



**REPUBBLICA ITALIANA**  
***In nome del popolo italiano***  
**La Corte di Appello di Firenze**  
***Sezione lavoro***

così composta

|                           |                  |
|---------------------------|------------------|
| dr. Maria Lorena Papait   | Presidente       |
| dr. Roberta Santoni Rugiu | Consigliera rel. |
| dr. Nicoletta Taiti       | Consigliera      |

nella causa iscritta al n. 411 / 2024 RG

promossa da

**INPS**

Avv. Francesco Falso, Silvano Imbriaci

*appellante*

contro

**CAVICCHI PAOLO**

Avv. Jacopo Lorenzi

*appellato*

avente ad oggetto: appello avverso la sentenza n. 196/2024 del Tribunale di Pistoia quale giudice del Lavoro, pubblicata il 28 maggio 2024

All'esito della camera di consiglio dell'**udienza 20 maggio 2025**, con lettura del dispositivo, ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

Questa in sintesi la vicenda controversa, ricostruita sugli atti ed i documenti delle parti:

- Paolo Cavicchi è cittadino italiano, iscritto all'anagrafe della popolazione italiana residente all'estero (AIRE)
- dal 1° aprile 2004 egli è titolare di pensione INPS Cat. VDAI (ex INPDAI), Gestione Privata
- dall'agosto 2017 al 5 settembre 2023 egli è stato residente in Bulgaria, ed in seguito al 5 settembre 2023 in Romania
- fino al mese di aprile 2023 compreso, su tale pensione INPS non aveva attuato trattenute a titolo di tassazione Irpef in Italia sul presupposto che egli era fiscalmente residente all'estero e che quindi, per effetto dell'art. 2 n. 917/1986 TUIR e della Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni fra Italia e Bulgaria, ratificata con legge n. 389/1990, la stessa pensione era pagata dall'INPS nell'importo lordo, per essere soggetta a tassazione esclusivamente in Bulgaria
- in seguito, tuttavia, richiamando il messaggio n. 1270 del 2 aprile 2023, il 5 maggio 2023 (doc. 12 ric. 1°) l'INPS aveva comunicato la riliquidazione della prestazione a decorrere da gennaio 2023, per effetto della quale sui ratei da giugno a ottobre 2023 aveva iniziato a trattenere la tassazione Irpef di €. 1.544,00 sul lordo di €. 4.801,27; inoltre, l'istituto aveva applicato un "conguaglio Irpef a debito da ricostituzione" per €. 848,93 mensili per recuperare le trattenute relative alle mensilità da gennaio a maggio 2023 (vedi prospetto pagg. 18/ 19 ric. 1°, con i passaggi del calcolo dall'iniziale pensione lorda di €. 4.801,27 al pagamento finale dell'importo netto di €. 1.272,59)



- con il ricorso introduttivo al Tribunale di Pistoia del 23 ottobre 2023, ribadito che tale duplice trattenuta a regime / conguaglio a recupero del passato gli erano stati applicati ancora dopo che dal 5 settembre 2023 egli non fosse più residente in Bulgaria, bensì in Romania, Cavicchi aveva affermato il proprio diritto alla pensione da tassare esclusivamente nello stato di residenza, ordinando all'INPS di interrompere la trattenuta Irpef nonché la ritenuta relativa al conguaglio Irpef a debito da ricostituzione attuati a suo carico nei mesi da giugno a ottobre 2023 (per complessivi €. 11.966,32 + €. 7.721,65), con condanna dell'istituto a restituire la somma indebitamente percepita
- la domanda del pensionato era basata da un lato sulla Convenzione internazionale contro la doppia imposizione fra Italia e Bulgaria, secondo la quale essendo egli residente in Bulgaria aveva diritto di essere soggetto al regime tributario di quello Stato, e dall'altro lato sulla carenza di potere dell'INPS di incidere sul rapporto giudico di imposta relativo all'Agenzia delle Entrate, in assenza di un vero e proprio atto impositivo, nell'ambito di materia coperta da riserva di legge ex art. 23 Cost.
- nel corso del primo grado (ud. 28 maggio 2024), il ricorrente aveva chiesto di estendere la domanda dal momento che, a decorrere in tesi da settembre 2023, o in ipotesi da gennaio 2024, sulla sua pensione non poteva essere effettuata alcuna trattenuta poiché egli aveva trasferito la sua residenza dalla Bulgaria alla Romania, stato quest'ultimo a cui si applicava una diversa convenzione bilaterale con l'Italia rispetto a quella che valeva nel primo stato
- il Tribunale di Pistoia, con la sentenza qui appellata, aveva accolto il ricorso dichiarando illegittima la riliquidazione del 5 maggio 2023 con il conseguente diritto del ricorrente, per l'intero anno 2023, alla detassazione in Italia della pensione da sottoporre la sola tassazione prevista in Bulgaria, e aveva quindi condannato l'INPS a cessare la trattenuta Irpef sui ratei mensili di pensione nonché la ritenuta a conguaglio per debito da ricostituzione, e a restituire alla ricorrente le somme indebitamente trattenute
- la decisione era così motivata

