



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 15, riunita in udienza il 21/03/2024 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

SECCHI ERSILIO, Presidente
DE DOMENICO FRANCESCO, Relatore
CRESPI MONICA GIOVANNA MICA, Giudice

in data 21/03/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2410/2023 depositato il 07/09/2023

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Milano - Via Dei Missaglia, 97 20142 Milano MI

elettivamente domiciliato presso dp.1milano@pce.agenziaentrate.it

contro

Difeso da

ed elettivamente domiciliato presso :

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 2125/2023 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado MILANO sez. 17 e pubblicata il 09/06/2023

Atti impositivi:

- DINIEGO RIMBORSO IRPEF-ALTRO 2021

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

I difensori illustrano i rispettivi assunti e insistono nelle conclusioni prese.

Dopo discussione la Corte riserva la decisione.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle entrate con il presente appello chiede l'annullamento della sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano, Sezione 17, n. 2125, del 30 maggio 2023, depositata in data 9 giugno 2023 e notificata il 12 giugno 2023, che ha accolto il ricorso dell'odierna appellata.

La controversia nasce dal mancato riconoscimento dello *status* di impatriato ex art. 16 D.Lgs. 147 del 2015 e del conseguente rimborso della somma di Euro 26.614,00 a titolo di IRPEF in quanto, secondo l'Ufficio, la richiesta di rimborso sarebbe preclusa con le modalità seguite dalla contribuente stessa e per la presenza di una sostanziale continuità contrattuale tra il periodo estero e il rientro in Italia avvenuto nel 2021.

Da una analisi fattuale emerge che la contribuente è stata dipendente della e che, dopo diverse pregresse esperienze lavorative tra Italia e estero, per effetto di un contratto di distacco ha lavorato, quale quadro, con il ruolo di "*Controller Unidad Editorial*", presso la sede di Madrid con un contratto, prorogato due volte, dal 1° luglio 2018 al 31 dicembre 2020, periodo nel quale la stessa contribuente ha stabilito la propria residenza all'estero, iscrivendosi all'AIRE. Inoltre a riprova dell'effettiva permanenza in Spagna la stessa ha dimostrato di avere preso in affitto un immobile, di avere stipulato una polizza sanitaria, di avere acceso un conto corrente presso una banca spagnola e di avere sottoscritto un abbonamento di mezzi pubblici del luogo.

Dal gennaio 2021 la contribuente è rientrata in Italia, chiedendo l'iscrizione della residenza in Italia a far data dal 4 gennaio 2021, avendo accettato dalla precedente azienda un contratto di "*Dirigente Aziende Produttrice di Beni e Servizi*" all'interno della funzione Controllo di Gestione.

Ritenendo di possedere i requisiti di legge in data 15 maggio 2021 ha presentato interpello per chiedere il riconoscimento delle agevolazioni spettanti ai cosiddetti lavoratori impatriati di cui all'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147.

All'Interpello n. 904-983/2021 la direzione regionale delle entrate ha risposto negativamente, asserendo che sulla base sia del nuovo contratto stipulato al momento del rientro in Italia che del precedente accordo di distacco "*la posizione lavorativa assunta dall'istante al rientro in Italia si ponga in 'continuità' con la precedente posizione lavorativa, nonostante la sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro con la società italiana. Di conseguenza, non sembra potersi ravvisare il requisito della 'discontinuità lavorativa', in assenza del quale l'accesso al regime fiscale agevolativo in commento deve considerarsi precluso*".

Poichè il sostituto riteneva di non applicare il regime di favore alla contribuente la stessa presentava istanza di rimborso e, a seguito del formarsi del silenzio rifiuto del rimborso dell'IRPEF di euro 26.614,00, oltre interessi, versata per l'anno d'imposta 2021. La stessa, non avendo ricevuto risposta nei termini di legge, proponeva reclamo, chiedendo la condanna dell'Ufficio al rimborso del suddetto importo. L'Ufficio comunicava diniego del reclamo con bozza di controdeduzioni e conseguentemente la contribuente presentava ricorso presso la Corte di Giustizia tributaria di primo grado che, con la sentenza oggi oggetto di appello, dopo aver ritenuto legittima la procedura seguita dal contribuente mediante istanza di rimborso delle maggiori somme indebitamente trattenute dal sostituto d'imposta e successivo ricorso, ha accolto il ricorso stesso.

