



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

SEZIONE LAVORO

La Corte d'Appello, nella persona dei consiglieri

Marcella Angelini

Alessandra Martinelli

Roberto Pascarelli

ha pronunciato la seguente

Presidente rel.

Consigliere

Consigliere

SENTENZA

nella causa di II grado iscritta al n. **95/2025** RGA promossa da:

I.N.P.S., con il patrocinio degli avv.ti Riccardo SALVO e Renato VESTINI

appellante

contro

, con il patrocinio dell'avv. Margareta KÒSA

appellato

Oggetto: Prestazione: pensione - assegno di invalidità INPS - Inpdai - Enpals, etc.
*posta in decisione all'udienza collegiale del giorno 20/11/2025;
udita la relazione della causa fatta dal Consigliere dott. Marcella Angelini;
sentite le parti e viste le conclusioni dalle medesime rassegnate e come in atti;
esaminati gli atti e i documenti di causa,*

Concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione

1. Come correttamente riassunto nella sentenza qui appellata, *“Con ricorso depositato in data 2.3.2024, conveniva in giudizio, dinanzi al Tribunale di Bologna in funzione di Giudice del Lavoro, l'INPS esponendo di essere titolare di trattamento pensionistico INPS dal 1989 e di essersi definitivamente trasferito nel 2015, insieme alla propria compagna cittadina bulgara, Sig.ra , in Bulgaria. Proseguiva esponendo che, come previsto dalla Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica popolare di Bulgaria del 21.9.1988 intesa ad evitare le doppie imposizioni, nel 2016 esso 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 1.1.2016 e sino al mese di maggio 2023, egli*

aveva sempre ricevuto dall'INPS la pensione detassata in Italia, beneficiando della Convenzione in forza della quale egli veniva sottoposto a trattamento fiscale esclusivamente in Bulgaria. 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 6.4.2023, INPS di Bologna aveva comunicato ad esso ricorrente che, a seguito di "revoca disposizione per evitare la doppia imposizione fiscale", intendeva applicare un conguaglio fiscale di € 938,40, da trattenere sui ratei mensili per un ammontare di € 117,30 e una trattenuta IRPEF di € 234,60 / mensile; cosicché esso ricorrente, dal mese di maggio 2023, percepiva una pensione di € 922,52, pari a circa € 350,00 in meno rispetto all'importo precedentemente ricevuto. Tutto ciò premesso, 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, per i motivi diffusamente esposti in ricorso, e assumeva di aver diritto alla esclusione dalla tassazione italiana di cui aveva precedentemente goduto in forza alla consolidata interpretazione della Convenzionale. Rassegnava pertanto le seguenti conclusioni: 1. Accertare e dichiarare l'applicazione, nel caso dell'odierno ricorrente, del Regolamento (CE) N. 883/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio del 29 aprile 2004, relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale, che prevale sulle convenzioni e norme interne contrastanti, secondo cui la pensione deve essere sottoposta a tassazione soltanto nel paese di residenza e quindi in Bulgaria e/o in ogni caso disapplicare le disposizioni nazionali contrastanti con il diritto europeo per l'effetto annullare il provvedimento di riliquidazione ed ordinare all'INPS di non applicare ritenute IRPEF sulla pensione e di rimborsare al ricorrente tutte le somme trattenute, oltre gli interessi legali e rivalutazione monetaria dal dovuto al saldo effettivo; 2. Nel caso in cui l'Ecc.ma Corte ritenesse di avere dubbi sulla interpretazione della Convenzione prospettata dalla parte ricorrente (e per 35 anni dalla p.a. italiana), 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 osta o meno al diritto eurounitario e Costituzione, con i conseguenziali provvedimenti di sospensione delle trattenute, nonché del presente giudizio. IN VIA SUBORDINATA: 1. 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". Con vittoria di spese. Si costituiva in giudizio l'INPS, contestando le pretese del ricorrente e chiedendone l'integrale rigetto per le articolate ragioni dedotte nella propria memoria difensiva. Deduceva che l'Agenzia delle Entrate, con provvedimento n.

244/2023 reso in risposta ad interpello, aveva affermato che, dall'esame delle disposizioni contenute nella Convenzione Italia Bulgaria, emergeva che una persona fisica potesse essere considerata residente in Bulgaria solo se risulta in possesso della cittadinanza di tale Stato; che a tale parere esso Istituto - nella qualità di sostituto d'imposta - non poteva che uniformarsi, di tal che aveva emanato le disposizioni di cui al messaggio n.1270/2023, citato anche in ricorso, chiarificatrici del regime fiscale che, a far tempo dall'anno fiscale in corso (e cioè a dire dall'1.1.2023) si dovevano ritenere applicabili ai cittadini italiani pensionati residenti in Bulgaria.”.