**A]** l'eccezione di difetto di giurisdizione svolta dall'INPS era infondata

**B]** l'eccezione di difetto di legittimazione passiva svolta dall'INPS era infondata

**C]** nel merito, per il periodo da gennaio 2023 interessato alla riliquidazione della prestazione da parte dell'INPS, il ricorrente (residente in Bulgaria) aveva diritto a sottoporre la propria pensione al solo regime fiscale della Bulgaria

**D]** sempre nel merito, per il successivo periodo da settembre 2023 nel quale egli aveva trasferito la propria residenza in Romania, il ricorrente aveva diritto altresì ad estendere la medesima regola sub C] che esentava la pensione dalla trattenuta Irpef dal momento che, in seguito al trasferimento, a maggior ragione tale trattenuta non poteva più essere giustificata dalla interpretazione della convenzione Italia – Bulgaria, poiché ai rapporti con la Romania si doveva applicare diversa convenzione.

Le spese di lite erano compensate per intero fra le parti, considerando la novità della questione sulla quale la giurisprudenza non si era ancora consolidata.

L'INPS aveva appellato la sentenza chiedendone la riforma integrale quanto ai capi A], B], C] e D], con rigetto del ricorso accolto invece in primo grado.



PAOLO CAVICCHI si era costituito per eccepire in via preliminare l'inammissibilità dell'appello sia perché generico ai sensi dell'art. 434 cpc, sia perché avrebbe censurato il primo nucleo di argomenti a fondamento della domanda (la tassazione della pensione doveva seguire esclusivamente il regime della Bulgaria secondo la Convenzione fra Italia e Bulgaria), ma non anche il secondo (carezza di potere dell'INPS di incidere sul rapporto giudico di imposta relativo all'Agenzia delle Entrate, in assenza di un vero e proprio atto impositivo, nell'ambito di materia coperta da riserva di legge ex art. 23 Cost.). Al contrario, i due argomenti della sentenza erano alternativi, ognuno essendo in grado da solo di sorreggere la decisione, pertanto divenuta definitiva poiché era stato appellato solo il primo, e non anche il secondo. Nel merito aveva chiesto il rigetto dei motivi A], B], C] e D], con conferma della sentenza anche quanto alla estensione della domanda al periodo successivo al settembre 2023 nel quale egli aveva trasferito la sua residenza dalla Bulgaria alla Romania.

Il Collegio aveva autorizzato le parti al deposito di note sulle questioni controverse, effettuate dalla sola difesa del Cavicchi, e quindi all'odierna udienza il giudizio era stato discusso e deciso con lettura del dispositivo.

Alla odierna udienza di discussione l'INPS ha chiesto che, in caso di accoglimento dell'appello, il pensionato fosse condannato a restituire gli importi che aveva ottenuto in esecuzione della sentenza di primo grado. A tal fine, aveva depositato l'estratto dal "*Cassetto previdenziale del cittadino*", da cui si ricavava la complessiva somma pagata con le rispettive date di versamento (€ 86,83 il 24 luglio 2024; € 21.271,44 il 2 ottobre 2024; € 2.551,16 il 18 dicembre 2020).