In particolare i primi giudici hanno ritenuto spettante l'agevolazione in quanto *"Gli elementi, segnalati dall'Ufficio, per ritenere sussistente totale continuità tra il rapporto di lavoro in Spagna e quello poi iniziato in Italia (mantenimento di ferie maturate in precedenza, della anzianità di servizio, assenza di periodo di prova, tra le altre) non contrastano l'assoluta novità concernente il nuovo e più importante sottoscritto dalla contribuente per rientrare in Italia, seppure con il medesimo datore di lavoro"*.

Avverso la suddetta sentenza l'Ufficio propone appello eccependo i seguenti motivi:

1. Sulle modalità di fruizione dell'agevolazione: Violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 16 del D.lgs. n. 147/2015 e dell'articolo 38 del DPR n. 602/1973, asserendo che per usufruire dell'agevolazione il contribuente avrebbe dovuto richiederlo formalmente al datore di lavoro-sostituto d'imposta e in caso di risposta negativa avrebbe dovuto richiedere i suddetti benefici nella dichiarazione dei redditi, *"i cui termini di presentazione risultano scaduti, per detti periodi di imposta, l'accesso al regime è da considerarsi precluso"*.

2. Sulla spettanza dell'agevolazione: Difetto di motivazione della sentenza e Violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 16 del D.lgs. n. 147/2015, per carenza del requisito della discontinuità lavorativa necessario per l'accesso al regime agevolativo.

Si costituiva in giudizio la contribuente appellata, controdeducendo ai motivi di appello e chiedendo, conclusivamente, il rigetto dell'appello, con conferma della decisione di primo grado e con condanna alle pagamento delle spese di giudizio della parte soccombente.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Premesso che tutti gli atti e i fatti portati alla cognizione di questa Corte sono stati attentamente analizzati e che per quanto l'art. 132 c.p.c. -applicabile al processo tributario ai sensi dell'art. 1 del D. Lgs 546/1992- consenta al Giudice la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione e pertanto, nel motivare la sentenza non è tenuto ad esaminare specificatamente ed analiticamente tutte le questioni rilevanti concretamente esaminate, si rappresenta che le questioni non trattate, non sono da considerarsi necessariamente omesse, ma semplicemente assorbite o superate con quanto concretamente ritenuto provato dal Giudice, di cui ne ha il pieno convincimento per la decisione.

Ciò premesso, questa Corte, sulla base dei fatti e degli atti dedotti dalle parti, ritiene che l'appello debba essere respinto, non ritenendo accoglibili i motivi dedotti dall'Ufficio.

In particolare, con riferimento alla irritalità della domanda di rimborso e alla presunta preclusione del diritto per non averlo esercitato in dichiarazione, questa Corte ritiene che il versamento di una maggiore imposta per effetto della mancata applicazione di una agevolazione, come quella in oggetto, da parte del sostituto, costituisca una *"normale"* fattispecie di maggiore versamento d'imposta e che, una volta acclarata -indipendentemente dalla genesi del diritto al rimborso e in assenza di una specifica norma preclusiva- da diritto al rimborso, da esercitarsi nelle forme di legge.

Orbene, se non vi è dubbio che costituisca diritto del contribuente richiedere l'applicazione della tassazione di favore nella dichiarazione dei redditi, e altrettanto vero che il mancato esercizio di tale diritto in dichiarazione non possa in alcun modo precludere la richiesta di rimborso della maggiore imposta pagata rispetto a quella dovuta, in relazione al possesso dei prescritti requisiti di legge.

