



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. **106/2025** RGA promossa da:

, con il patrocinio dell'avv. Margareta KOSA

appellante

contro

**INPS**, con il patrocinio degli avv.ti Maria Maddalena BERLOCO e Renato VESTINI

appellato

\*\*\*

**Oggetto: Altre controversie in materia di previdenza obbligatoria**  
*posta in decisione all'udienza collegiale del giorno 27/11/2025;*  
*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, "1) *Con ricorso depositato in data 11.02.2024, notificato con pedissequo decreto di fissazione di udienza del 20.02.2024, invocando l'esatta applicazione della Convenzione Italia - Bulgaria del 21.09.1988, ratificata con L. n. 389/1990, intesa ad evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, ha domandato che venisse dichiarata l'illegittimità del provvedimento di riliquidazione della pensione con trattenuta fiscale operato dall'INPS a decorrere dall'anno 2023, e, per l'effetto, che fosse ordinata a quest'ultimo la cessazione dell'applicazione delle ritenute e conguaglio IRPEF ed il rimborso delle somme trattenute fino ad oggi, oltre interessi legali e rivalutazione monetaria dal dovuto al saldo effettivo. Ha chiesto, inoltre, che fosse accerta e dichiarata l'applicazione del regolamento CE n. 883/2004 del Parlamento Europeo e del Consiglio del*



29.04.2004, relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale, che prevale sulle convenzioni contrastanti, secondo cui la pensione deve essere sottoposta a tassazione soltanto nel paese di residenza, quindi in Bulgaria, e, per l'effetto, che fosse annullato il provvedimento di riliquidazione ed ordinato all'INPS di non applicare le 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. Nel caso in cui il giudice avesse ritenuto di non poter applicare al caso in esame la citata Convenzione e/o il citato Regolamento, ha domandato che fosse rimessa 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 e, in generale, l'operato dell'INPS, ostasse o meno al diritto eurounitario e/o alla Costituzione, con i conseguenti provvedimenti di sospensione delle trattenute, nonché del presente giudizio. A riguardo, ha sostenuto che: - in data 01.03.2010, maturava la pensione INPS n. 001 - 610010053584 Cat. VO, quale ex dipendente del settore privato; - nel 2016, non avendo più stretti legami con l'Italia, decideva di trasferirsi definitivamente a Sofia (in Bulgaria), come emergeva dalla documentazione allegata (carta d'identità bulgara, certificazione di residenza permanente, certificazione d'iscrizione all'AIRE, certificazione di residenza fiscale, contratto di locazione immobile a Sofia, carta di credito bulgaro Fibank); - come previsto dalla Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica popolare di Bulgaria intesa ad evitare le doppie imposizioni (in particolare, dall'art. 16), richiedeva ed otteneva dall'INPS, con inizio dall'anno 2017, la defiscalizzazione della propria pensione in Italia, ritenuti dallo stesso INPS sussistenti e provati tutti i criteri da tale Convenzione previsti; - dal 01.01.2017 e sino al mese di luglio 2023, riceveva dall'INPS la pensione detassata in Italia; - successivamente, in seguito di un semplice parere ad un quesito del Direttore del C.O. di Pescara dell'Agenzia delle Entrate (risposta all'interpello n. 244/2023) dell'08.03.2023, l'INPS cambiava rotta e comunicava, con messaggio n. 1270 del 03.04.2023, 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; - l'interpretazione della convenzione data dall'INPS portava ad una sostanziale disapplicazione della stessa per tutti coloro che non erano residenti in Italia per legge italiana e neppure residenti in Bulgaria per difetto di nazionalità; l'unica interpretazione possibile del concetto di nazionalità per non vanificare una legge dello stato, quale era la convenzione, doveva essere quello di "residenza fiscale", conformemente al modello di convenzione OCSE che faceva riferimento al concetto di "is liable to tax" ed in ossequio ai criteri interpretativi dei trattivi previsti nel Trattato di Vienna; infatti, il ricorrente non possedeva la residenza fiscale in Italia ex art. 2 del T.U.I.R. e a nulla rilevava il dato dell'effettivo prelievo fiscale subito in Bulgaria; - l'interpretazione della Convenzione prospettata dall'INPS era impossibile ed inammissibile nel nostro ordinamento per una serie di ulteriori ragioni; in primis, perché violava il principio del primato, della preminenza e della supremazia del diritto dell'Unione rispetto alle leggi nazionali; la Bulgaria sottoponeva a tassazione i redditi