2. Il Tribunale di Bologna accoglieva il ricorso evidenziando che, provati i requisiti in capo al ricorrente utili al riconoscimento della detassazione come disciplinata dalla Convenzione Italia - Bulgaria ratificata con L. n. 389/1990, di quest'ultima dovesse ancora prediligersi l'originaria interpretazione incentrata sulla dirimente “residenza fiscale” bulgara, e non (anche) sulla “cittadinanza bulgara” (come invece sostenuto dal resistente Istituto); condannava quindi l'INPS resistente alla restituzione delle ritenute fiscali applicate, con compensazione delle spese di lite.

3. Ha proposto appello l'INPS censurando la sentenza di prime cure per n. 2 motivi:

- I) *“IN DIRITTO - MOTIVO I ERRATA/MANCATA APPLICAZIONE DELLA NORMATIVA VIGENTE”* (la sentenza di primo grado è errata lì dove non ha recepito l'interpretazione della Convenzione *de qua* offerta dall'Agenzia delle Entrate - volta a valorizzare il concetto di “nazionalità bulgara” ai fini della sua applicabilità a cittadini italiani ivi residenti - poi trasfusa dall'INPS nel provvedimento per cui è causa, soggiacendo questi all'obbligo di osservare la normativa fiscale e le disposizioni emanate dall'Amministrazione Finanziaria; per tale via, aggiunge, non si perviene a detassare *tout court* il cittadino italiano poi trasferitosi in Bulgaria ma esclusivamente a sottoporlo alla normativa fiscale italiana in luogo di quella bulgara; l'interpretazione offerta dal Giudice di prime cure, infine, è in contrasto con recente giurisprudenza - anche di Cassazione tributaria - secondo la quale i trattamenti pensionistici *de quibus* vanno sottoposti alla legislazione fiscale italiana);
- II) *“MOTIVO II SPESE DI GIUDIZIO* (ha errato il Tribunale nel non rigettare il ricorso, e quindi, nel non condannare il ricorrente in primo grado alla refusione delle relative spese di lite).

Ha quindi concluso per l'accoglimento del proposto appello, con integrale riforma dell'impugnata sentenza e vittoria di spese e compensi del doppio grado di giudizio.

4. Si è ricostituito il contraddittorio con la costituzione dell'appellato Pancaldi il quale, ripercorsi i fatti per come storicamente svoltisi, ha resistito agli avversi motivi di appello sostanzialmente stigmatizzando, sotto molteplici profili, l'“improvviso” cambio di orientamento dell'appellante (e il richiamo, a suo dire errato, ch'esso ha operato a giurisprudenza che, in realtà, si pone in senso favorevole alla tesi del contribuente imperniata sulla decisività della “residenza fiscale” ai fini della

applicazione della Convenzione *de qua*) che violerebbe anche la normativa di rango comunitario e costituzionale in materia e, senza tacere della illegittimità del conguaglio pure applicato all'appellato, ha quindi concluso per il rigetto dell'appello, con conferma della impugnata sentenza e vittoria di spese e compensi del doppio grado di giudizio.

5. La causa è stata istruita con l'acquisizione della documentazione già prodotta dalle parti ed è stata decisa come da infrascritto dispositivo, per i motivi già esposti da questa Corte a definizione di altro analogo contenzioso e qui richiamati anche ai sensi dell'art. 118 disp.att.c.p.c.

6. In particolare, nella sentenza n. 35/2025 R.S. di questa Corte, pronunciata in una speculare controversia, in cui però l'INPS era risultato soccombente già in primo grado ed aveva interposto gravame alla sentenza di prime cure, questa Corte ha avuto modo di evidenziare che ritiene di aderire all'indirizzo interpretativo favorevole al pensionato espresso da parte della giurisprudenza di merito - tra cui la sentenza impugnata.

