

Sent. n. 175/2024

N. 1220/2023 R.G.



**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE D'APPELLO DI MILANO
SEZIONE LAVORO**

composta dai magistrati

Dott.ssa Benedetta Pattumelli

Presidente rel.

Dott. Giovanni Casella

Consigliere

Avv.to Giuseppina Locorotondo

Consigliere G.A.

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nella causa civile in grado di appello avverso la sentenza del Tribunale di LODI n. 364/2023, estensore giudice DOTT. FRANCESCO MANFREDI, discussa all'udienza del 19.2.2024 e promossa da:

INPS (80078750587), in persona del legale rappresentante *pro tempore*, con il patrocinio dell'avv. MARIO ROBERTO TARZIA (TRZMRB67L24H224F) e dell'avv. ROBERTO MAIO (MAIRRT72D13F158O), elettivamente domiciliato in MILANO VIA SAVARE' 1, presso i Difensori

APPELLANTE

CONTRO

GIANPIETRO PISATI (PSTGPT55P09C816M), con il patrocinio dell'avv. MARGARETA KOSA (KSOMGR80T45Z129R), elettivamente domiciliato in via WASHINGTON 98 MILANO, presso il Difensore

APPELLATO

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. 364/2023 pubblicata in data 23.11.2023 RG. 562/23, 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”.

PER LA PARTE APPELLATA

“rigettare integralmente il proposto gravame, in quanto inammissibile, nonché infondato in fatto ed in diritto, e per l’effetto confermare la sentenza di primo grado; in via subordinata ed incidentale, nel caso in cui l’Ecc.ma Corte ritenesse di avere dubbi sulla interpretazione della Convenzione prospettata dal primo giudice e parte appellata, 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. Con vittoria di spese e competenze per entrambi i gradi di giudizio, da liquidare ex DM. N. 55/2014, con attribuzione al procuratore antistatario”.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con atto depositato il 29.11.2023, l’INPS proponeva impugnazione avverso la sentenza in epigrafe indicata, mediante la quale il TRIBUNALE di LODI aveva accertato il diritto di GIANPIETRO PISATI al godimento per intero del proprio trattamento pensionistico n. 001-492714320203 Cat. VO, nella misura netta precedente al provvedimento di riliquidazione del 21.04.2023, soggetta alla tassazione esclusivamente in BULGARIA, ove lo stesso era stato residente.

Preliminarmente, il primo Giudice aveva disatteso l’eccezione di difetto di giurisdizione in favore della Commissione Tributaria, vertendo la controversia tra sostituito e sostituto d’imposta, in ordine alla legittimità della c.d. ritenuta alla fonte, in assenza di alcun atto di accertamento o di alcuna pretesa di carattere tributario.

Per la stessa ragione, era stata altresì respinta dal TRIBUNALE l’eccezione di carenza di legittimazione passiva avanzata dall’Istituto, in quanto autore delle indebite trattenute e – come tale – obbligato alla relativa restituzione in caso di accoglimento del ricorso.

Avendo la causa ad oggetto un rapporto privatistico ed in difetto di alcun atto tributario impugnabile, era stato escluso dalla sentenza il litisconsorzio necessario con l’amministrazione finanziaria, invocato dalla parte convenuta.

Sotto l’aspetto fattuale, il TRIBUNALE aveva rilevato come PISATI fosse stato pacificamente residente, anche a fini fiscali, in BULGARIA a seguito di trasferimento certificato dall’anagrafe, ed avesse goduto di una pensione erogata dall’Inps, per il servizio prestato in favore di un’azienda privata.



Su tali presupposti, era stata affermata in sentenza la soggezione del ricorrente in primo grado alla sola tassazione bulgara, ai sensi dell'art. 16 della Convenzione tra Italia e Bulgaria, ratificata con Legge n. 389 del 29.11.1990, non essendo stato considerato – a tal fine – necessario l'ulteriore requisito della cittadinanza bulgara.

Richiamando un conforme precedente di merito, il primo Giudice aveva valorizzato un'interpretazione sistematica dell'art. 1, par. 2, lett. b), condotta alla luce di quanto stabilito dagli artt. 16 e 17 della medesima Convenzione.