§§§

### **Eccezioni di inammissibilità dell'appello**

Secondo il Collegio, le eccezioni di inammissibilità dell'appello INPS svolte dall'appellato sono entrambe infondate.

In primo luogo, Cavicchi aveva eccepito la genericità dell'appello ai sensi dell'art. 434 cpc, sul presupposto che l'impugnazione non avesse individuato gli specifici capi della decisione censurati, né tantomeno la relativa motivazione ("come se non fosse stato celebrato il primo grado di giudizio"), mentre la legge esigeva a pena di inammissibilità che l'appello contenesse motivi specifici tesi a censurare la ricostruzione dei fatti e la violazione di norme, il tutto in stretto collegamento con il contenuto della stessa decisione.

Per contro, secondo il Collegio, l'appello individuava in modo adeguato:

- le parti censurate della sentenza di primo grado (rigetto delle eccezioni preliminari di difetto di giurisdizione del giudice civile e di difetto di legittimazione passiva dell'INPS, accoglimento nel merito della domanda sia per il periodo di residenza in Bulgaria sia a maggior ragione per il successivo periodo di residenza in Romania)
- la soluzione alternativa proposta al giudice di appello con l'impugnazione (accoglimento delle medesime eccezioni preliminari, o rigetto della domanda nel merito)
- le relative motivazioni (eccezione preliminare di difetto di giurisdizione del giudice civile e di difetto di legittimazione passiva dell'INPS; infondatezza della domanda di merito per il periodo di residenza in Bulgaria, ed a maggior ragione per il successivo periodo di residenza in Romania).

Per escludere la sanzione di inammissibilità, l'art. 434 cpc pone all'appellante un onere processuale, nel caso in esame indubbiamente assolto, per il quale l'impugnazione deve contenere una soluzione della controversia diversa, e ragionata, rispetto a quella di primo grado.



In tal senso < Gli artt. 342 e 434 cpc .. vanno interpretati nel senso che l'impugnazione deve contenere, a pena di inammissibilità, 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, senza che occorra l'utilizzo di particolari forme sacramentali o la redazione di un progetto alternativo di decisione da contrapporre a quella di primo grado, tenuto conto della permanente natura di "revisio prioris instantiae" del giudizio di appello, il quale mantiene la sua diversità rispetto alle impugnazioni a critica vincolata>, Cass. n. 36481/2022, conformi n. 13535/2018 e n. 10916/2017.

In secondo luogo, Cavicchi aveva eccepito il passaggio in giudicato dell'intera sentenza.

A tal fine, aveva sostenuto che, mentre l'accoglimento nel merito del ricorso si basava su due argomenti alternativi e convergenti (da un lato sulla Convenzione internazionale contro la doppia imposizione fra Italia e Bulgaria, secondo la quale essendo egli residente in Bulgaria aveva diritto di essere soggetto al regime tributario di quello Stato, e dall'altro lato la carenza di potere in capo all'INPS di incidere sul rapporto giudico di imposta relativo all'Agenzia delle Entrate, in assenza di un vero e proprio atto impositivo, nell'ambito di materia coperta da riserva di legge ex art. 23 Cost.), l'appello avrebbe riguardato solo il primo e non anche il secondo, che quindi era divenuto definitivo nel sorreggere la decisione, impugnata in modo inammissibile.

Per contro, secondo il Collegio, nella sua sintesi l'appello aveva censurato in modo adeguato anche il secondo argomento, devolvendolo a questa Corte insieme al primo.

Nella memoria di costituzione dell'appellato il tema di diritto richiamato a proposito dell'eccezione preliminare qui in esame (pag. 5) era ribadito nel merito (pag. 19/23), sempre a proposito della carenza di potere dell'INPS di incidere sul rapporto giuridico di imposta per assenza di contestazione di maggior reddito da parte dell'Agenzia delle Entrate, nell'ambito di materia oggetto di riserva di legge.

