

N. R.G. 820/2023



TRIBUNALE ORDINARIO di PISTOIA

SEZIONE LAVORO

VERBALE DELLA CAUSA n. r.g. 820/2023

tra

PAOLO CAVICCHI

PARTE RICORRENTE

e

I.N.P.S. PISTOIA

PARTE RESISTENTE

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

Per _____, l'avv. _____;

Per I.N.P.S. PISTOIA, l'avv. _____.

L'avv. _____, riportandosi ai propri scritti difensivi e alle deduzioni dell'udienza del 6.2.2024, evidenzia come la pronuncia menzionata alla scorsa udienza da parte resistente (Cass. 3466/2021) sia inconferente rispetto alla questione dell'estensione della giurisdizione del GT anche oltre gli atti di cui all'art. 19, perché in realtà essa concerne proprio un atto emesso dall'Agenzia delle Entrate (avviso bonario) e quindi un atto tributario, ancorché non indicato nell'art 19 dlgs. 546/1992. Esibisce, in proposito, tre pronunce di merito (Trib. Lodi 342/2023; Trib. Alessandria ord. 21.11.2023; Trib. Verona 38/2024) che si rifanno all'indirizzo di cui alle SU 14309/2013 nonché SU 16883/2017, che hanno affermato che l'eccezione di difetto di giurisdizione in controversie tra sostituto d'imposta e sostituto è infondata, sussistendo la giurisdizione del GO; né c'è litisconsorzio necessario con Agenzia delle entrate (trib Verona del 2024). La giurisdizione GO è stata confermata anche da un'ordinanza cautelare trib Alessandria (che cita Cass SU 26820/2009). In merito alla questione della residenza del ricorrente, evidenzia che _____ da settembre 2023 è residente in Romania (come da documentazione in atti): dunque sono illegittime le trattenute che, ancora nel 2024, l'Inps continua ad effettuare nei confronti del ricorrente, il quale risulta così trattato ancora come se fosse residente di un Paese (Bulgaria) che l'ente previdenziale considera escluso dalla detassazione. Chiede pertanto che la domanda sia estesa anche al periodo successivo a quello di cui alla domanda originaria, in quanto da settembre 2023, ovvero in subordine dal gennaio 2024, non potrebbe essere effettuata alcuna trattenuta in capo al _____ perché residente di uno Stato per cui si applica una diversa convenzione bilaterale per cui è riconosciuto il diritto alla detassazione. Nel merito, rileva che la sent. 38/2024 del Trib. Verona afferma che le Convenzioni Internazionali, oltre ad avere prevalenza sulla normativa nazionale, vanno interpretate in buona fede tenendo conto del contesto e dello scopo del trattato così come previsto dall'art. 31 Conv. Vienna sul diritto dei Trattati, ratificato sia da Italia sia da Bulgaria e applicabile al caso di specie. Alla luce di ciò, si riporta integralmente al ricorso.

L'avv. _____, riportandosi alla memoria, segnala in primis che le sentenze citate da controparte sono tutte oggetto di impugnazione, richiamando per contro le pronunce, già citate in memoria, che hanno dichiarato il difetto di giurisdizione. Esibisce la sentenza CdA Milano di n. 155/2024 che decide nel merito e richiama una sentenza della Cass., sez. Trib., 20.7.2023, 21696, sul regolamento bulgaro. Sulla questione della Romania, eccepisce che quella proposta da parte ricorrente costituisca domanda nuova, ma in subordine se la domanda fosse autorizzata e accolta, chiede la compensazione del giudizio. Il giudice autorizza le parti al deposito telematico delle pronunce menzionate nel corso della discussione.

Il Giudice

Si ritira in Camera di consiglio.

Il Giudice

dott.ssa Giulia Pecchioli

Il Giudice

Terminata la Camera di consiglio, assenti le parti, alle ore 15.26 emette sentenza dando lettura del dispositivo e della contestuale motivazione.

