

### **Corte Cassazione, ord. 20 novembre 2025, n. 30569**

(...) cittadino extracomunitario che aveva trasferito la propria residenza in Italia nel 2016, domandava nella dichiarazione dei redditi il rimborso delle imposte versate per suo conto dal datore di lavoro, sostituto d'imposta, ai sensi dell'art. 16 del DLgs. n. 147 del 2015, in relazione agli anni dal 2016 al 2020. L'Agenzia delle entrate rimborsava unicamente l'importo di € 7.718,00 (riferito alle annualità 2018, 2019 e 2020), denegando le eccedenze relative agli anni di imposta 2016 e 2017, in quanto indicate in dichiarazione tardiva (relativa all'anno 2020).

I giudici di prossimità ritenevano l'agevolazione non più fruibile in quanto il ricorrente non aveva aderito al regime opzionale ed aveva presentato una dichiarazione integrativa tardiva.

Il contribuente interponeva gravame innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, che riformava la decisione di primo grado; in particolare, affermava che nessuna decadenza dall'agevolazione era prevista dalla legge in caso di mancata richiesta al datore di lavoro e di presentazione di dichiarazione integrativa tardiva.

L'assenza di un divieto di rimborso - antecedentemente all'introduzione del citato comma 5-ter - consente, dunque, di affermare che la scadenza del termine stabilito dai provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle Entrate relativo all'opzione di cui all'art. 16 cit. non comporta la decadenza dal beneficio fiscale, ma più semplicemente non consente più di attivare la procedura di richiesta del beneficio tramite il sostituto di imposta, ponendo a carico del contribuente l'onere di richiedere il rimborso, ove intenda recuperare la maggiore imposta corrisposta (Cass. 27.12.2024, n. 34655), a nulla rilevando che in precedenza abbia presentato una dichiarazione integrativa tardiva.

### **Sentenza del 06/05/2025, n. 1184 della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia**

Cfr sentenza 2587/2023

*E' evidente che a fronte di siffatto quadro normativo l'argomento speso dall'Ufficio, anche nell'atto di appello, circa la correlazione tra trasferimento in Italia e svolgimento di una attività lavorativa, perde completamente di senso. A prescindere dal fatto che neppure è chiarito come tale correlazione debba concretizzarsi, i presupposti stabiliti dalla legge sono chiari e collimano con la posizione in cui versa la contribuente. Va inoltre soggiunto come, anche in via di fatto, a volere prendere per buone le argomentazioni dell'Ufficio, il collegamento tra il trasferimento e l'avvio in Italia dell'attività lavorativa, appare pacificamente sussistente: la contribuente ha chiuso il rapporto di lavoro in Brasile a giugno 2019, si è successivamente trasferita in Italia, ha avuto necessità di un periodo di assestamento di qualche mese (non di 12 mesi, come erroneamente si riporta a pag. 7 dell'atto di appello) e da febbraio 2020 ha iniziato a lavorare presso una struttura collegata, essendo stata assunta presso la filiale italiana della medesima multinazionale ove lavorava in Brasile.*

*Respinge l'appello confermando l'appellata sentenza*

### **Sentenza del 04/08/2025, n. 1881 della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia**

IRPEF – Regime impatriati – Fruizione – Dichiarazione integrativa nei termini – Necessità - Sussistenza.

*Per fruire dei benefici fiscali previsti per i lavoratori "impatriati" è necessario, ai sensi dell'art. 16 del d.lgs 14 settembre 2015, n. 147, manifestare esplicita opzione seguendo le modalità definite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, in particolare inserendo l'opzione, qualora non manifestata al datore di lavoro, in dichiarazione dei redditi correttiva o integrativa presentata nei termini.*

#### *Rif. Normativi*

D.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, art. 16.