L'agevolazione spettante agli impatriati costituisce una modalità di applicazione dell'imposta e non un'opzione, ossia una scelta tra due regimi (*come ad esempio l'opzione tra il regime di tassazione ordinario piuttosto che quello forfettario, prevista per la tassazione dei professionisti e delle imprese con volumi di ricavi inferiori a 85.000 euro; opzione che, nel caso di specie, implica una valutazione di convenienza che si basa su una pluralità di variabili e che a posteriori si protrebbe rivelare svantaggiosa per il contribuente*

che l'ha effettuata e pertanto, appare giustificabile la non emendabilità, se non nel limite temporale previsto dalla legge per dare stabilità ai rapporti tributari, attraverso una dichiarazione integrativa da presentarsi entro il termine di 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione).

Quanto asserito nell'appello dall'ufficio, ossia che *"la contribuente, avendo ricevuto risposta negativa da parte del proprio datore di lavoro, che non riteneva sussistenti i requisiti soggettivi e oggettivi previsti dall'articolo 16 del D.lgs. n. 147/2015, e non presentando direttamente una dichiarazione con riduzione dell'imposta in conformità al beneficio fiscale di cui al citato articolo 16, ha manifestato la volontà di non esercitare l'opzione in oggetto"*, costituisce un'affermazione del tutto arbitraria, oltre che illogica e incoerente con il dato normativo e con una interpretazione costituzionalmente orientata, sia con il principio di capacità contributiva che con il principio del buon andamento della pubblica amministrazione, che impone all'Agenzia delle Entrate di riscuotere sì i tributi in relazione alla capacità contributiva ma non di abusare del ruolo di creditore come un creditore privato qualsiasi di un ordinario rapporto debito/credito.

E' del tutto evidente, infatti, che nel caso che ci occupa il contribuente non è posto davanti ad una scelta, nè una opzione tra due possibili modalità di tassazione, ma semplicemente davanti alla possibilità di fruire di una minore tassazione al verificarsi di precisi requisiti previsti dalla legge.

Ne consegue che la propria dichiarazione dei redditi mantiene la natura di dichiarazione di scienza, e quindi emendabile anche attraverso istanza di rimborso nei limiti dei 48 mesi previsti dalla legge, e non di volontà (infatti, è del tutto illogico sostenere che il contribuente possa manifestare la **"volontà"** di pagare un tributo maggiore, avendo la possibilità di scegliere per un regime agevolato).

Pertanto, appare condivisibile la conclusione sul punto del giudice di primo grado, ossia che *"la domanda di rimborso, presentata il 28 luglio 2022, con riferimento ad imposte relative all'anno 2021, è pertanto pienamente tempestiva e, sussistendo gli altri requisiti di legge, la ricorrente ha diritto al rimborso"*.

Quanto al secondo motivo del ricorso, relativo alla spettanza dell'agevolazione, l'Ufficio ritiene che la tassazione di favore non spetti per carenza del requisito della discontinuità lavorativa, necessario per l'accesso al regime agevolativo.

Afferma, infatti, nell'appello l'ufficio che *"con riferimento alla possibilità di beneficiare del regime dei lavoratori impatriati da parte di soggetti rientrati da un distacco all'estero, la Circolare n. 17/E del 2017 ha chiarito che tali soggetti non possono fruire del beneficio fiscale previsto dall'articolo 16 del D.lgs. n. 147/2015 in considerazione della situazione di continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia. Ciò in quanto il loro rientro, avvenendo in esecuzione delle clausole del preesistente contratto di lavoro, si pone in sostanziale continuità con la precedente posizione di lavoratori residenti in Italia e, pertanto, non soddisfa la finalità attrattiva della norma"*.

L'Ufficio, tuttavia, non dimostra la presunta continuità dell'attività lavorativa prestata. Anzi, proprio sulla base della prassi citata, ancorchè non vincolante per il contribuente nè per il giudice, in modo del tutto illogico e contraddittorio, avvalora la tesi della contribuente.