Il Giudice

dott.ssa Giulia Pecchioli



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

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

SENTENZA

nella causa civile di I Grado iscritta al n. r.g. **820/2023** promossa da:

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

Parte ricorrente

contro

I.N.P.S. PISTOIA (C.F.: 02121151001), con il patrocinio dell'avv. _____
elettivamente domiciliato come in atti presso il difensore

Parte resistente

Concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione

Con ricorso depositato ai sensi dell'art. 442 c.p.c., _____ ha convenuto in giudizio l'Inps formulando le seguenti conclusioni:

“in via cautelare, concedere la tutela ex art. 700, c.p.c. e, per l'effetto, ordinare all'INPS di Pistoia ad interrompere, immediatamente, l'applicazione della trattenuta Irpef sull'emolumento pensionistico ed interrompere, immediatamente, l'applicazione della ritenuta relativa al conguaglio Irpef a debito da ricostituzione;

nel merito, in caso di accoglimento della domanda cautelare sopra riportata, accertare il diritto del sig. _____ a vedersi tassata la pensione esclusivamente nello Stato di residenza, ordinare all'INPS di Pistoia di interrompere l'applicazione della trattenuta Irpef sull'emolumento pensionistico ed altresì interrompere l'applicazione della ritenuta relativa al conguaglio Irpef a debito da ricostituzione e, per l'effetto condannare l'INPS alla restituzione della somma complessiva di € 11.966,32, oltre interessi, relativa al Conguaglio Irpef da ricostituzione per i mesi da giugno a ottobre 2023 compresi (per € 4.244,67) e relativa alla Trattenuta Irpef per i mesi da giugno a ottobre 2023 compresi (per € 7.721,65), ovvero della maggiore o minore somma indebitamente percepita dalla data della domanda giudiziale;

nel merito, in caso di mancato accoglimento della domanda cautelare sopra riportata, accertare il diritto del sig. _____ a vedersi tassata la pensione esclusivamente nello Stato di residenza, ordinare all'INPS di Pistoia di interrompere l'applicazione della trattenuta Irpef sull'emolumento pensionistico ed altresì interrompere l'applicazione della ritenuta relativa al conguaglio Irpef a debito da ricostituzione e, per l'effetto, condannare l'INPS alla restituzione della somma indebitamente percepita dalla data della domanda giudiziale.

In ogni caso, con vittoria di spese e compensi”.

In particolare, il ricorrente ha dedotto di essere iscritto all'AIRE dal 24.8.2017, essendo stato residente in Bulgaria dall'agosto 2017 al settembre 2023 ed avendo ivi mantenuto la residenza fiscale sino al trasferimento in Romania il 5.9.2023 (nuova residenza fiscale del ricorrente); di essere titolare della pensione n. 082-630006100012, Cat. VDAI, con decorrenza 1° aprile 2004 (Gestione privata); di non aver subito tassazione a fini Irpef in Italia sino al mese di aprile 2023, in quanto residente fiscalmente all'estero, essendo dunque soggetto alla sola tassazione in Bulgaria ove risiedeva. Ha poi riferito che, a seguito della adozione da parte della Direzione centrale Inps del Messaggio n. 1270 del 3 aprile 2023, con cui sono stati dettati nuovi criteri per la tassazione delle pensioni corrisposti a cittadini italiani residenti in Bulgaria secondo indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con risposta ad interpello n. 244/2023, l'Inps, in assenza di avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate aveva applicato, sulla pensione liquidata al ricorrente dal giugno 2023, la ritenuta a titolo d'imposta (in specie, una "trattenuta Irpef" ed un "conguaglio Irpef a debito da ricostituzione" su tutti i ratei di pensione liquidati a da giugno ad ottobre 2023, quest'ultima nonostante da settembre 2023 il ricorrente risiedesse fiscalmente in Romania). Parte ricorrente ha dunque contestato la legittimità dell'operato dell'ente previdenziale in quanto:

- In base alla normativa applicabile, il ricorrente avrebbe dovuto essere assoggettato solo all'imposizione fiscale dello Stato in cui risulta residente, *i.e.* la Bulgaria;
- L'Inps sarebbe del tutto sfornito di potere per incidere sul rapporto giuridico d'imposta, a fronte dell'assenza di contestazione di maggior reddito da parte dell'Agenzia delle Entrate;
- Vi sarebbe violazione del principio di legalità e di riserva di legge in materia tributaria.