Secondo il Collegio, tale questione, puramente giuridica, è strettamente all'eccezione di difetto di legittimazione passiva, svolta dall'INPS in primo grado e ribadita in appello (pag. 4 dell'atto) per sostenere che l'unico soggetto legittimato a contraddire con il pensionato sul regime fiscale della pensione sarebbe la Agenzia delle Entrate.

Di conseguenza, non si può distinguere una parte degli argomenti del Tribunale censurata dall'INPS da un'altra parte non censurata.

Al contrario, l'appello ha devoluto per intero le complesse questioni di inquadramento della vicenda in esame, le quali che richiedevano di prendere posizione, da un lato, sull'interpretazione della convenzione fra Italia e Bulgaria, e dall'altro lato, sulla facoltà dell'INPS di agire quale sostituto d'imposta operando la trattenuta Irpef sulla pensione, pur in assenza di un atto impositivo della Agenzia delle Entrate.

### Motivi di appello

La presente decisione si pone in linea con analoghi precedenti di questa Corte d'Appello:

- sentenza n. 646/2024 *Macera c/ INPS* del 19 novembre 2024
- sentenza n. 328/2025 *INPS c/ Magnaghi* del 26 maggio 2025

Ciò premesso, anche in questo caso, i motivi di appello vanno respinti in tema di difetto di giurisdizione del giudice ordinario sub A], e di difetto di legittimazione passiva dell'INPS B].



Invece, vanno accolti nel merito quanto alla pretesa di sottoporre la pensione al regime della Bulgaria sub D], e quindi della Romania sub D], con conseguente riforma integrale della sentenza e rigetto della domanda del pensionato nei confronti dell'INPS

**A] L'eccezione di difetto di giurisdizione svolta dall'INPS è infondata, e quindi questo motivo di appello va respinto**

Come motivato dalla sentenza appellata, la giurisprudenza di legittimità è da tempo consolidata nel ricondurre alla cognizione dell'AGO 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 (Cass. Sez Un. n. 16833/2017, Sez. Un. n. 15031/2009, Cass. n. 8312/2010).

Per Cass. n. 16833/2017 *“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”*.

Per Cass. 15031/2009 : *“Le controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, relative al legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, volontariamente o coattivamente, non sono attratte alla giurisdizione del giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, trattandosi di diritto esercitato dal sostituto verso il sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, cui resta estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione, proprio del rapporto tributario”*.

Peraltro, in tali controversie manca di regola un "atto qualificato" rientrante nella tipologia di cui all'art.19 D.Lvo n. 546/1992, riconducibile all'autorità fiscale (Cass. n. 19289/2012, n.14302/2013).

L'appellante sostiene che in base ad un recente orientamento sarebbe comunque possibile adire il giudice tributario ogni qualvolta vi sia un interesse ad agire concreto (Cass. n. 3466/2021), ma in realtà la giurisprudenza richiamata – come precisato dal primo giudice e non contestato in appello - ammette la possibilità di un ampliamento degli atti tassativamente indicati dall'art.19 con riferimento a controversie nelle quali una delle parti sia comunque l'ente impositore e che attengano ad una ben individuata pretesa fiscale fatta valere, in termini chiari, precisi e portati a conoscenza del contribuente dall'amministrazione finanziaria stessa, tramite un atto di manifestazione del potere impositivo, condizioni palesemente insussistenti nel caso in esame.

**B] L'eccezione di difetto di legittimazione passiva svolta dall'INPS è pure infondata, e quindi anche questo motivo di appello va respinto**

Quanto alle eccezioni di difetto di legittimazione dell'istituto e di integrazione del contraddittorio nei confronti di Agenzia delle Entrate, la giurisprudenza è ugualmente consolidata nell'affermare che *“Nelle controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, aventi ad oggetto il legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa in riferimento alle ritenute alla fonte versate direttamente dal primo, volontariamente o coattivamente, 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, le quali, peraltro, non escludono 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 cod. proc. civ., in caso di contemporanea pendenza del giudizio tributario" (Cass. n. 15032/2009, conformi n. 18396/2016, n. 16833/2017).