Queste ultime disposizioni – proseguiva la motivazione – avevano previsto che il percettore di una pensione privata era soggetto alla tassazione dello Stato di residenza fiscale, mentre colui che avesse goduto di una pensione pubblica per servizi resi in favore dello Stato, o di una sua divisione o di un ente locale, sarebbe stato assoggettato all'imposizione di questo Stato, a meno che non avesse avuto la residenza e la nazionalità nell'altro Stato contraente.

Secondo la sentenza, il requisito della cittadinanza o nazionalità era richiesto dalla Convenzione, in aggiunta a quello della residenza, ai fini della sottoposizione alla tassazione bulgara della sola pensione pubblica erogata dall'Italia, in deroga al principio generale dell'assoggettamento della pensione pubblica alla tassazione dello Stato erogante, ma non era estensibile alla pensione privata, a pena di applicare una stessa disciplina a situazioni giuridiche diverse, disciplinate distintamente dalla stessa Convenzione.

Il TRIBUNALE aveva, poi, escluso che il requisito della nazionalità fosse equiparabile a quello della cittadinanza.

Pertanto, l'INPS era stato condannato alla restituzione delle trattenute operate, maggiorate degli interessi legali dal dovuto al saldo.

Le spese di lite erano state integralmente compensate, attesa l'esistenza di precedenti di merito contrastanti ed in considerazione della particolare novità della questione.

Con un primo, articolato motivo di gravame, l'appellante lamentava il rigetto della propria eccezione di difetto di giurisdizione, deciso dal TRIBUNALE senza considerare in modo, a suo avviso, adeguato l'orientamento giurisprudenziale secondo cui la controversia promossa dal sostituito nei confronti del sostituto d'imposta, per pretendere il pagamento (anche) di quella parte del suo credito che il convenuto abbia trattenuto e versato a titolo di ritenuta, rientrava nella giurisdizione delle commissioni tributarie, e non del giudice ordinario.

Nell'ottica del gravame, tale lite avrebbe, infatti, implicato una questione tributaria avente carattere pregiudiziale, da definirsi con effetti di giudicato sostanziale ad opera del giudice investito della relativa cognizione per ragioni di materia, in litisconsorzio necessario con l'amministrazione finanziaria.



Con il secondo motivo, veniva censurato il rigetto dell'ulteriore eccezione preliminare, relativa al difetto di legittimazione passiva dell'INPS.

L'appellante evidenziava, al riguardo, di avere riversato le trattenute nelle casse dell'Erario, sostenendo – su tale presupposto – che la relativa richiesta di rimborso andasse rivolta esclusivamente all'Agenzia delle Entrate, da ritenersi litisconsorte necessario, quale creditore sostanziale delle imposte.

In terzo luogo, la decisione del TRIBUNALE veniva criticata anche nel merito, non ravvisando l'appellante – contrariamente a quanto affermato dalla sentenza – i presupposti per l'applicabilità della citata Convenzione al caso di specie, con particolare riguardo alla nazionalità bulgara del percettore di reddito.

Secondo l'Istituto, non era – a tal fine – sufficiente la mera residenza del pensionato in Bulgaria, occorrendo la cittadinanza di tale Paese o, quando meno, un legame storico o culturale non riscontrabile in capo a PISATI, cittadino italiano ivi trasferitosi solo nel 2018, come tale privo dei requisiti necessari per l'applicazione dell'art. 16 della Convenzione.

Di conseguenza – sosteneva l'INPS – ai sensi dell'art. 23, II co. TUIR, la pensione dallo stesso percepita andava considerata quale reddito prodotto nel territorio dello Stato e dunque imponibile in Italia.

A sostegno della censura in esame, l'appellante invocava i conformi principi affermati dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 21697/2023.

Pertanto, l'INPS chiedeva che la Corte d'Appello, in riforma della gravata sentenza, preliminarmente dichiarasse il difetto di giurisdizione del Giudice adito in favore del Giudice Tributario ed il difetto di legittimazione passiva dell'Istituto previdenziale, o, in subordine, ordinasse l'integrazione del contraddittorio nei confronti di Agenzia delle Entrate; nel merito, l'appellante domandava che l'avversario ricorso di primo grado fosse respinto, con vittoria di spese, diritti ed onorari di entrambe le fasi processuali.