Costitutosi tempestivamente, l'Istituto convenuto ha preliminarmente eccepito il difetto di giurisdizione del giudice ordinario ed il difetto di legittimazione passiva dell'Inps, chiedendo in ogni caso di chiamare in causa l'Agenzia delle Entrate; nel merito, ha chiesto il rigetto del ricorso.

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

Sulle eccezioni pregiudiziali proposte dall'Inps

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

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

L'eccezione va disattesa.

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

Sul punto, posto che le liti tributarie devolute alla giurisdizione del giudice tributario sono soltanto quelle che sorgono come reazione ad un'iniziativa dell'ente impositore e che hanno, quali caratteri indefettibili, quello di avere come parte necessaria l'ente impositore, che interviene in giudizio quale resistente alla pretesa fatta valere dal contribuente, il quale ricorra avverso un atto ovvero un diniego espresso o tacito di rimborso dell'Amministrazione finanziaria, giova rammentare l'univocità dell'indirizzo esegetico secondo il quale *“nelle controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, la materia del contendere non è costituita dalla sussistenza e/o dal contenuto dell'obbligo di effettuare la ritenuta (an e quantum), che sono questioni che attengono al rapporto tributario tra sostituto ed erario (e che certamente rientrano nella competenza del giudice tributario). Le questioni relative all'indebito pagamento dei tributi (rectius: versamento della ritenuta) o all'omesso pagamento, seguono la regola generale della devoluzione al giudice tributario attraverso l'impugnazione dell'atto (espresso o presunto) che segue la richiesta del rimborso o dell'atto impositivo con il quale viene fatta valere la pretesa tributaria rimasta insoddisfatta. Ciò che è oggetto di lite nel rapporto tra sostituto e sostituito, è il legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa, che il sostituto esercita nei confronti del sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, quindi di competenza del giudice ordinario. Il fatto che il diritto alla rivalsa sia previsto da una norma tributaria non trasforma il rapporto tra soggetti privati in un rapporto tributario, di tipo pubblicistico, che implica invece l'esercizio del potere impositivo nell'ambito di un rapporto sussumibile allo schema potestà-soggezione. Se manca un soggetto investito di potestas impositiva manca anche il rapporto tributario, così come se manca un provvedimento che sia espressione di tale potere non si configura la speciale lite tributaria che, per definizione, nasce dal contrasto rispetto ad una concreta ed autoritativa pretesa impositiva. Le controversie tra sostituto e sostituito, invece, nascono o dal fatto che il sostituito contesta il diritto di rivalsa esercitato dal sostituto - per mancanza del presupposto di fatto (omesso versamento diretto*