*di qualsiasi provenienza e fonte di tutti i soggetti residenti fiscalmente nel Paese sulla base del principio internazionale del “worldwide taxation”; seguendo l’interpretazione dell’INPS, il ricorrente sarebbe incorso nella doppia tassazione che, invece, la Convenzione mirava ad evitare; la nozione di “nazionalità” doveva, quindi, essere interpretata in modo da consentire l’applicazione della Convenzione, ossia nel senso di appartenenza del contribuente alla nazione bulgara, cioè alla comunità di persone presenti in maniera stabile sul territorio bulgaro, assoggettati alla legislazione fiscale di quel paese; in questo senso, il Reg. CE n. 763/2008, che definiva “nazionale” chi si trovava sul territorio di uno stato membro; anche il Reg. CE n. 883/2004, relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale, prevedeva che doveva evitarsi il sovrapporsi di legislazioni nazionali applicabili e che la pensione fosse assoggettata alla legislazione dello Stato membro di residenza; opinare diversamente avrebbe portato a limitare la circolazione dei lavoratori all’interno dell’Unione e sarebbe risultata anche discriminatoria; - la Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati stabiliva le regole inderogabili rispetto all’interpretazione delle convenzioni; i criteri sistematico, assiologico – teologico richiedeva che il termine “nazionalità” venisse interpretato tenendo conto del contesto, dell’oggetto e finalità della norma e delle precedenti prassi; - l’INPS aveva violato il principio del legittimo affidamento nei confronti della Pubblica Amministrazione; pur essendo vero che l’Amministrazione poteva modificare circolari/messaggi/comunicazioni precedentemente emesse, era anche vero che queste non potevano riguardare benefici già acquisiti; - l’INPS aveva violato l’art. 21 nonies della L. n. 241/1990; dopo 35 anni, all’Istituto non era più concesso di revocare un beneficio concesso a tutti i pensionati fiscalmente residenti in Bulgaria. 1.1) Costituendosi in giudizio, l’INPS chiedeva, in via pregiudiziale: di accertare e dichiarare la carenza di giurisdizione del Tribunale adito a favore della competente Commissione Tributaria di Piacenza; di accertare e dichiarare il proprio difetto di legittimazione passiva. Nel merito, instava per il rigetto del ricorso. In via subordinata, nel caso di condanna dell’Ente al pagamento della prestazione, domandava che la condanna fosse limitata al pagamento della minor somma accertanda in corso di causa e, in ogni caso, limitata all’anno 2023. In ogni caso, chiedeva il rigetto della domanda di condanna a interessi e rivalutazione monetaria.”*

Il Tribunale, disattese le preliminari eccezioni formulate da parte resistente, ha rigettato il ricorso in quanto infondato dal momento che: 1) va preso atto della mutata interpretazione della Convenzione in esame, operata dall’Agenzia delle Entrate con risposta ad interpello del 2023 e, quindi, dall’INPS mutuata nel provvedimento per cui è causa, che conduce alla centralità rivestita, per quanto interessa, dal concetto di “nazionalità” non più ancorato alla residenza fiscale ma alla “cittadinanza bulgara”, come peraltro assunto e confermato anche da Cass. Trib. N. 21697/2023; 2) tanto svuota di efficace portata la difesa del ricorrente che vuole il prefato concetto (ancora) legato alla concreta appartenenza di un soggetto alla comunità in cui praticamente dispiega la sua vita, a maggior ragione ove si evidenzi che per questa via non si ha disapplicazione della Convenzione (si garantisce comunque di sottrarre



il soggetto alla doppia imposizione fiscale), né violazione di principi comunitari sovranazionali, come quello di libera circolazione dei cittadini sul suolo comunitario, mentre ultroneo è il richiamo all'art. 21-*nonies* L. n. 241/1990, non essendo stata l'originaria esenzione fiscale oggetto di un provvedimento amministrativo dell'Istituto. Ha infine compensato le spese di lite tra le parti.