Infatti, sempre in sede di appello, l'Ufficio precisa che proprio la stessa prassi interna afferma che *"La più recente Circolare n. 33/E del 2020, par. 7.1, ha precisato, tra l'altro, che "non spetta il beneficio fiscale in esame nell'ipotesi di distacco all'estero con successivo rientro, in presenza del medesimo contratto e presso il medesimo datore di lavoro". Diversamente, nell'ipotesi in cui l'attività lavorativa svolta dall'impatriato costituisca una "nuova" attività lavorativa, in virtù della sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro, diverso dal contratto in essere in Italia prima del distacco, e, quindi, l'impatriato assuma un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario, lo stesso potrà accedere al beneficio a decorrere dal periodo di imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia"*. Ed infine, precisa che

altra prassi sostiene quale elemento a favore della spettanza dell'agevolazione, la presenza di **proroghe contrattuali del distacco all'estero**.

Orbene, questa Corte non può fare a meno di evidenziare come, sulla base dei fatti e degli atti dedotti dalle parti, in particolare dai contratti prodotti dalla contribuente, emerga *ictu oculi* che sussistano tutti gli elementi previsti sia dalla legge che dalla prassi, pur nei limiti della valenza di quest'ultima evidenziati.

Infatti, appare evidente che la evidenziata proroga dei contratti sia presente con più periodi e addirittura con più contratti all'estero, per cui l'affermazione dell'Agenzia, laddove sostiene che *"sebbene la Risoluzione n.76/E del 2018 attribuisca rilevanza alla sussistenza di più proroghe al fine dell'affievolimento del legame con l'Italia, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la contribuente non possa fruire dell'agevolazione in commento, in quanto, pur in presenza di un nuovo contratto per l'assunzione del nuovo ruolo dirigenziale al momento dell'impatrio (e delle già menzionate proroghe dell'accordo di distacco), il rientro in Italia è avvenuto in una situazione di sostanziale continuità con la precedente posizione lavorativa svolta nel territorio dello Stato prima dell'espatrio"*, appaia del tutto illogica e contraddittoria.

Così come appaia illogico e contraddittorio sostenere una presunta *"continuità"* laddove la contribuente inquadrata nel contratto di distacco all'estero quale **quadro**, ha assunto nel contratto stipulato al rientro in Italia il ruolo di **dirigente**. Ruolo quest'ultimo che prevede un regime completamente diverso sia sotto il profilo reddituale che delle garanzie contrattuali.

In conclusione l'ostinazione con la quale l'ufficio persevera nel denegare il diritto al rimborso, arrampicandosi sugli specchi costituiti da elementi contrattuali del tutto irrilevanti rispetto alla presente controversia quali l'anzianità di servizio, il mantenimento del TFR, che costituiscono garanzie contrattuali comunemente previste a tutela dei dipendenti, risulta incomprensibile a questa Corte.

Infine, del tutto pretestuose appaiono le critiche relative alle presunte carenze della motivazione, atteso che il giudice di primo grado ha esposto con chiarezza l'*iter* logico-giuridico seguito per giungere alla sentenza oggi appellata e i motivi sui quali ha fondato la sentenza stessa.

Quanto sopra risulta assorbente di ogni altra questione portata alla cognizione di questa Corte che ritiene, conclusivamente, di rigettare l'appello dell'Ufficio, confermando la sentenza appellata, intimando allo stesso Ufficio di provvedere alla erogazione del rimborso della maggiore imposta versata, unitamente agli interessi di legge.

Conseguentemente le spese di giudizio, quantificate in euro 3.500,00, oltre accessori di legge, sono poste a carico della parte soccombente.

P.Q.M.

Rigetta l'appello dell'Ufficio, confermando la sentenza di primo grado e la spettanza del rimborso richiesto oltre degli interessi dalla data del pagamento alla data del soddisfo. Spese come da motivazione.

Il Presidente
Ersilio Secchi

Il Relatore
Francesco De Domenico