L'appellato resisteva mediante memoria depositata in data 8.2.2024, eccependo l'inammissibilità dell'impugnazione avversaria, per violazione dell'art. 434, c.p.c., e chiedendone in ogni caso il rigetto per infondatezza, con conferma della sentenza impugnata.

PISATI invocava inoltre, *"in via subordinata ed incidentale"*, la rimessione degli atti alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea ed alla Corte Costituzionale, affinché venisse valutato *"se la nuova interpretazione proposta dall'INPS ed in generale l'operato dell'INPS"* contrastassero con il diritto eurounitario e con la Costituzione, con i conseguenziali provvedimenti di sospensione delle trattenute, nonché del presente giudizio, nonché – in ogni caso – con vittoria di spese e competenze di entrambi i gradi di giudizio, distratte in favore del procuratore antistatario.



All'udienza del 19.2.2024, la causa veniva decisa come da dispositivo in calce trascritto.

Va innanzitutto disattesa l'eccezione di parte appellata, relativa alla inammissibilità dell'appello per difformità dell'atto rispetto ai canoni imposti dal novellato art. 434, comma 1 c.p.c. secondo cui ciascun motivo di gravame deve indicare, a pena di inammissibilità, in modo chiaro, sintetico e specifico il capo della decisione che viene impugnato, le censure proposte alla ricostruzione dei fatti compiuta dal giudice di primo grado, le violazioni di legge denunciate e la loro rilevanza ai fini della decisione impugnata.

Ogni censura, quindi, deve essere espressamente orientata verso un determinato capo della decisione impugnata, non essendo più necessario, quindi, riprodurre integralmente *"le parti del provvedimento"* censurate (così com'era richiesto dalla previgente formulazione del requisito n. 1 dell'art. 342 c.p.c.).

Le denunciate violazioni di legge devono però, in ogni caso, essere oggetto di argomentazioni che ne spieghino la *"rilevanza"*, in vista della riforma della decisione appellata.

Tutte le deduzioni in ciascun motivo vanno, inoltre, formulate *"in modo chiaro, sintetico e specifico"*.

La nuova formulazione della citata norma ha, pertanto, valorizzato i principi di chiarezza e sinteticità, già ampiamente acquisiti dalla giurisprudenza, la quale – rigettando interpretazioni eccessivamente formalistiche – ha sempre interpretato gli oneri imposti alla parte appellante nel senso che l'atto deve consentire di individuare agevolmente le parti della sentenza impugnata e di circoscrivere quindi l'ambito del giudizio di gravame, con riferimento non solo agli specifici capi della sentenza ma anche ai passaggi argomentativi che li sorreggono.

Ne discende, quindi, che gli articoli 342 e 434 c.p.c. vanno – ancora oggi – interpretati nel senso che *"l'impugnazione deve contenere una chiara individuazione delle questioni e dei punti contestati della sentenza impugnata, e, con essi, delle relative doglianze, affiancando alla parte volitiva una parte argomentativa che confuti e contrasti le ragioni addotte dal primo giudice. Resta tuttavia escluso, in considerazione della permanente natura di revisio prioris instantiae del giudizio di appello, il quale mantiene la sua diversità rispetto alle impugnazioni a critica vincolata, che l'atto di appello debba rivestire particolari forme sacramentali e che debba contenere la redazione di un progetto alternativo di decisione da contrapporre a quella di primo grado"* (Cass. Sez. Unite 27199/2017; Cass., 30-5-2018, n. 13535; vedi anche le più recenti Cass., 3/11/2020, n.24262 e Cass., 14/07/2021, n. 20066).



Tenuto conto di tali principi, ritiene questo Collegio che l'appello proposto dall'INPS contenga tutti gli elementi essenziali previsti dal novellato art. 434 c.p.c.: le parti della sentenza impugnata sono state individuate; i rilievi critici sono stati esposti per ciascuna censura in modo sufficientemente chiaro e preciso, consentendo di circoscrivere in modo non ambiguo l'ambito del giudizio di gravame.

