

N. R.G. 1159/2023



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
La CORTE D'APPELLO di MILANO
Sezione Lavoro

nelle persone dei seguenti magistrati:

dott.ssa Silvia Marina Ravazzoni	Presidente est.
dott.ssa Maria Rosaria Cuomo	Consigliera
dott. Andrea Trentin	Giudice Ausiliario

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

Nella causa civile in grado di appello avverso la sentenza n. 342/2023 del Tribunale di Lodi (est. Manfredi), pubblicata il 9.11.2023, promossa da:

INPS - ISTITUTO NAZIONALE PREVIDENZA SOCIALE con l'avv. MARIO ROBERTO TARZIA e l'avv. ROBERTO MAIO, elettivamente domiciliato in Milano, via Savarè 1 presso gli uffici dell'Avvocatura Distrettuale INPS

contro

MARCO FRESCHI, con l'avv. LUCA DI PAOLO, elettivamente domiciliato presso il difensore in Roma via Giambattista Vico 20

I procuratori delle parti, come sopra costituiti, così precisavano le

CONCLUSIONI:

Per la parte APPELLANTE:

Voglia l'Ecc.ma Corte d'Appello di Milano, in totale riforma della Sent. Trib. Lodi sez. lav. n. 342/2023 pubbl. il 09.11.2023, non notificata ogni contraria istanza reietta e disattesa,



Preliminarmente, dichiarare il difetto di giurisdizione del Giudice adito, essendo competente il Giudice Tributario (Commissione Provinciale Tributaria di Lodi).

Sempre in via preliminare, dichiarare il difetto di legittimazione passiva dell'Inps e/o ordinare l'integrazione del contraddittorio nei confronti di Agenzia delle Entrate

In via subordinata nel merito, rigettare il proposto ricorso in quanto infondato in fatto e in diritto e sfornito di prova, con ogni conseguenziale statuizione.

Spese, diritti ed onorari del doppio grado vinti.

Ove occorra, si fa riserva di produrre tutta l'ulteriore documentazione che dovesse pervenire da parte dei competenti uffici amministrativi

Per la PARTE APPELLATA

L'Ecc.ma Corte di Appello di Milano, ogni contraria istanza ed eccezione disattesa, voglia respingere l'appello con conferma della sentenza impugnata e condanna dell'Inps a restituire le somme illegittimamente trattenute (mese per mese a titolo di «Conguaglio Irpef a debito da ricostituzione» e a titolo di «Trattenute Irpef») pari ad € 17.7820,99=, maggiorate di interessi e rivalutazione monetaria. Con vittoria delle spese di lite di entrambi i gradi di giudizio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

In fatto e in diritto

Con sentenza n. 342 del 2023 pubblicata il 9.11.2023 a definizione del giudizio RG n. 412/2023 il Tribunale di Lodi, Sezione Lavoro, ha accolto il ricorso proposto dal sig. Freschi, accertando il diritto dello stesso al godimento del trattamento pensionistico netto mensile (pari al lordo mensile) nell'ammontare anteriore al ricalcolo INPS del 2/2/2023, con conseguente restituzione delle trattenute operate.

Il sig. Marco Freschi, titolare di pensione di vecchiaia, gestione privata, con decorrenza dall'1 aprile 2017 e iscritto dal 20 settembre 2016, iscritto presso la Circoscrizione Consolare di Sofia, Bulgaria, con residenza nella città di Varna (con iscrizione presso il registro Aire del comune di Salerano sul Lambro (Lodi), aveva chiesto il riconoscimento della detassazione della pensione in forza della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica Popolare di Bulgaria intesa ad evitare le doppie imposizioni e l'INPS aveva proceduto alla detassazione della pensione.

Successivamente, con provvedimento datato 2 febbraio 2023, l'Istituto ha tuttavia revocato il beneficio della detassazione disponendo la riliquidazione della pensione a decorrere dal 1/1/2023, erogando conseguentemente la pensione non già nella misura lorda bensì al netto delle trattenute fiscali.

Il sig. Freschi ha pertanto agito al fine di accertare il proprio diritto alla detassazione della pensione erogata dall'INPS.