#### *Conformi*

CGT II Lombardia n. 997 del 16/04/2025

CGT II Piemonte n. 578 del 25/07/2025

CGT II Veneto n. 453 del 11/07/2025

#### *Difformi*

Cass., Sez. 5, n. 34655 del 27/12/2024

CGT II Piemonte n. 588 del 29/07/2025

CGT I Milano, n. 828 del 19/02/2025

### **Sentenza del 10/09/2024 n. 2343/8 - Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia**

#### *Lavoratori distaccati e regime impatriati*

L'esecuzione della prestazione lavorativa in regime di distacco non osta automaticamente al riconoscimento del diritto al regime fiscale agevolato c.d. "impatriati". Invero, l'art. 16 del D.lgs. n. 147/2015 null'altro pretende che lo svolgimento oltre confine dell'attività lavorativa e il successivo trasferimento della residenza sul territorio dello Stato alle condizioni stabilite dalla norma stessa. Pertanto, deve considerarsi illegittima per contrarietà alla legge la prassi interpretativa che vorrebbe subordinare l'agevolazione a presupposti impositivi invero non ritraibili dalla norma (nuovo contratto di lavoro e discontinuità formale del nuovo rapporto di lavoro rispetto a quello in essere prima dell'espatrio). In questi termini si è espressa la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia sulla scorta della ratio e della lettera dell'art. 16 citato, vigente *ratione temporis*, nonché sulla base della **Risoluzione n. 76 del 5.10.2018 dell'Agenzia delle Entrate**, per respingere l'appello dell'Ufficio. Nella fattispecie, il contribuente aveva lavorato all'estero, in regime di distacco, per poi far ritorno in Italia, ove aveva ottenuto un nuovo inquadramento presso la società italiana del medesimo Gruppo multinazionale e aveva stabilito la residenza fiscale.

### **Sentenza del 27/09/2023 n. 2872/17 - Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia**

#### *Natura giuridica della circolare*

L'Amministrazione finanziaria non può introdurre con circolare "preclusioni" alle norme agevolative. La circolare costituisce, infatti, il mezzo giuridico per chiarire il significato delle norme di legge e non già per introdurre di nuove (*ex multis*: Cass., ord. 11 luglio 2019, n. 18618; sent. 30 settembre 2020, n. 20819).

In base a tale principio la Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Milano ha respinto l'appello dell'Ufficio e confermato l'esito della decisione di primo grado. Nel caso in esame, spiegano i giudici, che la norma di legge istitutiva del regime fiscale di favore per i lavoratori impatriati non prevede alcuna decadenza per accedervi e, di conseguenza, l'istanza di rimborso presentata dal contribuente è da considerarsi tempestiva.

*Le ulteriori critiche formulate dall'Ufficio impositore nei confronti della sentenza di primo grado, incentrate sui termini di cui al citato, per l'emenda della dichiarazione "a favore" si infrangono DPR 22 luglio 1998, n. 322 sul fatto che attraverso l'indicazione dell'eccedenza a credito nel modello 730 il contribuente ha formulato un'istanza di rimborso inquadrabile nell'ipotesi di cui al più volte citato art. 38 DPR 29 settembre 1973, n. 602, e dunque soggetta al termine quadriennale previsto da quest'ultima disposizione, nel caso di specie pacificamente rispettato.*

*A questo specifico riguardo, non è stato inoltre censurato il rilievo contenuto nella sentenza secondo cui l'istanza di rimborso è autonoma rispetto alla dichiarazione, per cui contrariamente a quanto si sottolinea nell'appello non ha rilevanza il termine entro cui è stata presentata quest'ultima. La circolare n. 33 del 2020, posta nel caso di specie a fondamento del diniego di rimborso, è dunque illegittima, nella misura in cui estende il regime temporale valevole per le dichiarazioni ad un atto del contribuente di diversa natura sul piano sostanziale quale l'istanza di rimborso, quand'anche formalmente inserita nella dichiarazione medesima.*

*Ancora sul punto, a confutazione dell'ultimo ordine di censure di cui si compone l'appello, deve aggiungersi che attraverso la sopra descritta modalità il contribuente ha esercitato in modo rituale una facoltà riconosciutagli in via generale per rimediare ad errori in proprio danno, quand'anche sia intervenuta una decadenza per la presentazione della dichiarazione integrativa. Ciò in conformità ai principi enunciati dalla Cass., sezioni unite, nella sentenza 30 giugno 2016, n. 13378, poi recepiti a livello normativo dal sopra citato art. 2, comma 8-bis, DPR 22 luglio 1998, n. 322.*

## **Sentenza del 21/04/2023 n. 1474/9 - Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia**

### *Agevolazione fiscale per i lavoratori impatriati*

L'applicazione del regime agevolativo per i lavoratori che, a norma dell'art. 2 T.U.I.R., trasferiscono la propria residenza nel territorio dello Stato, è subordinata ad una manifestazione di volontà nelle modalità definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate (art.16 comma 4 del D. Lgs. n.147 del 2015). In base a tale principio, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia ha precisato che il mancato esercizio dell'opzione nelle forme prescritte dalla normativa di riferimento equivale ad una manifestazione di volontà irretrattabile di non avvalersi del regime agevolativo. Alla luce di tali considerazioni, i giudici lombardi hanno riformato una sentenza di primo grado, disconoscendo il diritto al rimborso delle maggiori somme versate a titolo di IRPEF per omesso esercizio dell'opzione.