Il gravame, oltre che ammissibile, è altresì fondato nel merito, per le ragioni di seguito esposte.

Vanno, preliminarmente, disattese le doglianze svolte da parte appellante sotto l'aspetto processuale.

Quanto alla giurisdizione, osserva il Collegio come la giurisprudenza di legittimità, superando il proprio precedente orientamento invocato dall'odierno appellante, si sia da tempo consolidata nel ricondurre alla cognizione del Giudice Ordinario le controversie fra sostituto d'imposta e sostituito in materia di trattenute, in quanto concernenti – non già direttamente il rapporto tributario – bensì quello privatistico fra tali due soggetti.

Ha, in proposito, affermato il Supremo Collegio: *"in tema di giurisdizione, le controversie tra il sostituto d'imposta ed il sostituito, non coinvolgendo il rapporto d'imposta, danno ingresso ad una lite tra privati la cui cognizione appartiene al giudice ordinario"* (Cass. SS.UU. 7.7.2017, n. 1683; conf. Cass. SS.UU. 26.6.2009, n. 15031; Cass. SS.UU. 8.4.2010, n. 8312; Cass. 23.7.2019, n. 19895).

Alla luce di tali invalsi principi, condivisi dal Collegio, la decisione del TRIBUNALE appare, sul punto, del tutto corretta.

Non appare, invece, conferente la pronuncia di legittimità n. 20323 del 20.11.2012, richiamata dall'INPS a sostegno del gravame, in quanto relativa alla diversa fattispecie di pretese rivolte dal contribuente ad ADER per la restituzione di trattenute operate dal datore di lavoro e non già, come nel caso di specie, di azione esperita nei confronti del sostituto di imposta.

Anche la tesi di parte appellante, secondo cui ADER sarebbe stata legittimata passivamente – o quanto meno litisconsorte necessaria – rispetto alle pretese del ricorrente in primo grado, è smentita dalla costante giurisprudenza di legittimità, cui questa Corte ritiene di uniformarsi.

Essa appare, infatti, basata sulla corretta qualificazione giuridica dei rapporti intercorrenti fra le parti del rapporto di lavoro, da un lato, ed il Fisco, dall'altro.

In particolare, il Supremo Collegio ha rilevato, in modo convincente, che *"il credito vantato dal lavoratore nei confronti del datore di lavoro per le somme*



indebitamente trattenute sullo stipendio a titolo di ritenute fiscali ha natura retributiva" (così Cass. 28.5.2019, n. 14502).

Ed infatti, secondo il precedente di legittimità da ultimo citato, "il datore di lavoro, in qualità di sostituto di imposta, svolge sostanzialmente funzioni di esattore dell'amministrazione finanziaria versando direttamente a questa ultima gli acconti d'imposta per conto del contribuente sostituito, nel caso di specie del lavoratore subordinato; provvede, cioè - sia pure in adempimento di un preciso obbligo di legge (e non in esecuzione di un mandato negoziale o come gestione di affari altrui) - ad adempiere ad un'obbligazione altrui, quella appunto del sostituito nei confronti dell'amministrazione finanziaria".

Da tale ricostruzione discende, secondo la Cassazione, la conseguenza per cui *"l'obbligato principale nei confronti del Fisco resta, dunque, sempre il percettore del reddito, indipendentemente dal fatto che l'esazione del tributo avvenga (in tutto o in parte) mediante il sistema della ritenuta alla fonte",* mentre, laddove venga meno il titolo sotteso alla trattenuta (come, nel caso esaminato dalla Cassazione, a seguito di accesso alla definizione agevolata), *"il sostituto (id est: il datore di lavoro), non più tenuto a versare al Fisco, ... , le somme trattenute, deve restituirle al lavoratore, non avendo più idoneo e valido titolo giuridico per trattenere il residuo"* (conf. n. 26873/2017, in motiv., punto 2.a).

Di tali condivisibili insegnamenti il primo Giudice ha fatto corretta applicazione mediante la sentenza impugnata.

Quest'ultima appare, tuttavia, meritevole di riforma nel merito, laddove ha ritenuto la mera residenza in Bulgaria presupposto sufficiente per la detassazione del trattamento pensionistico oggetto di causa nell'ordinamento italiano.