L'INPS, regolarmente costituitosi, ha preliminarmente eccepito il difetto di giurisdizione del giudice ordinario in favore della commissione tributaria competente per territorio, nonché il proprio difetto di legittimazione passiva. Nel merito, ha chiesto il rigetto della domanda sostenendo che ai fini dell'applicazione della citata Convenzione, e pertanto del riconoscimento del beneficio della tassazione, era necessario il possesso della cittadinanza bulgara. Sul punto ha richiamato il contenuto della risposta n. 244 del 8/3/2023 dell'Agenzia delle Entrate la quale precisa che "dall'esame delle disposizioni contenute nella Convenzione Italia-Bulgaria, si evidenzia, che, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, tale Trattato internazionale si applica alle persone che sono residenti di uno o entrambi gli Stati *contraenti*. Il paragrafo 2 dello stesso articolo prevede poi che l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa, per quanto riguarda l'Italia, qualsiasi persona fisica che, in virtù della legislazione italiana, è assoggettata ad imposta nel nostro Paese a motivo del suo domicilio e della sua residenza e, per quel che concerne la Bulgaria, qualsiasi persona fisica che possiede la nazionalità bulgara. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni convenzionali, una persona fisica può essere, dunque, considerata residente in Bulgaria solo se risulta in possesso della cittadinanza di tale Stato". Il contenuto della risposta è stato recepito dal messaggio INPS n. 1270/2023, con cui era stato superato l'orientamento espresso con il messaggio n. 612/2020.

Il Tribunale, nell'accogliere il ricorso, ha preliminarmente disatteso l'eccezione di difetto di giurisdizione in favore della commissione tributaria territorialmente competente e l'eccezione di difetto di legittimazione dell'INPS. Il primo giudice ha osservato che nel caso di cui è causa non si discute di un accertamento su una pretesa tributaria, ma della condotta di rivalsa di INPS. Si tratterebbe quindi "né più né meno, di una controversia tra sostituito e sostituto d'imposta, avente ad oggetto la legittimità della c.d. ritenuta alla fonte, in assenza di un atto di accertamento tributario, che deve essere decisa tra le parti dinanzi al giudice ordinario". Corretta quindi l'individuazione dell'INPS quale "legittimato passivo della domanda, posto che la trattenuta sugli arretrati della pensione è stata operata dall'Istituto, che ha agito quale sostituto d'imposta, sicché, in ipotesi di illegittimità della stessa, è tenuto a restituire le somme indebitamente trattenute." Ha inoltre osservato che L'Agenzia delle Entrate non sarebbe litisconsorte in quanto il giudizio riguarda un rapporto privatistico ed in quanto non è presente alcun atto tributario impugnabile.

Nel merito, il Tribunale ha delineato il quadro normativo di riferimento, menzionando:

- l'art 1 della 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:, il quale dispone che “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 della stessa, il quale prevede che “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, paragrafo 2, secondo cui “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*”.

Richiamando, anche ai sensi dell'art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza n. 428/2022 del Tribunale di Viterbo, il Tribunale ha stabilito che ai fini dell'esclusione dalla tassazione italiana e all'assoggettamento alla sola tassazione bulgara delle pensioni private il requisito della nazionalità di cui all'art. 1 della Convenzione debba essere inteso quale residenza. Diversamente opinando, ha sostenuto il primo giudice, un soggetto privo di residenza fiscale in Italia e privo di cittadinanza bulgara sarebbe di fatto esentato dalla tassazione in entrambi i paesi, nonché il titolare di pensione privata verrebbe sostanzialmente equiparato al titolare di pensione pubblica in relazione al quale l'art. 17 della Convenzione prevede esplicitamente la sottoposizione alla tassazione italiana, salvo che risieda e abbia la cittadinanza bulgara.

Quanto alla citata risposta dell'Agenzia delle Entrate e successivi messaggi INPS, il giudicante ha precisato che “non appaiono vincolanti il giudicante, non essendo fonte del diritto in quanto atti interni all'amministrazione; e non sono comunque decisivi per i motivi che vengono espressi dalla pronuncia in esame.”