In motivazione si chiarisce ulteriormente che: *"nel caso [...] in cui l'azione sia proposta dal sostituto nei confronti del sostituto che asseritamente abbia effettuato una ritenuta (rectius: rivalsa) indebita o eccessiva, se l'errore sussiste ed abbia comportato un versamento indebito, lo stesso sostituto può richiedere il rimborso all'amministrazione finanziaria, impugnando poi l'eventuale rifiuto dinanzi al giudice tributario"* (Cass. n. 15032/2009).

E', infatti, pacifico che il sostituto, al pari del sostituto, sia legittimato a richiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso della somma non dovuta e ad impugnare l'eventuale rifiuto dinanzi al giudice tributario (Cass. n. 16105/2015, n. 29399/2019, n. 6208/2025).

**C] Nel merito, l'appello va accolto perché l'INPS ha diritto ad agire come sostituto d'imposta operando la ritenuta Irpef sulla pensione di Cavicchi, il quale invece non ha diritto nel pretendere di sottoporre la propria pensione al solo regime fiscale della Bulgaria** (oggetto delle note depositate l'8.5.2025, pag. 2, nelle quali si precisava che secondo il regime fiscale bulgaro la pensione in esame rappresentava reddito esente da tassazione).

Prima di tutto, vanno richiamate le disposizioni della Convenzione tra Italia e Bulgaria, tesa ad evitare le doppie imposizioni in materia d'imposte sul reddito e a prevenire le evasioni fiscali, ratificata con legge n.389/1990, che prevede: - all'art. 1 (rubricato "Soggetti e residenti") *"1. La presente Convenzione si applica alle persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti. 2. Ai sensi della presente Convenzione, l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa:*

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

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

-all'art. 16 in tema di pensioni: *"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."*

-all'art.17 paragrafo 2, in tema di pensioni pubbliche: *"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."*

Da una piana lettura aderente al dato letterale delle norme si desume che le pensioni private pagate ad un residente di uno Stato contraente sono soggette alla tassazione dello Stato di residenza e che la nozione di residenza, ai fini convenzionali, per la Bulgaria si identifica con la nazionalità bulgara.

Tale interpretazione è stata di recente confermata dalla giurisprudenza di legittimità, che ha ritenuto l'infondatezza dell'"*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 ... «il possesso della nazionalità (ovvero l'appartenenza alla nazione) bulgara in considerazione del "centro degli interessi vitali" della persona fisica stessa in quello Stato», e ha chiarito che : «In proposito, 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. 3.2. Lo stesso art. 1 prosegue, al comma 3, disponendo che quando, in base alle precedenti disposizioni, «una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti» essa «è considerata residente dello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali)» (Cass. Sez. V Tributaria n.21697/2023).

Anche secondo il Collegio, la lettera della Convenzione è chiara nello stabilire che la pensione corrisposta da un ente pensionistico italiano possa essere esente da tassazione in Italia e soggetta al regime impositivo fiscale bulgaro solo nel caso in cui il percettore goda della cittadinanza bulgara.

Il concetto di residenza, impiegato dalla Convenzione come criterio di collegamento, è quindi fatto coincidere, per la Bulgaria, con quello di nazionalità, e quest'ultimo, a sua volta, non può che essere inteso nella accezione giuridica di cittadinanza, considerato il carattere del tutto evanescente e generico del concetto di nazionalità, di regola inteso quale appartenenza ad una nazione come entità etnica o politica.

L'interpretazione aderente al dato letterale è peraltro quella adottata anche dalle autorità tributarie dello Stato bulgaro, che nella risposta del 10.12.2018 avevano già chiarito (ex art.31 comma 4 della Convenzione di Vienna) che la Convenzione italo-bulgara «prevede che per la Bulgaria risulta residente fiscale ogni persona fisica che ha la cittadinanza bulgara» (dato desunto dalla sentenza n.503/2024 della Corte d'Appello di Torino, depositata dalla difesa di INPS in udienza).