Giova in proposito rammentare come l'art. 2, commi 2 e 2 *bis*, D.P.R. n. 917/1986 (T.U.I.R.), preveda che:

"ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

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

La Convenzione tra Italia e Bulgaria, tesa ad evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e sul patrimonio ed a prevenire le evasioni fiscali, ratificata con Legge n. 389 del 29.11.1990, prevede, all'art. 1 (rubricato *"Soggetti e residenti"*), 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".

Il successivo art. 16 della medesima Convenzione precisa 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"*.

A propria volta, l'art. 17, paragrafo 2, stabilisce che *"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. Tuttavia, tali pensioni sono imponibili soltanto nell'altro Stato contraente qualora il beneficiario sia un residente di detto Stato e ne abbia la nazionalità"*.

Il Supremo Collegio è recentemente intervenuto nella materia in esame, risolvendo – sulla base di convincenti motivazioni – la questione interpretativa rilevante ai fini della presente decisione, relativa alla definizione del concetto di *"residenza"* ai fini applicativi della citata Convenzione.

In particolare, la Cassazione ha smentito l'assunto *"in base al quale l'ottenimento dei benefici riconosciuti dalla Convenzione ai percettori di reddito pensionistico italiano presupporrebbe unicamente la residenza fiscale di costoro in Bulgaria, ciò che varrebbe ad attestarne, come letteralmente affermato dal ricorrente, "il possesso della nazionalità (ovvero l'appartenenza alla nazione) bulgara in considerazione del "centro degli interessi vitali" della persona fisica stessa in quello Stato"* (Cass. 20.7.2023, n. 21697).

La Suprema Corte ha, in proposito, rilevato che *"l'art. 1 della Convenzione fissa l'ambito di applicazione soggettiva della stessa, individuandolo nelle <persone che sono residenti di uno o di entrambi gli stati contraenti>, poi definite, per quanto riguarda la Bulgaria, come <qualsiasi persona fisica che possiede la nazionalità bulgara nonché qualsiasi persona giuridica che ha la propria sede in Bulgaria o che è ivi registrata>". 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. (...) 3.3. Per completezza, si può osservare che i rilievi che precedono, inerenti alla nozione*



"convenzionale" di cittadinanza per i fini che qui occupano, sono stati condivisi dall'Agenzia delle entrate con la risposta ad interpello n. 244 dell'8 marzo 2023, che afferma: <(d)all'esame delle disposizioni contenute nella Convenzione Italia-Bulgaria, si evidenzia, che, ai sensi dell'art. 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>. I suddetti rilievi, infine, sono stati condivisi anche dall'Inps, che con proprio messaggio n. 1270 del 3 aprile 2023 ha comunicato che devono intendersi superate le proprie precedenti indicazioni di più favorevoli criteri di esenzione dal regime impositivo italiano".

Tale decisione appare pienamente recepibile, in quanto basata su un'interpretazione conforme all'univoco contenuto testuale della fonte in esame.

Né appaiono ravvisabili i prospettati contrasti di tale lettura con i principi costituzionali e sovranazionali, non incidendo la riconosciuta soggezione dei redditi in questione alla fiscalità italiana su alcuno dei diritti fondamentali invocati dall'odierno appellante, poiché del tutto priva delle connotazioni "razziali" individuate nell'atto di impugnazione né limitativa della libera circolazione del pensionato nell'ambito europeo.

In virtù delle considerazioni tutte che precedono, in riforma della gravata sentenza, il ricorso proposto da PISATI in primo grado deve essere respinto.

In ragione del recente pronunciamento giurisprudenziale, la Corte ravvisa i presupposti per l'integrale compensazione fra le parti delle spese di entrambe le fasi processuali.

P.Q.M.

In riforma della sentenza n. 364/2023 del Tribunale di LODI, respinge il ricorso proposto da GIANPIETRO PISATI in primo grado;
compensa integralmente fra le parti le spese di entrambe le fasi processuali.
Così deciso in Milano, 19/02/2024

Il Presidente estensore
(Benedetta Pattumelli)