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

I limiti di estensione soggettiva della disciplina sono definiti dall'art. 1 (“Soggetti e residenti”), secondo il quale “1. La presente Convenzione si applica alle persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti. 2. Ai sensi della presente Convenzione, l'espressione «residente di uno Stato contraente» designa: a) per quanto riguarda la Repubblica italiana, qualsiasi persona che, in virtù della legislazione italiana, è assoggettata ad imposta in Italia a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga. b) per quanto riguarda la Repubblica popolare di Bulgaria, qualsiasi persona fisica che possiede la nazionalità bulgara nonché qualsiasi persona giuridica che ha la propria sede in Bulgaria o che è ivi registrata ...”. Quanto all'ambito oggettivo di riferimento, secondo il successivo art. 2 “... 3. Le imposte attuali alle quali si applica la Convenzione sono, in particolare: a) per quanto concerne la Repubblica italiana: 1) l'imposta sul reddito delle persone fisiche ...”. Il richiamo alla Convenzione è quindi chiaramente pertinente in relazione alla fisionomia del rapporto contributivo, posto che l'I.N.P.S. agisce nella qualità di sostituto d'imposta, effettuando la ritenuta alla fonte della medesima imposta, cui sono soggetti i redditi da pensione. Con riferimento all'oggetto del procedimento, viene in rilievo l'art. 16 (“Pensioni”), secondo il quale “1. Fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'articolo 17, le pensioni e le altre remunerazioni analoghe, pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in questo Stato”.

Le disposizioni della Convenzione, come stabilito dall'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (ratificata con l. n. 112/1974, entrata in vigore il

27.1.1980), devono essere interpretate in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo. E proprio in osservanza di questi stessi criteri ritiene il Collegio che il richiamo al possesso della nazionalità compiuto dall'art. 1, comma 2, cit. al fine di dar conto del significato da assegnare all'espressione "residente di uno Stato contraente" nel caso della Bulgaria, non debba essere inteso, nell'economia della disposizione, quale rinvio al dato del possesso formale della cittadinanza di quello Stato. La norma, infatti, istituendo un collegamento tra la condizione di residente e il concetto di nazionalità, sembra più propriamente volersi riferire, tenuto conto del contesto normativo, al particolare legame giuridico che si può instaurare tra il pensionato e lo Stato in ragione di un collegamento territoriale qualificato. L'elemento della nazionalità, allora, viene qui in rilievo, secondo il significato sostanziale che il termine peraltro comunemente può assumere, quale riflesso dell'appartenenza dell'individuo alla comunità presente nel territorio di uno Stato, circostanza la cui giuridica rilevanza comporta, in capo alla persona, il riconoscimento di diritti e l'imposizione di doveri e in particolare l'assoggettamento all'imposizione fiscale.

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

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

dell'Italia e della Bulgaria) con il territorio di uno degli Stati contraenti, con i quali non si porrebbe evidentemente in linea, viene già da osservare, la scelta di privilegiare, al fine di qualificare la persona fisica come residente nello Stato bulgaro, il dato meramente formale del possesso della cittadinanza.

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

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

L'interpretazione sostenuta dall'I.N.P.S., porterebbe dunque a concludere, nell'economia dell'art. 1 cit., che le parti contraenti hanno concordato di assegnare rilevanza al criterio del collegamento territoriale sia in sede di individuazione dei limiti

soggettivi di applicabilità della Convenzione in relazione alle persone fisiche residenti dello Stato italiano, sia in sede di risoluzione delle situazioni di “doppia residenza” con riferimento alle persone fisiche e giuridiche, per poi adottare invece di un criterio qualificatorio del tutto eccentrico nel caso della persona fisica residente dello Stato bulgaro, che tale potrebbe considerarsi soltanto se in possesso della cittadinanza formale di quello Stato. Questo esito interpretativo, anche per le evidenti discrasie che a tale lettura seguirebbero, non sembrerebbe allora esprimere alcuna ratio comprensibile e convincente.

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

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

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

Stato al solo scopo di rendervi i servizi”, venendo messo così in evidenza il nesso tra la condizione di residente e il collegamento con il territorio dello Stato, anche bulgaro quindi, a prescindere dal conferimento della cittadinanza;

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

Il secondo esempio è rappresentato dalla previsione di cui all’art. 23 (“Non discriminazione”), secondo cui “1. I nazionali di uno Stato contraente non sono assoggettati nell’altro Stato contraente ad alcuna imposizione od obbligo ad essa relativo, diversi o più onerosi di quelli cui sono o potranno essere assoggettati i nazionali di detto altro Stato che si trovino nella stessa situazione. La presente disposizione si applica, inoltre, nonostante le disposizioni dell’articolo 1, alle persone che non sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti. 2. Ai fini delle disposizioni del presente articolo, il termine «nazionali» designa: a) le persone fisiche che hanno la nazionalità di uno Stato contraente; b) le persone giuridiche, le società di persone e le associazioni costituite in conformità alla legislazione in vigore in uno Stato contraente”. La normativa antidiscriminatoria, la cui portata, legata alla necessità che ciascuno degli Stati contraenti non sottoponga a forme più gravose di trattamento fiscale i “nazionali” dell’altro Stato, va in realtà al di là dell’esigenza di stabilire forme di coordinamento delle legislazioni utili a evitare la doppia imposizione (dando luogo a un distinto ambito di disciplina: v. l’espresso riferimento al comma 1, ultima parte, dell’art. 23: “La presente disposizione si applica, inoltre, nonostante le disposizioni dell’articolo 1, alle persone che non sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti”), tiene infatti distinto l’elemento della nazionalità dalla condizione di residente di uno o di entrambi gli Stati contraenti. Può quindi farsi certamente questione, in relazione alle persone fisiche, ai sensi dell’art. 23, commi 1, ultima parte, e 2, lett. a), di “nazionali” bulgari non residenti nello Stato bulgaro, con adozione poi anche per le persone giuridiche, come riportato, di soluzioni qualificatorie che prescindono dal dato dell’operatività territoriale e che tengono conto di forme di una ancor più intensa appartenenza allo Stato (il riferimento è alla disciplina costitutiva dell’ente o dell’associazione, valorizzandosi il collegamento “originario” con lo Stato).