2. Ha proposto appello l'Agente sulla scorta di n. 2 motivi:

*“ERRATA INTERPRETAZIONE DELLA CONVENZIONE ITALIA – BULGARIA CONTRO LA DOPPIA IMPOSIZIONE OPERATA DAL PRIMO GIUDICE. - MOTIVAZIONE ILLOGICA E CONTRADDITTORIA. MOTIVAZIONE APPARENTE. SENTENZA NULLA. VIOLAZIONE DELLA CONVENZIONE CONTRO LA DOPPIA IMPOSIZIONE ITALIA – BULGARIA. VIOLAZIONE DEL TRATTATO DI VIENNA. VIOLAZIONE DEL DIRITTO EUROUNITARIO E COSTITUZIONE. VIOLAZIONE DI NORME INTERNE.”*: la sentenza di prime cure è errata laddove fa propria una nuova interpretazione della Convenzione *de qua* fondata su un dato squisitamente letterale – per come candidamente ammesso – che attribuisce rilievo esclusivo e dirimente alla “cittadinanza bulgara”, così omettendo di valutare le ricadute di tanto sul piano della tenuta del sistema, anche sovranazionale e comunitario, garantita invece: dalla centralità della “residenza fiscale” in ambito tributario; dall'art. 16 della Convenzione, da applicarsi in luogo dell'art. 22 recante sola “clausola di salvezza” in assenza di disposizioni normative specifiche; dal “modello OCSE”, ritenuto da consolidata giurisprudenza decisivo criterio ermeneutico delle Convenzioni, anche quindi per quella sulla doppia imposizione, per il quale il concetto di “residenza” è quello dirimente);

*“ERRATA INTERPRETAZIONE DELLA CONVENZIONE ITALIA – BULGARIA CONTRO LA DOPPIA IMPOSIZIONE OPERATA DAL PRIMO GIUDICE. - LA CASSAZIONE TRIBUTARIA N. 21697/2023 DEL 20.7.2023 (LAFERA) RICHIEDE QUALE CRITERIO DI APPLICAZIONE DELLA CONVENZIONE ITALIA – BULGARIA RISPETTO ALLA BULGARIA “IL CENTRO DEGLI INTERESSI VITALI”. LE SENTENZE DI MILANO CITATE DAL PRIMO GIUDICE SONO MACROSCOPICAMENTE ERRATE”*: la Cassazione tributaria n. 21697/2023 fa invero esplicito richiamo alla “residenza fiscale” quale “centro degli interessi vitali” anche perché attribuire rilievo alla “cittadinanza” sarebbe inammissibile ed illegittimo alla luce della normativa sovranazionale e nazionale, nonché in palese contraddizione coi principi della materia; l'interpretazione consolidata è l'unica compatibile con i principi fondamentali del diritto comunitario, anche espressi dalla giurisprudenza della CGUE, con la Carta costituzionale; infine, va ribadita la violazione dell'art. 21-*nonies* L. n. 241/1990 da parte dell'appellato avendo questi fiscalmente esentato l'appellante nel 2017 con un provvedimento che, quindi, non può se non irragionevolmente annullare sei anni dopo.

Ha quindi concluso per l'accoglimento del proposto appello, con contestuale riforma della impugnata sentenza e condanna dell'appellato alla refusione delle spese di lite del doppio grado di giudizio.

3. Si è ricostituito il contraddittorio con la costituzione dell'appellato Istituto il quale, eccepito in via preliminare l'inammissibilità/nullità dell'appello per violazione dei principi di sinteticità e chiarezza previsti dall'art. 121 c.p.c. e più volte rimarcati



da giurisprudenza di Cassazione, nonché l'inammissibilità (anche) ex art. 434 c.p.c. per non essere lo stesso specificamente motivato, ne ha contestato la fondatezza sottolineando la correttezza dell'interpretazione della Convenzione operata dal primo Giudice applicando il criterio letterale e del "senso comune" (per il quale il termine "nazionalità non può dunque che coincidere con "cittadinanza" o, comunque, "con un legame storico-culturale con la nazione di riferimento") e, a monte, quella operata di quella sposata dall'Agenzia delle Entrate (rispetto alla quale l'INPS non può che pedissequamente riceverla) per cui, respinte le ulteriori doglianze dell'appellante circa potenziali conflitti della stessa con le discipline di rango nazionale e sovranazionale e la violazione del cd. legittimo affidamento, ha concluso per il rigetto del proposto appello e conferma integrale della sentenza impugnata.

4. La causa è stata istruita con l'acquisizione della documentazione già prodotta dalle parti ed è stata decisa come da infrascritto dispositivo, per i seguenti motivi.

5. La questione sottoposta a giudizio è stata più volte esaminata da questa Corte e risolta in senso favorevole al ricorrente.