Il Tribunale ha pertanto accolto il ricorso, con compensazione integrale delle spese di lite.



Con atto depositato in data 14/11/2023 l'INPS ha proposto appello avverso la suddetta sentenza per i seguenti motivi:

VIOLAZIONE DI LEGGE LADDOVE IL GIUDICE DI PRIMO GRADO NON HA DICHIARATO IL DIFETTO DI GIURISDIZIONE

Con un primo motivo di appello l'Istituto censura la sentenza di primo grado nella parte in cui il giudicante ha rigettato l'eccezione di difetto di giurisdizione in favore della Commissione Tributaria di Lodi. Premette che sul punto le **Sezioni Unite, con la sentenza n. 23019/2005** hanno stabilito che “La controversia tra sostituto d'imposta e sostituito, (...) promossa dal sostituito nei confronti del sostituto, per pretendere il pagamento (anche) di quella parte del suo credito che il convenuto abbia trattenuto e versato a titolo di ritenuta d'imposta, rientra nella giurisdizione delle commissioni tributarie, e non del g.o., posto che (...) l'indagine sulla legittimità della ritenuta non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere deliberata incidentalmente, ma comporta una causa tributaria avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita, con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui la relativa cognizione spetta per ragioni di materia, in litisconsorzio necessario anche dell'amministrazione finanziaria”

Nel caso di specie, la questione non verterebbe né sull'an né sul quantum del trattamento pensionistico, bensì sull'operato dell'Istituto quale sostituto d'imposta

DIFETTO DI LEGITTIMAZIONE PASSIVA DELL'ENTE CONVENUTO

Censura altresì la sentenza nella parte in cui il giudicante non ha dichiarato il difetto di giurisdizione passiva dell'INPS. Unico soggetto legittimato a contraddire sarebbe infatti l'Agenzia delle Entrate, infatti, in caso di accoglimento della domanda quest'ultima darà il soggetto cui andrà rivolta ogni richiesta di rimborso.

Insiste quindi per l'eccepito difetto di legittimazione passiva dell'INPS.

In via subordinata, eccepisce violazione del litisconsorzio necessario disciplinato dall'art. 14 c. 1 D.lgs. 546/1992 che mutua la previsione disposta dall'art. 102 c.p.c.

NEL MERITO: VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE DI LEGGE INTEGRALE RIFORMA DELLA SENTENZA. INFONDATEZZA DEL RICORSO SI VEDA CASSAZIONE CIV. SEZ. 5 N. 21697/2023.

Con il terzo motivo di appello censura la sentenza di primo grado nella parte in cui ritiene che nel caso di specie trovi applicazione la Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica Popolare di Bulgaria intesa ad evitare le doppie imposizioni, interpretando il requisito della nazionalità come “mera presenza sul territorio bulgaro.”



L'odierno appellante premette che deve essere dato rilievo prima di tutto al criterio dell'interpretazione letterale, come peraltro richiesto dall'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, e che pertanto dalla lettura dei citati artt. 1 e 16 della Convenzione emergerebbe chiaramente che “nel caso della Bulgaria, la mera residenza nello Stato è insufficiente. Occorre altresì il possesso della nazionalità bulgara, la quale dev'essere intesa come cittadinanza per una serie di motivi”. In ambito giuridico e specificamente nei rapporti internazionali il termine nazionalità significa cittadinanza. In ogni caso, anche a voler dare al termine nazionalità il significato di appartenenza storico -culturale, nel caso di specie non sussisterebbe tal genere di legame tra l'odierno appellato e la Bulgaria.

Richiama da ultimo la risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 244 del 2023, osservando che è stata richiamata anche dalla Suprema Corte nella sentenza n. 21697 del 2023.

Con atto depositato in data 29/1/2024 il sig. Freschi si è costituito chiedendo la conferma integrale della sentenza di primo grado.

Quanto ai primi due motivi di appello sostiene che il primo giudice ha correttamente respinto le eccezioni di difetto di giurisdizione e di legittimazione passiva sollevate dall'INPS sottolineando che “nel caso di specie non vi è alcun atto impositivo dell'autorità fiscale che possa essere impugnato dinanzi al Giudice Tributario ma si è in presenza di una mera interpretazione (errata) da parte del sostituto di imposta di una norma di legge (la Convenzione) che, al contrario, stabilisce che l'irpef non è dovuta dai pensionati privati residenti ai fini fiscali in Bulgaria”.

