascini*

Il Presidente  
*dott.ssa Marella Angelini*