Né in contrario appare dirimente l'art.17 della Convenzione, relativo alle pensioni pubbliche per le quali il requisito della nazionalità è espressamente indicato nella stessa disposizione unitamente a quello della residenza, considerato che la norma ha una sua ragione -in relazione agli artt.1 e 16 – poiché viene a richiedere, anche per l'Italia, il doppio requisito ai fini della detassazione delle pensioni pubbliche, che altrimenti sarebbe possibile solo in ragione della residenza (cfr. sentenza n.503/2024 della Corte Appello di Torino già citata).

Nel caso in esame, pertanto, l'appellato potrebbe godere della detassazione della pensione in Italia solo se in possesso della cittadinanza bulgara, requisito pacificamente insussistente.

Sono per contro infondate le doglianze dell'appellato, considerato che:

- la decisione discende dalla interpretazione della Convenzione, a prescindere dalla vincolatività per INPS del parere dell'Agenzia delle Entrate in sede di interpello e dell'inidoneità dello stesso a valere al di là del caso specifico del richiedente
- l'interpretazione non si pone in contrasto né con l'art.31 del Trattato di Vienna in tema di esecuzione degli accordi secondo buona fede, che non appare violato (anche alla luce della risposta delle autorità bulgare del 10.12.2018 sopra



citata), né con il Regolamento CE n.883/2004, posto che nel caso in esame non viene in discussione una doppia imposizione, ma l'individuazione del criterio per individuare il regime di tassazione applicabile alla pensione, nell'alternativa tra quelli propri degli Stati contraenti; né si ravvisa una violazione di riserva di legge, per la necessità di una fonte di rango primario per un intervento di modifica delle convenzioni contro le doppie imposizioni, considerato che si discute qui non di una modifica della Convenzione italo-bulgara, ma della sua interpretazione

- nel caso in esame, peraltro, non si è affatto in presenza di una doppia imposizione, essendo al contrario provato che il pensionato non è soggetto ad alcuna tassazione della pensione da parte del fisco bulgaro (pag. 2 note Cavicchi dell'8.5.2025)

- non può infine sostenersi che l'INPS abbia agito in carenza di potere, in violazione della riserva di legge stabilita in materia tributaria dall'art.23 Cost., considerato che l'Istituto ha operato quale sostituto d'imposta e, come si desume dalla giurisprudenza sopra richiamata in tema di riparto di giurisdizione, il rapporto tributario e quello privatistico tra sostituto d'imposta e sostituto si pongono su un piano di autonomia e l'INPS agisce legittimamente nell'esercizio dei poteri demandatigli dalla legge quale sostituto d'imposta, abilitato ad operare ritenute alla fonte, senza necessità di uno specifico atto impositivo per ogni operazione di trattenuta; nel caso di specie ha quindi operato le trattenute dovute in applicazione delle norme di legge in materia fiscale, comprese quelle in tema di detassazione derivanti dal recepimento della Convenzione italo-bulgara, alla stregua dell'interpretazione ritenuta più corretta.

**D] Infine, l'appello va comunque accolto a proposito della inammissibilità della domanda (svolta nel corso del primo grado) con la quale Cavicchi chiedeva di estendere la esenzione della propria pensione dalla trattenuta Irpef anche al periodo successivo al 5 settembre 2023, momento dal quale egli si era trasferito dalla Bulgaria in Romania, paese con il quale l'Italia ha stipulato una diversa convenzione internazionale in materia di doppia imposizione.**

Premesso che l'accoglimento nel merito del motivo B] comporta di per sé il rigetto della domanda del pensionato, a prescindere dai periodi di riferimento, il Collegio ritiene comunque fondato anche quest'ultimo motivo di appello dell'INPS.

In altri termini, se anche si volesse ritenere che Cavicchi abbia diritto a sottoporre la propria pensione a regime fiscale bulgaro (motivo C), in tutti i casi tale domanda, unica introdotta in modo rituale in primo grado, si arrestava al settembre/ottobre 2023, e non poteva estendersi al periodo successivo come invece erroneamente disposto in sentenza.

