



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
IL TRIBUNALE ORDINARIO DI VITERBO

In Funzione di Giudice del Lavoro  
In persona della Dr.ssa Michela Mignucci,  
ha pronunciato la seguente

SENTENZA

(Emessa ai sensi dell'art. 132 c.p.c. come modificato dall'art. 45 co. 17 della L. 69/09)

Nella causa iscritta al n. 591 del R.G. contenzioso Lavoro e Previdenza per l'anno 2020  
vertente

TRA

elettivamente domiciliato in Viterbo, viale Trento, presso l'Avv. Stefania Buco,  
rappresentato e difeso dall'Avv. Luca Di Paolo in virtù di delega allegata al ricorso intro-  
duttivo telematico.

RICORRENTE

E

ISTITUTO NAZIONALE DELLA PREVIDENZA SOCIALE,  
in persona del presidente p.t., con sede in Roma, via Ciro il Grande, 21, elettivamente  
domiciliato in Viterbo, via Monte Bianco, 14, presso lo studio dell'Avv. Lorenzo Lepri,  
rappresentato e difeso dell'Avv. Salvatore Carolla in virtù di procura generale alle liti del  
21.7.2015 per atto notaio P. Castellini di Roma, Rep. 80974 e Racc. n. 21569.

RESISTENTE

OGGETTO: detassazione pensione di vecchiaia residente all'estero.

CONCLUSIONI: i procuratori delle parti hanno concluso come in atti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con ricorso depositato in data 5.5.2020, l'attore ha adito questo Tribunale in funzione  
di Giudice del Lavoro formulando le seguenti conclusioni: "...accertare e dichiarare il diritto  
del sig. [nome], nato a Roma il [data] agosto, alla detassazione della pensione erogata dall'Inps  
in forza della Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica popolare di Bulgaria convertita nel-  
la legge 29 novembre 1990, n. 389, vigente dal 22 dicembre 1990 e per l'effetto annullare e/o disappli-  
care il provvedimento con cui l'Inps ha negato il diritto alla de-tassazione, con ogni conseguenziale pronun-  
cia in merito al diritto alla restituzione delle somme illegittimamente trattenute dall'1/01/2019 sino alla  
data di effettivo soddisfo maggior-rate degli interessi e della rivalutazione monetaria come per legge. Con vit-  
toria delle spese di lite".

Il ricorrente, titolare di pensione e *Persona Fisica Dipendente da aziende*, esprimeva, esponeva di aver trasferito la propria residenza dal *Paese* alla Bulgaria a partire dal 26.11.2018; che l'Inps, appreso d'ufficio del trasferimento, disponeva il ricalcolo della pensione, precedentemente detassata in conformità al disposto della Convenzione tra Italia e *Paese* in materia di doppie imposizioni, applicando il regime impositivo italiano dall'1.1.2019; che, con comunicazione dell'11.9.2019, l'Istituto rendeva nota la riliquidazione della pensione, disponendo al contempo il recupero di € *1.243,00* a titolo di conguaglio per ritenute Irpef; che, chiesto dal ricorrente il riconoscimento della detassazione in forza della Convenzione tra Italia e Bulgaria tesa ad evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio, l'Inps rigettava la domanda con provvedimento del 31.10.2019 per carenza da parte del ricorrente della cittadinanza bulgara; che il provvedimento veniva impugnato con ricorso amministrativo, rimasto privo di riscontro.

In diritto deduceva l'illegittimità del provvedimento di diniego della detassazione in presenza di tutti i requisiti richiesti dalla normativa (art. 2 TUIR ed art. 16 Convenzione tra Italia e Bulgaria) per l'esclusione dell'imposizione nazionale e segnatamente: a) pensione relativa ad una gestione privata, b) iscrizione all'AIRE (anagrafe degli italiani residenti all'estero), c) residenza nello Stato estero per almeno 183/184 giorni nell'anno, d) residenza fiscale in Bulgaria comprovata da apposita documentazione, secondo quanto stabilito dall'Inps nel messaggio n. 612/2020.

Si costituiva in giudizio l'Istituto di previdenza eccependo, in via pregiudiziale, il difetto di giurisdizione del Giudice Ordinario in favore delle Commissioni Tributarie e, nel merito, l'infondatezza del ricorso per carenza in capo al ricorrente dell'ulteriore requisito della nazionalità bulgara, necessario ai fini della detassazione ai sensi degli artt. 1, par. 2, lett. b) della relativa Convenzione tra Italia e Bulgaria.

La causa, istruita con prove documentali, è stata decisa in data odierna con motivazione contestuale.