della ritenuta) o per mancanza del presupposto giuridico (il sostituto non doveva versare la ritenuta) - ovvero dal fatto che il fisco pretenda, dal sostituto o dal sostituito, mediante notifica di un atto impositivo, un maggior versamento rispetto a quella effettuato ed il destinatario di tale pretesa intenda rivalersi sull'altro soggetto. In tutti questi casi, la lite nasce perchè le parti private, nei loro rapporti diretti (privati), ritengono che siano state erroneamente interpretate e/o applicate le norme che regolano quei rapporti, e non rileva che successivamente il fisco eserciti una azione ex autoritate, in relazione alla quale le parti possono difendersi direttamente (nei confronti dell'ente impositore) dinanzi al giudice speciale tributario. I rapporti tra le due giurisdizioni, civile e tributaria, in caso di contemporanea pendenza dei due processi, vanno disciplinati, ricorrendone i presupposti, in base all'art. 295 c.p.c.". Dunque, "in tutti i casi [di contesa tra sostituto e sostituito; n.d.r.] i rapporti tributari, intesi in senso proprio come rapporti di tipo pubblicistico con il fisco (obbligo di effettuare la ritenuta che grava sul sostituto ed obbligo di pagare i tributi che grava sul contribuente sostituito) restano fuori dell'oggetto diretto della controversia, che rientra quindi nella giurisdizione del giudice ordinario, come qualsiasi causa avente ad oggetto l'adempimento di obbligazioni tra privati (con l'unica "particolarità" che la legittimità dell'an e del quantum del petitum va valutata in relazione alla corretta interpretazione ed applicazione di una norma giuridica di contenuto fiscale, i cui effetti comunque rimangono in ambito interprivatistico e non incidono sulle entrate dell'amministrazione finanziaria, la quale può tutelare la integrità del gettito fiscale esercitando il propri poteri impositivi direttamente nei confronti dei soggetti inadempienti). L'interesse che muove l'azione del creditore (sostituito-inciso o sostituto che agisce in rivalsa), nelle controversie sostituto- sostituito, ha ad oggetto un interesse di tipo privato connesso al legittimo esercizio del diritto di rivalsa (contrastato dal sostituito e invocato dal sostituto), in relazione all'adempimento di una obbligazione pecuniaria. Ritiene, dunque, il Collegio che soltanto le controversie che abbiano ad oggetto direttamente i rapporti tributari (caratterizzati, per definizione, dalla presenza di un soggetto dotato di potestà impositiva in senso lato e dall'esercizio di tale potere attraverso l'emissione di un atto di imposizione) rientrano nella competenza del giudice speciale, come si evince chiaramente dal sistema delle disposizioni legislative che definiscono i limiti della giurisdizione del giudice tributario, non soltanto in base all'oggetto (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, in forza del quale la controversia deve avere appunto natura tributaria), ma anche in base:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sussiste pertanto la giurisdizione del giudice ordinario.

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

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

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

Sul merito

Nel merito il ricorso merita integrale accoglimento per le ragioni di seguito illustrate.

Non è controverso tra le parti che il [redacted] sia titolare della pensione cat. VIDAI n. 082-630006100012, che il medesimo sia iscritto all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero dal 24 agosto 2017 e che lo stesso risiedesse, da allora (e sino al settembre 2023, allorché si è trasferito in Romania, dove ha stabilito la propria nuova residenza; cfr. doc. 2 ricorso), in Bulgaria (circoscrizione consolare di Sofia, indirizzo [redacted] cfr. doc. 1 ricorso). È altresì pacifico che il ricorrente non possedesse alcuno degli alternativi requisiti per essere considerato residente fiscalmente in Italia.

La controversia sorge in ragione del fatto che, se, prima dell'aprile 2023, il ricorrente aveva beneficiato della sola imposizione fiscale bulgara sulla pensione percepita, in quanto soggetto fiscalmente residente all'estero, in forza della Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni tra Italia e Bulgaria (rat. con legge n. 389/1990), a decorrere dal successivo mese di giugno 2023 si era visto per contro applicare da parte dell'Inps la ritenuta a titolo d'imposta a fini Irpef, sia quale trattenuta sulla mensilità erogatagli sia a titolo di conguaglio a debito da ricostituzione (cfr. doc. da 6 a 10 ricorso). L'Inps ha motivato simile trattamento sulla scorta del Messaggio n. 1270/2023, adottato

dalla Direzione Centrale a seguito della già richiamata risposta ad interpello n. 244/2023 dell’Agenzia delle Entrate, secondo cui il comb. disp. degli art. 1, par. 2, e 16 della Convenzione sulla doppia imposizione tra Italia e Bulgaria richiederebbe, per evitare la doppia imposizione del trattamento pensionistico e fruire della sola tassazione bulgara, la residenza in Bulgaria da intendersi quale possesso della cittadinanza bulgara. Dunque, in ragione di simile esegesi – per la prima volta sponsorizzata dall’Amministrazione finanziaria italiana con il menzionato interpello – l’ente odierno convenuto ha stabilito che, mancando in capo al _____, la cittadinanza bulgara, egli fosse da assoggettare anche al prelievo fiscale a fini Irpef in Italia, quantomeno per l’anno 2023 (rimettendo invece al fisco l’accertamento della debenza dell’imposta sul reddito per gli anni antecedenti).