Trattandosi di questione di mero diritto, è dunque in ossequio alla ratio dell'art. 118 disp.att. c.p.c. (ovvero alle ragioni di economia processuale allo stesso sottese) che si reputa utile e sufficiente richiamare qui la decisione resa in RGA 155/2025 (sent. n. 586/2025 del 7/11/2025), la quale a propria volta ha ripreso le ragioni di altro precedente di questa stessa Corte territoriale: *"I termini generali della vicenda sono stati chiaramente ripercorsi, in fattispecie analoga, dal Tribunale di Pistoia nella pronuncia del 28.5.2024, ove con particolare chiarezza si è evidenziato che "Il caso che ci occupa pianamente non rientra nell'ambito delle pensioni erogate per "pensioni erogate per "funzioni pubbliche" di cui all'art. 17, bensì — com'è pacifico tra le parti com'è pacifico tra le parti — nell'ambito disciplinato dall'art. 16, essendo il ricorrente un pensionato iscritto alla Gestione privata Inps. In casi di tal sorta, sino ad oggi, l'Inps (e, in primo luogo, l'Amministrazione finanziaria) aveva ritenuto di non operare alcuna ritenuta fiscale a fini Irpef, nel caso di beneficiario il quale dovesse considerarsi non residente in Italia, ma in Bulgaria. Tuttavia, con un revirement rispetto al passato, con il già rammentato Messaggio n. 1270/2023 della Direzione centrale, l'Inps ha inteso recepire l'indicazione ricavabile dalla risposta ad interpello n. 244/2023 fornita dall'Agenzia delle Entrate che ha affermato che "dall'esame delle disposizioni contenute nella Convenzione Italia-Bulgaria, si evidenzia, che, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, tale Trattato internazionale si applica alle persone che sono residenti di uno o entrambi gli Stati contraenti. Il paragrafo 2 dello stesso articolo prevede poi che l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa, per quanto riguarda l'Italia, qualsiasi persona fisica che, in virtù della legislazione italiana, è assoggettata ad imposta nel nostro Paese a motivo del suo domicilio e della sua della sua residenza e, per quel che concerne la Bulgaria, qualsiasi persona fisica che possiede la nazionalità bulgara. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni convenzionali, una persona fisica può essere, dunque, considerata residente in Bulgaria solo se risulta in possesso della cittadinanza di tale Stato". Pertanto, con il suddetto Messaggio, l'Inps ha ritenuto legittimo procedere*



*alla detassazione delle pensioni solo con riferimento a quei beneficiari che alleghino la certificazione del possesso della cittadinanza bulgara, in mancanza della quale coloro che siano iscritti all'AIRE e residenti in Bulgaria subiranno la tassazione in Italia del trattamento pensionistico spettante, con revoca delle precedenti disposizioni più favorevoli. Aderendo a simile presa di posizione, l'ente previdenziale convenuto, nella memoria difensiva, ha sostenuto che l'espressione "residente di uno Stato contraente", nell'ambito della Convenzione de qua, designa, quanto alla Bulgaria, le persone fisiche che possiedano cittadinanza bulgara; inoltre, ha aggiunto che "alcuna distinzione può essere operata a seconda che si tratti di una pensione erogata dalla Gestione pubblica piuttosto che dalla Gestione privata, legittimando una diversità di trattamento fiscale che in realtà non emerge dal testo della Convenzione e non trova alcuna giustificazione".*

*6. Tanto premesso, ritiene il Collegio di aderire all'indirizzo interpretativo favorevole al pensionato espresso da parte della giurisprudenza di merito ....*

*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 ..., 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". (...) >>. ...*

*L'indirizzo interpretativo favorevole al pensionato, peraltro, risulta accolto dalla prevalente giurisprudenza di merito, si vedano in tal senso, ex multis, Tribunale di Viterbo – sentenza n. 428/2022 del 17.11.2022 (RG. n. 591/2020); Tribunale di Cosenza – ordinanza del 13.7.2023 (RG. n. 2079/2023); Tribunale di Roma – ordinanza del 31.7.2023 (RG. n. 18298/2023); Tribunale di Imperia – decreto del 20.8.2023 (RG. n. 232/2023); Tribunale di Roma – ordinanza del 9.10.23 (RG. n. 26926/2023); Tribunale di Lodi – sentenza n. 342/2023 del 9.11.2023 (RG. n. 412/2023); Tribunale di Alessandria – ordinanza del 21.11.2023 (RG. n. 944/2023); Tribunale di Lodi – sentenza n. 364/2023 del 23.11.2023 (RG. n. 562/2023); Tribunale di Bologna – sentenza n. del 24.1.2024 (RG. n. 1074/2023); Tribunale di Verona – sentenza n. 38 del 24.1.2024 (RG. n. 1553/2023); Tribunale di Bergamo – sentenza n. 452 del 6.5.2024 (RG. n. 219/2023); Tribunale di Sondrio – sentenza n. 48 del 7.5.2024 (RG. n. 128/2023); Tribunale di Ravenna – sentenza n. 157 del 9.5.2024 (RG. n. 9/2024); Tribunale di Cosenza – sentenza n. 1044/2024 del 16.5.2024 (RG. n. 2079/2023); Tribunale di Pistoia – sentenza n. 197/2024 del 28.5.2024 (RG. n. 831/2023); Tribunale di Bologna – sentenza n. 1110/2024 del 3.9.2024 (RG. 1161/2024) - doc. 20 - 36).*