Va preliminarmente respinta l'eccezione di difetto di giurisdizione del Giudice Ordinario in favore del Giudice Tributario sollevata dall'Inps.

In tema è ormai consolidato l'orientamento delle Sezioni Unite della Suprema Corte in forza del quale *"le controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, relative al legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, volontariamente o coattivamente, non sono attratte alla giurisdizione del Giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, trattandosi di diritto esercitato dal sostituto verso il sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, cui resta estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione, proprio del rapporto tributario (Sez. Unite, 18 aprile 2014 n. 9033; Sez. Unite 26 giugno 2009 n. 15032, Sez. Unite 8 aprile 2010 n. 8312)"* e che *"del resto, come pure è stato precisato, in tali controversie manca di regola un "atto qualificato" rientrante nella tipologia di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, riconducibile all'autorità fiscale (Sez. Unite 8 novembre 2012 n. 19289; Sez. Unite 19 dicembre 2009 n. 26820; Cass. 6 giugno 2013 n. 14302) e l'Amministrazione finanziaria non assume la veste di litisconsorte necessario, tenuto conto dell'autonomia del rapporto tributario rispetto a quello privatistico intercorrente tra le parti e della diversità degli effetti della pronuncia relativa a quest'ultimo rispetto a quella sulla legittimità della pretesa tributaria, salvo il potere del giudice ordinario di sindacare in via incidentale la legittimità dell'atto impositivo e di disapplicarlo, ovvero di disporre la sospensione del giudizio, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., in caso di contemporanea pendenza del giudizio tributario (v. Sez. Unite 28*

gennaio 2011 n. 2064; Sez. Unite 26 giugno 2009 n. 15032)" (così, *ex multis*, Cass., Sez. Unite, n. 9246/2018; Cass., Sez. Unite, n. 18396/2016).

Nel caso di specie si è in presenza di una controversia tra sostituto d'imposta e sostituto relativo al legittimo esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, in carenza di un qualsiasi atto dell'ente impositore (compreso l'eventuale silenzio-rifiuto dell'Agenzia delle entrate sull'istanza di rimborso del versamento, non presentata dal ricorrente, diversamente dalla fattispecie affrontata dalle Sezioni Unite n. 20323/2012 citate dall'Istituto).

→ Nel merito il ricorso è fondato.

Ai sensi dell'art. 2, commi 2 e 2 bis, del D.P.R. n. 917/1986 (T.U.I.R.) "2. *Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.*

*2-bis. Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale".*

La Convenzione tra Italia e Bulgaria tesa ad evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio ed a prevenire le evasioni fiscali, ratificata con Legge n. 389 del 29.11.1990, prevede all'art. 1 ("Soggetti e residenti"): "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 imposte in Italia a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga.*

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

L'art. 16, relativo alle pensioni, stabilisce: "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'art. 17, par. 2, recita: "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"*.

Nel caso di specie è pacifico che il ricorrente sia residente *ex art. 43 c.c.* in Bulgaria dal 26.11.2018, abbia la residenza fiscale in Bulgaria (doc. contenuto nelle note di parte ricorrente depositate il 21.4.2021) e goda di una pensione erogata dall'Inps (pensione del personale di volo dipendente da aziende di navigazione aerea) per servizio prestato in favore di un'azienda privata.

Ai sensi dell'art. 16 della Convenzione citata, pertanto, il ricorrente va assoggettato soltanto all'imposizione dello Stato contraente in cui risiede, cioè la Bulgaria.

L'Istituto sostiene, tuttavia, l'assoggettamento al regime impositivo italiano sulla base della nozione di "residente di uno Stato contraente" fornita dall'art.1, par. 2, della Convenzione, in forza del quale "(..)l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa:

a) per quanto riguarda la Repubblica Italiana, qualsiasi persona che, in virtù della legislazione italiana, è assoggettata ad imposte in Italia a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga.

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

L'Inps pertanto ritiene necessario ai fini dell'esclusione dalla tassazione italiana e dell'assoggettamento alla sola tassazione bulgara il requisito della cittadinanza bulgara.

Tale interpretazione non appare condivisibile.

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.I.R* ed art. 1, par. 2, lett. a) Convenzione e privo di cittadinanza bulgara (e, quindi, nella prospettiva dell'Istituto, privo di residenza fiscale 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.

Alla luce di quanto esposto, va accertato il diritto del ricorrente all'esclusione dalla tassazione italiana della pensione n. 00 , Cat. V... con riferimento all'anno 2019 e, per l'effetto, va di chiarato illegittimo il provvedimento Inps dell'11.9.2019 di riliquidazione del trattamento pensionistico in applicazione del regime impositivo italiano.