Il ricorso introduttivo era infatti sviluppato esclusivamente sulla pretesa del pensionato – basata sulla convenzione fra Italia e Bulgaria - di percepire la pensione italiana esente da trattenute fiscali italiane, e soggetta esclusivamente al regime bulgaro nel quale tale prestazione era reddito esente da tassazione (pag. 2 note 8.5.2025).

E' vero che il ricorso dava atto che l'INPS aveva attuato tale trattenuta anche sui ratei di pensione di settembre e ottobre 2023, nonostante che dal 5 settembre Cavicchi avesse trasferito la residenza dalla Bulgaria alla Romania, ma nulla argomentava in ordine al contenuto della convenzione fra Italia e Romania.

In tutti i casi, la domanda (così come precisata nelle conclusioni di pagg. 20/21 del ricorso introduttivo) si riferiva esclusivamente ai ratei di pensione da gennaio ad ottobre 2023, ovvero quelli che erano stati interessati alla trattenuta Irpef che l'INPS aveva iniziato ad operare da giugno 2023 ed al conguaglio Irpef a debito da ricostituzione che nel contempo l'istituto aveva attuato per recuperare le trattenute relative al precedente periodo da gennaio 2023.



Di conseguenza, era inammissibile la richiesta formulata nel corso del primo grado (verbale ud. 28 maggio 2024) al fine di estendere la domanda anche al periodo successivo a quello originario, ovvero al fine di dichiarare che - da settembre 2023, o quantomeno da gennaio 2024 - sulla pensione di Cavicchi non poteva essere effettuata alcuna trattenuta per essere egli residente in uno stato in cui si applica una diversa convenzione bilaterale che riconosce il diritto alla detassazione. Tale pretesa estensione (dalla Bulgaria alla Romania, e dal periodo controverso in origine al periodo successivo), era stata erroneamente accolta dal Tribunale, senza che il ricorso introduttivo contenesse gli essenziali elementi del petitum e della causa petendi.

Infatti, tale estensione faceva riferimento sia ad un periodo successivo a quello limitato nella stessa domanda di primo grado, sia al contenuto della convenzione con la Romania (mai dedotta in giudizio) da cui pretendeva di ricavare analogo regime di totale esenzione da prelievi fiscali italiani.

### **Domanda di restituzione**

All'odierna udienza di discussione, la difesa dell'istituto aveva documentato l'avvenuto pagamento su richiesta del pensionato relativa alle somme derivanti a suo favore dalla sentenza del Tribunale, producendo estratto del "Cassetto previdenziale del cittadino" da cui si ricavano le date e gli importi di tre diversi pagamenti avvenuti nell'arco di tempo dal luglio al dicembre 2024, e chiesto quindi che, in caso di accoglimento dell'appello, ne fosse disposta la restituzione. Di conseguenza, accolto per intero l'appello e riformata la sentenza con rigetto della domanda, Cavicchi deve essere condannato a restituire all'INPS le somme ricevute in esecuzione della sentenza appellata, oltre interessi legali dalle rispettive date di pagamento.

### **Spese di lite**

Le spese di lite di secondo grado dovevano essere compensate per intero, analogamente a quanto disposto in primo grado, considerando la novità della questione ed i relativi contrasti perduranti nella giurisprudenza.

### **P.Q.M.**

La Corte, definitivamente decidendo, in accoglimento dell'appello nel merito, riforma la sentenza appellata e respinge il ricorso proposto da Cavicchi nei confronti dell'INPS.

Condanna Cavicchi a restituire all'INPS le somme ricevute in esecuzione della sentenza appellata (come documentate dall'estratto del cassetto previdenziale del cittadino), oltre interessi legali dalle rispettive date di pagamento al saldo.

Compensa per intero le spese di lite di entrambi i gradi fra le parti.

Firenze, 20 maggio 2025.

La Consigliera est.

*dr. Roberta Santoni Rugiu*

La Presidente

*dr. Maria Lorena Papait*