*Per gli anni di imposta 2017 e 2018 il provvedimento al quale occorre riferirsi è quello emesso dal Direttore della Agenzia n.46244/2016, integrato dal provvedimento n.64188/2017 (il provvedimento n.85330 del 2018, definisce le modalità di presentazione dell'istanza di rimborso relativa all'anno di imposta 2016). In base al provvedimento n.46244/16 l'esercizio dell'opzione, espressamente qualificata come irrevocabile, si esercita con due modalità: mediante richiesta scritta da presentare al datore di lavoro (sostituto di imposta) affinché applichi le ritenute ridotte; qualora il datore di lavoro non abbia potuto riconoscere il beneficio, il contribuente è legittimato ad indicare direttamente nella dichiarazione il reddito nella misura ridotta dall'applicazione della agevolazione prevista dal citato art.16. Il contribuente, omettendo di richiedere al datore di lavoro l'applicazione del regime agevolativo e non presentando direttamente una dichiarazione con riduzione dell'imposta in conformità al beneficio fiscale di cui al citato art.16, ha manifestato la volontà di non esercitare l'opzione in oggetto. Trattandosi di dichiarazione di volontà e non di scienza, la stessa è irretrattabile e*

*non consente di avvalersi dell'istituto del rimborso previsto dall'art.38 d.P.R. 602 del 1973, il quale, nel caso specifico, presuppone il previo esercizio dell'opzione in oggetto e la successiva.*

### **Sentenza del 10/07/2023 n. 2587/10 - Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano**

#### *Regime fiscale dei lavoratori "impatriati"*

Non è necessario che il trasferimento in Italia avvenga per ragioni di lavoro al fine di beneficiare del regime fiscale dei lavoratori "impatriati". In base a tale principio, la Corte di giustizia tributaria di Milano ha accolto il ricorso presentato da una cittadina brasiliana trasferita in Italia con la sua famiglia. Nel caso di specie, i giudici meneghini hanno rilevato che la motivazione del trasferimento in Italia non è previsto dalla legge come requisito essenziale per beneficiare del regime fiscale dei rimpatriati. Pertanto, l'assenza di una ragione lavorativa al trasferimento non può essere rilevata dalla Agenzia delle Entrate come causa ostativa all'applicazione delle più favorevole trattamento fiscale. Di conseguenza, la Corte ha annullato il provvedimento dell'Agenzia delle entrate che aveva negato il rimborso del credito Irpef.

*5.1. In primo luogo, la ricorrente si è iscritta nelle liste anagrafiche della popolazione italiana residente solo in data 13 luglio 2019 (rimanendo residente fiscalmente in Brasile per l'intero anno di imposta 2019). Il trasferimento di residenza in Italia ha avuto efficacia, ai sensi dell'art. 2 TUIR, a partire dal 1° gennaio 2020. Dopo poco più di un mese, la contribuente ha iniziato a lavorare in Italia per la società il 18 febbraio 2020.*

*5.2. Va pure rimarcato che la ricorrente ha interrotto in data 11 giugno 2019 il rapporto lavorativo con la società brasiliana [Omissis] per la quale aveva prestato la propria attività lavorativa negli ultimi 5 anni, dal marzo 2015 al giugno 2019), riprendendo a lavorare per la filiale italiana del medesimo gruppo multinazionale [Omissis].*

*Il lasso temporale (di appena sei mesi) intercorso prima di iniziare il nuovo rapporto è del tutto compatibile, secondo la comune esperienza, con la dichiarata necessità di fruire di un breve periodo d'assestamento in Italia per imparare la lingua italiana (sul punto, viene documentata in giudizio la frequenza di un corso di lingua italiana) e per espletare le varie incombenze presumibilmente legate al trasferimento intercontinentale dell'intera famiglia.*