Per dirimere la questione sottoposta a questo giudice – ovverosia la legittimità del provvedimento Inps del 5.5.2023 di riliquidazione della pensione di cui il ricorrente è titolare, e dunque l’accertamento della sussistenza o meno del diritto di quest’ultimo di ripetere le somme trattenute dall’Inps a titolo di conguagli e di ritenute fiscali sui ratei mensili in seguito alla “*revoca disposizioni per evitare la doppia imposizione fiscale*” (cfr. doc. 12 ricorso) – pare opportuno premettere quanto segue.

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

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

Per quanto concerne i soggetti fiscalmente residenti, il successivo art. 3 stabilisce il principio della c.d. *worldwide taxation*, per il quale sono tassati in Italia “*tutti i redditi posseduti al netto degli oneri*

deducibili indicati nell'articolo 10", mentre, per i soggetti non residenti, la regola è quella della tassazione in Italia dei soli redditi prodotti nel territorio dello Stato (ai sensi dell'art. 23 TUIR).

Per quanto qui rileva, sono da ricomprendersi nel concetto di "reddito di lavoro dipendente" rilevante a fini Irpef anche "*le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati*" (anche qualora percepiti a prescindere dallo svolgimento di attività di lavoro dipendente, e dunque, per esempio, derivanti dall'esercizio di attività di lavoro autonomo, o in caso di pensione di reversibilità *etc*), ai sensi dell'art. 49, comma 2, lett. *a*), TUIR.

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

In materia, sul modello di convenzione internazionale OCSE, l'Italia ha concluso con la Bulgaria una Convenzione internazionale, ratificata nel nostro Paese con legge n. 389/1990, che ha inteso regolamentare, nel senso di escludere e/o mitigare, i casi di doppia imposizione fiscale (con prevalenza rispetto alle norme interne). In specie, l'art. 1 del Trattato, nel delimitare il proprio ambito soggettivo di applicabilità ("*La presente Convenzione si applica alle persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti*"), prevede, al secondo comma, che l'espressione *residente di uno Stato contraente* designi "*a) per quanto riguarda la Repubblica italiana, qualsiasi persona che, in virtù della legislazione italiana, è assoggettata ad imposta in Italia a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga.*

b) per quanto riguarda la Repubblica popolare di Bulgaria, qualsiasi persona fisica che possiede la nazionalità bulgara nonché qualsiasi persona giuridica che ha la propria sede in Bulgaria o che è ivi registrata".

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

Nell'elencare tutte le possibili voci che possono costituire (parte del)la base imponibile del tributo oggetto di specifica considerazione, e nel chiarire, per ciascuna di esse, quale sia il criterio di collegamento da valutarsi per stabilire in quale degli Stati contraenti essa sia imponibile, la Convenzione all'art. 16 si occupa delle "*pensioni*". A mente di tale disposizione, "*Fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'articolo 17, le pensioni e le altre remunerazioni analoghe, pagate ad*

un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in questo Stato”.

L'incipit della ridetta norma contiene una clausola di salvezza a favore di quanto stabilito dall'art. 17, comma 2, il quale sancisce una duplice regola inerente specificamente alle pensioni corrisposte dallo Stato (o una sua suddivisione politica o amministrativa o un ente locale) a titolo di servizi resi a suo favore. In particolare, si prevede che *“a) Le pensioni corrisposte da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale, sia direttamente sia mediante prelevamento da fondi da essi costituiti, ad una persona fisica a titolo di servizi resi a detto Stato o a detta suddivisione o ente locale, sono imponibili soltanto in questo Stato.*

b) Tuttavia, tali pensioni sono imponibili soltanto nell'altro Stato contraente qualora il beneficiario sia un residente di detto Stato e ne abbia la nazionalità”.