Nel merito, osserva che l'INPS dopo un trentennio di applicazione della Convenzione ha mutato parere in forza della citata risposta dell'Agenzia delle Entrate, che costituisce un provvedimento interno e non un atto normativo.

All'udienza del 13 febbraio 2024, all'esito della discussione dei difensori, la Corte ha deciso la causa come da dispositivo riportato in calce alla presente sentenza.

L'appello è fondato e deve essere accolto per le ragioni che di seguito si espongono.

Ritiene il Collegio che le eccezioni preliminari sollevate da INPS vadano respinte.

- a) Sulla carenza di giurisdizione del giudice ordinario in favore della commissione tributaria.

Il Collegio, pur consapevole del contrasto giurisprudenziale sulla questione, avendo alcuni giudice ritenuto la giurisdizione del giudice amministrativo (Cass.



Sez. L, Sentenza n. [17076](#) del 03/08/2007), ritiene di aderire all'orientamento più recente della Suprema Corte che con sentenza a sezioni unite ha statuito: “In tema di giurisdizione, le controversie tra il sostituto d'imposta ed il sostituto, non coinvolgendo il rapporto d'imposta, danno ingresso ad una lite tra privati la cui cognizione appartiene al giudice ordinario. (Cass sez. U - , **Ordinanza** n. [16833](#) del 07/07/2017).

In senso conforme, anche **Cass Sez. U, Sentenza n. [15031](#) del 26/06/2009** “*Le controversie tra sostituto d'imposta e sostituto, 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 sostituto 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. (Principio di diritto affermato d'ufficio dalle Sezioni Unite ai sensi dell'art. 363, terzo comma, cod. proc. civ., in riferimento all'opposizione all'esecuzione forzata intrapresa dal difensore antistatario della parte vittoriosa in giudizio per la riscossione delle somme trattenute dalla parte soccombente a titolo di ritenuta IRPEF sull'onorario*”

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)

b) Sulla carenza di legittimazione passiva dell'inps o litisconsorzio necessario dell'agenzia delle entrate

Infondate sono anche le eccezioni in esame sulla base della seguente argomentazione: “*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)*” (Cass., sez. un., 20.9.2016, n. 18396; conf. sez. un., 7.7.2017, n. 16833)



Nel merito, invece, il terzo motivo di appello è fondato. Occorre preliminarmente richiamare la normativa che disciplina la fattispecie in esame.

L'art. 16 della Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica popolare di Bulgaria dispone: “Fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'articolo 17 (riguardante le pensioni pubbliche, ndr), 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”

La nozione di residenza, ai fini convenzionali, è definita dall'art. 1, secondo comma della richiamata Convenzione, il quale prevede che “*Ai sensi della presente Convenzione, l'espressione*

"residente di uno Stato contraente" designa:

a).....OMISSIS.....

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 ”.

.....

Con riferimento alle norme citate sono stati adottati due provvedimenti amministrativi rispettivamente da:

Agenzia delle Entrate (risposta a interpello n. 244 dell'8 marzo 2023), che ha precisato che:

“Dall'esame delle disposizioni contenute nella Convenzione Italia-Bulgaria, si evidenzia che, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, tale Trattato internazionale si applica alle persone che sono residenti di uno o entrambi gli Stati contraenti. Il paragrafo 2 dello stesso articolo *prevede poi che l'espressione “residente di uno Stato contraente” designa, per quanto riguarda l'Italia, qualsiasi persona fisica che, in virtù della legislazione italiana, è assoggettata ad imposta nel nostro Paese a motivo del suo domicilio e della sua residenza e, per quel che concerne la Bulgaria, qualsiasi persona fisica che possiede la nazionalità bulgara. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni convenzionali, una persona fisica può essere, dunque, considerata residente in Bulgaria solo se risulta in possesso della cittadinanza di tale Stato”*



INPS (v. nota INPS. HERMES n. 1270 del 3.4.2023 Nuovi criteri di esenzione dal regime impositivo italiano applicabili ai pensionati residenti in Bulgaria. Convenzione italo-bulgara contro le doppie imposizioni fiscali: in conformità alle indicazioni di Agenzia delle Entrate, dispone che” con il presente messaggio si comunica che devono intendersi superati i criteri di esenzione dal regime impositivo italiano di cui al citato messaggio n. 612/2020.