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

interpretative incongrue qualora si volesse assegnare alla parola un significato univoco e costante.

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

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

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

Ed anzi, l'esito esegetico-applicativo qui ritenuto preferibile è confortato dall'ulteriore considerazione che, alla luce del criterio interpretativo di cui all'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (cui hanno aderito sia l'Italia sia la

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

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

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

8. Essendosi l’appellato trasferito in Bulgaria nel 2015, egli va considerato residente ai sensi dell’art. 1 cit. nello Stato bulgaro, dovendo definirsi la res controversa, in considerazione della natura “privata” della pensione (in quanto non erogata in corrispettivo di servizi resi allo Stato o a Enti pubblici: v. l’art. 17), con applicazione dell’art. 16, secondo cui “le pensioni e le altre remunerazioni analoghe, pagate ad un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in questo Stato”, con sottoposizione del reddito da pensione alla sola imposizione bulgara.

9. Nota in ogni caso il Tribunale di Pistoia, nella sentenza richiamata, si nota ad abundantiam, che “Ad ogni buon conto, risulta dirimente, nel caso di specie, osservare che il provvedimento con il quale l’ente previdenziale convenuto ha operato nei confronti dell’odierno ricorrente la revoca della detassazione sino a quel momento applicatagli, con la conseguente ritenuta sui ratei di pensione erogati da giugno 2023 e le trattenute a titolo di conguaglio per le precedenti mensilità del

2023, risulta adottato sulla mera scorta di un'iniziativa autonoma del sostituto d'imposta, che fa seguito all'adozione da parte dell'ente impositore di un mero interpello.

Gli interpelli, di cui all'art. 11 legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), sono strumenti di indirizzo che l'amministrazione finanziaria adotta a livello individuale, non generale e astratto, bensì in casi specifici e concreti, nei quali un contribuente rappresenti al fisco il ricorrere di una incertezza inerente ad una specifica operazione concreta, chiedendo dunque all'Agenzia delle entrate di esprimersi sulla 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" [così sent. n. 35/25 e sent. n. 586/25]

7. L'appello deve dunque essere respinto.

8. Le spese del grado (da distrarre ex art. 93 c.p.c. su conforme richiesta – cfr. verbale d'udienza) seguono la soccombenza, apparendone di giustizia una parziale compensazione, in ragione delle difformità degli indirizzi nella giurisprudenza di merito e della mancanza, ancora, di indicazioni da parte di quella di legittimità.

9. Deve altresì darsi atto della sussistenza dei presupposti processuali previsti dal novellato art. 13^{1-quater}, D.P.R. n. 115/02, ai fini del versamento da parte dell'appellante di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per l'impugnazione, se e in quanto dovuto.

P.q.m.

La Corte d'Appello – sezione lavoro, definitivamente pronunciando sull'appello proposto da **I.N.P.S.** avverso la sentenza n. 1110/2024 del Tribunale di Bologna pubblicata il giorno 3/9/2024, ogni diversa e contraria domanda o eccezione disattesa, assorbita o respinta,

1. rigetta l'appello e
2. condanna l'INPS al pagamento dei due terzi delle spese del grado, liquidate per l'intero in €.3.500,00 per compenso, oltre 15% per spese generali ed oltre IVA e CPA come per legge - da distrarre ex art. 93 c.p.c.;
3. dà atto della sussistenza dei presupposti processuali previsti dal novellato art. 13^{1-quater}, D.P.R. n. 115/02, ai fini del versamento da parte dell'appellante di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per l'impugnazione, se e in quanto dovuto.

Bologna, 20/11/2025

Il Presidente est.
dott. Marcella Angelini