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

Tuttavia, con un *revirement* rispetto al passato, con il già rammentato Messaggio n. 1270/2023 della Direzione centrale, l'Inps ha inteso recepire l'indicazione ricavabile dalla risposta ad interpello n. 244/2023 fornita dall'Agenzia delle Entrate che ha affermato che *“dall'esame delle disposizioni contenute nella Convenzione Italia-Bulgaria, si evidenzia, che, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, tale Trattato internazionale si applica alle persone che sono residenti di uno o entrambi gli Stati contraenti. Il paragrafo 2 dello stesso articolo prevede poi che l'espressione “residente di uno Stato contraente” designa, per quanto riguarda l'Italia, qualsiasi persona fisica che, in virtù della legislazione italiana, è assoggettata ad imposta nel nostro Paese a motivo del suo domicilio e della sua residenza e, per quel che concerne la Bulgaria, qualsiasi persona fisica che possiede la nazionalità bulgara. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni convenzionali, una persona fisica può essere, dunque, considerata residente in Bulgaria solo se risulta in possesso della cittadinanza di tale Stato”.* Pertanto, con il suddetto Messaggio, l'Inps ha ritenuto legittimo procedere alla detassazione delle pensioni solo con riferimento a quei beneficiari che alleghino la certificazione del possesso della cittadinanza bulgara, in mancanza della quale coloro che siano iscritti all'AIRE e residenti in Bulgaria subiranno la tassazione in Italia del trattamento pensionistico spettante, con revoca delle precedenti disposizioni più favorevoli.

Aderendo a simile presa di posizione, l'ente previdenziale convenuto, nella memoria difensiva, ha sostenuto che l'espressione "*residente di uno Stato contraente*", nell'ambito della Convenzione *de qua*, designa, quanto alla Bulgaria, le persone fisiche che possiedano la 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*".

Ebbene, a parere di questo giudice, che intende confermare l'orientamento accolto da una parte della giurisprudenza di merito sul tema (cfr., *inter alia*, 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 sponsorizzata 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 può essere 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 Cavicchi 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), 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 (*i.e.* pensioni private e pensioni pubbliche).

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 tanto l'Italia quanto la Bulgaria), il cui primo paragrafo sancisce che *“Un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo”*, norma da leggersi unitamente all'ultimo paragrafo del medesimo articolo, in forza del quale *“si ritiene che un termine o una espressione abbiano un significato particolare se verrà accertato che tale era l'intenzione delle parti”*.

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

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

Ad ogni buon conto, risulta dirimente, nel caso di specie, osservare che il provvedimento con il quale l'ente previdenziale convenuto ha operato nei confronti dell'odierno ricorrente la revoca della detassazione sino a quel momento applicatagli, con la conseguente ritenuta sui ratei di pensione erogati

da giugno 2023 (e ancora attualmente, come rappresentato dal ricorrente nel corso dell'odierna udienza) 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 ricorrente di una incertezza inerente ad una specifica operazione concreta, chiedendo dunque all'Agenzia delle entrate di esprimersi sulla condivisibilità o meno della soluzione prospettata nell'istanza. La risposta dell'amministrazione finanziaria produce un effetto preclusivo per la stessa in relazione alla successiva azione di accertamento nei confronti del singolo contribuente istante. Nessun effetto *erga omnes* ne può, per contro, derivare (nemmeno in quelle ipotesi di cui all'art. 11, comma 5, ult. per., St. contr., nelle quali si prevede l'estensione degli effetti dell'interpello ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, trattandosi di ipotesi di interpello idoneo, sì, all'astrattezza ma non anche alla generalità), a differenza di ciò che avverrebbe, ad esempio, se l'Agenzia adottasse una circolare, atto generale di indirizzo e di interpretazione normativa, che si rivolge non tanto e non solo agli uffici stessi del fisco, quanto piuttosto alla generalità dei contribuenti.

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

In considerazione di tutto quanto precede, il ricorso deve essere accolto, accertando il diritto del ricorrente alla detassazione in Italia della pensione cat. VIDAI n. 082-630006100012 con applicazione della sola tassazione nello Stato di residenza (Bulgaria) e condannando dunque l'Inps a cessare l'applicazione della trattenuta a fini Irpef sui ratei mensili di pensione erogati a favore del _____, nonché della ritenuta a conguaglio Irpef per debito da ricostituzione, e a restituire al ricorrente la somma indebitamente trattenuta a tali titoli, oltre interessi al tasso legale dalle singole trattenute al saldo.