Si può aggiungere una chiosa di sintesi, per così dire *sillogistica*: l'art. 16 dispone che “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”.

L'art. 17<sup>2</sup> dispone 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**”

Se si volesse attribuire al termine *residenza* il significato di *cittadinanza* (ovvero *nazionalità*), la ridondanza inaccettabile del concetto è di tutta evidenza.



Né si può ritenere che la Convenzione abbia inteso recepire, con l'utilizzo della parola "nazionalità", il suo significato prettamente culturale (e non giuridico)<sup>1</sup>, per l'evidente anomalia dell'adozione di un linguaggio atecnico e per così dire letterario.

6. L'appello deve dunque essere accolto, con sottrazione alla tassazione italiana della pensione in godimento da parte del ricorrente e con quanto di conseguenza in ordine alle restituzioni delle trattenute già operate a questo titolo.

7. Le spese del doppio grado - da distrarre ex art. 93 c.p.c. - seguono la soccombenza, apparendo peraltro corretto disporre parziale compensazione, per la mancanza di precedenti nella giurisprudenza di legittimità e per la presenza di alcuni contrasti in quella di merito.

#### P.q.m.

La Corte d'Appello - sezione lavoro, definitivamente pronunciando sull'appello proposto da \_\_\_\_\_ avverso la sentenza n. 54/2025 del Tribunale di Piacenza pubblicata il giorno 14/02/2025, ogni diversa e contraria domanda o eccezione disattesa, assorbita o respinta, in accoglimento del proposto appello e riforma della sentenza impugnata,

1. dichiara il diritto del ricorrente all'esclusione dalla tassazione italiana della pensione in godimento; per l'effetto
2. dichiara l'illegittimità del provvedimento di riliquidazione e
3. ordina all'INPS di non applicare ritenute IRPEF sulla pensione;
4. condanna l'INPS al rimborso al ricorrente delle somme trattenute al detto titolo, oltre accessori di legge dal dovuto al saldo effettivo;
5. condanna l'INPS al pagamento dei due terzi delle spese processuali, liquidate per l'intero in €.3.500,00 per compenso di ciascun grado di giudizio, oltre 15% per spese generali ed oltre IVA e CPA come per legge - da distrarre ex art. 93 c.p.c.

Bologna, 27/11/2025

Il Presidente est.  
dott. Marcella Angelini

<sup>1</sup> così dal Vocabolario Treccani: "**nazionalità** s. f. [dal fr. *nationalité*, der. di *national* «nazionale»]. - **1.** Il fatto d'essere nazionale, di costituire cioè una nazione, di avere carattere di nazione. Con questo sign., si usa quasi esclusivam. nell'espressione principio di n., il principio per il quale ogni nazione, in quanto fondata su radici etniche, lingua, tradizione e storia comuni, dovrebbe essere costituita in uno stato politico indipendente e sovrano (teorizzato nel Settecento da J.-J. Rousseau e J. G. Herder, si affermò con la rivoluzione francese e soprattutto durante la lotta degli stati europei contro Napoleone, divenendo l'idea centrale della storia politico-culturale del 19 secolo). **2.** Appartenenza a un determinato stato, detto in senso proprio di persone giuridiche o beni iscritti in pubblici registri, quali navi, aeromobili e sim., ma riferito spesso, sebbene impropriam, anche a individui, come sinon. di cittadinanza: nave di n. inglese, spagnola, americana; aerei di n. sconosciuta; atto di n., documento, rilasciato dalle autorità marittime, comprovante il diritto di una nave ad alzare la bandiera della nazione cui appartiene; acquistare, cambiare, perdere la n.; è emigrato da più di 30 anni e ha ormai preso la n. argentina. **3.** Talora sinon. di nazione nel sign. 2 a: gente di ogni n.; appartenere a n. diverse; le varie n. di uno stato federale; l'Ottocento fu chiamato il secolo delle nazionalità.