Conseguentemente, si procederà ad applicare la detassazione ai sensi della convenzione italo-bulgara in oggetto esclusivamente ai pensionati - non solo della Gestione pubblica, ma anche della Gestione privata - che alleghino alla relativa istanza la certificazione da cui si evinca inequivocabilmente il possesso della cittadinanza bulgara.

In assenza della suddetta certificazione i redditi di pensione saranno assoggettati a tassazione nel nostro Paese ai sensi della vigente normativa italiana.

A tale riguardo si sottolinea quanto più volte precisato dall'Agenzia delle Entrate, ossia che, avendo tale prassi amministrativa per il sostituto di imposta carattere facoltativo, non sussiste alcun obbligo da parte dell'INPS di adeguamento. Pertanto, l'Istituto nei casi d'incertezza sulla sussistenza dei requisiti previsti dalle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni è tenuto ad applicare il regime interno di ritenuta, secondo le modalità previste dall'articolo 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Resta inteso che eventuali contestazioni sui criteri di applicazione e di interpretazione della convenzione in esame, da parte dei soggetti interessati, non dovranno pervenire all'INPS e, nel caso, trattandosi di ambito prettamente fiscale, le stesse saranno veicolate all'Agenzia delle Entrate, quale Amministrazione istituzionalmente preposta ai relativi riscontri “

Entrambi gli enti hanno quindi ritenuto la cittadinanza bulgara requisito essenziale per il riconoscimento della residenza fiscale in Bulgaria, richiamando la norma convenzionale da ultimo citata.

Tale interpretazione, ovviamente non vincolante per il giudice trattandosi di atti di natura interna, appare tuttavia al Collegio condivisibile e conforme alle disposizioni sopra richiamate. Trova in primo luogo riscontro nel tenore letterale delle norme della Convenzione tra Italia e Bulgaria, che fanno espresso riferimento al possesso del requisito della nazionalità, e ha trovato autorevole conferma nella recente pronuncia della **Cass., sez. trib., 20.7.2023, n. 21697**, secondo cui: “Il concetto di residenza ai fini applicativi della convenzione è dunque fatto coincidere dal legislatore con il possesso della nazionalità; ciò vale ad escludere che, a detto fine, sia sufficiente la residenza fiscale, diversamente da



quanto sostenuto dal contribuente, il quale, per dato pacifico, non possiede la nazionalità *bulgara*”.

La Suprema Corte, richiamato l’art 1 della Convenzione nella parte sopra trascritta, precisa che “Il concetto di «residenza» ai fini applicativi della Convenzione è dunque fatto coincidere dal legislatore con il possesso della nazionalità; ciò vale ad escludere che, a detto fine, sia sufficiente la residenza fiscale, diversamente da quanto sostenuto dal contribuente, il quale, per dato pacifico, non possiede la nazionalità bulgara.”

Pacifico che nella fattispecie il sig Freschi abbia in Bulgaria solo la residenza fiscale e non abbia la nazionalità di tale stato.

Alla luce della rappresentata ricostruzione normativa, in riforma della sentenza impugnata, deve essere respinta in quanto infondata la domanda introdotta da Freschi nel ricorso di primo grado.

Le spese di lite del doppio grado possono essere compensate tra le parti in considerazione della novità della questione e delle oscillazioni interpretative della giurisprudenza di merito

P.Q.M.

in riforma della sentenza n 342/23 del tribunale di Lodi in funzione di giudice del lavoro respinge le domande introdotte dall’appellante nel ricorso di primo grado.

Compensa le spese di lite del doppio grado

Milano, 13/02/2024

Presidente est.

Silvia Marina Ravazzoni