Vale la pena chiarire che, a fronte della richiesta di parte ricorrente – cui l'Inps si è opposto – di estendere la domanda anche ai ratei successivi al settembre 2023, in ragione della nuova residenza fiscale del _____ in Romania, a parere di questo giudice tale domanda non può considerarsi nuova (il che la renderebbe astrattamente inammissibile). Difatti, il ricorrente, già a monte, nel rassegnare le proprie conclusioni nell'atto introduttivo, aveva chiesto genericamente, per il caso di rigetto

dell'istanza cautelare (com'è avvenuto a conclusione del proced. R.G. n. 820-1/2023, definito con ordinanza n. 2819/2023 del 29.11.2023), l'accertamento del proprio diritto alla sola tassazione della propria pensione nello Stato di residenza (*i.e.* la Bulgaria), con condanna inibitoria nei confronti dell'Inps quanto all'applicazione delle trattenute Irpef sul beneficio pensionistico di cui il _____ è titolare e all'applicazione della ritenuta a conguaglio Irpef a debito da ricostituzione, con conseguente condanna dell'istituto alla restituzione di quanto indebitamente trattenuto. Dunque, deve ritenersi che la richiesta formulata all'odierna udienza, in relazione alle trattenute sui ratei di pensione erogati dal settembre 2023 in avanti, fosse già compresa nella domanda originariamente proposta.

Si consideri, peraltro, che – a prescindere dalle ragioni dedotte a supporto della richiesta formulata all'odierna udienza (il ricorrente ha difatti dedotto, come già rappresentato in ricorso, si essere attualmente sarebbe residente fiscalmente in Romania, avendo dunque diritto a della disciplina contro le doppie imposizioni in vigore tra Italia e tale Stato, dal settembre 2023 o, quantomeno, dall'anno d'imposta 2024) – le ragioni di accoglimento del ricorso risultano idonee di per sé a giustificare la conclusione che tutte le ritenute effettuate dall'Istituto resistente sulla pensione del _____, sulla scorta del provvedimento di revoca delle disposizioni di favore sul divieto di doppia imposizione nei confronti dei residenti in Bulgaria, qui accertato come illegittimo, siano somme indebitamente trattenute, e che la condotta dell'Istituto fondata su tale provvedimento debba dunque cessare.

Sulle spese di lite

Tenuto conto della novità della questione e della ancora non consolidata esegesi applicativa della giurisprudenza di merito sul punto, sussistono gravi ed eccezionali ragioni per compensare integralmente tra le parti le spese di lite, anche con riferimento al giudizio cautelare in corso di causa.

P.Q.M.

Il Tribunale di Pistoia, sezione Lavoro, definitivamente pronunciando, ogni ulteriore eccezione ed istanza disattesa o assorbita

1) Accerta e dichiara l'illegittimità del provvedimento del 5.5.2023 di riliquidazione della pensione cat. VIDAI n. 082-630006100012 e di revoca della detassazione della stessa, accertando il diritto di _____, per l'anno 2023, alla detassazione in Italia della pensione cat. VIDAI n. 082-630006100012 con applicazione della sola tassazione nello Stato di residenza (Bulgaria), e, per l'effetto, condanna Inps a cessare l'applicazione della trattenuta a fini Irpef sui ratei mensili di pensione erogati a favore del _____, nonché della ritenuta a conguaglio Irpef per debito da ricostituzione, e a restituire al ricorrente tutte le somme a tale titolo indebitamente trattenute, oltre interessi al tasso legale dalle singole trattenute al saldo;

2) Compensa integralmente tra le parti le spese di lite, sia con riferimento alla fase cautelare sia con riferimento alla presente fase di merito.

Sentenza pronunciata ai sensi dell'art. 429 c.p.c., mediante lettura in udienza ed allegazione al verbale.

Pistoia, 28 maggio 2024

Il Giudice

dott.ssa Giulia Pecchioli

Ai sensi dell'art. 52 d.lgs. 196/2003, in caso di diffusione, omettere le generalità e gli altri dati identificativi delle persone.