

Agevolazioni

# Regime impatriati: la discontinuità lavorativa non è un requisito di legge

Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Milano, Sez. X, Sent. 6 marzo 2025 (24 febbraio 2025), n. 1125 - Pres. Duchi - Rel. Martinelli

*Agevolazioni - IRPEF - Regime degli impatriati - Lavoratori distaccati - Ammissibilità*

**Il regime agevolato degli impatriati, ex art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, può essere applicato anche in caso di distacco, in quanto la discontinuità lavorativa non è elemento in alcun modo indicato nella normativa che individua i tre precisi requisiti soggettivi, che devono essere rispettati per l'ammissione all'agevolazione.**

## Svolgimento del processo

M.B. come in atti rappresentato e difeso ricorre avverso il silenzio rifiuto opposto dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Monza e Brianza in relazione all'istanza trasmessa a mezzo PEC in data 11.1.2024, con la quale è stato chiesto il rimborso ex art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 delle maggiori ritenute IRPEF e relative addizionali subite, in relazione alla annualità 2022 di euro 36.722,00, segnalando di avere diritto alle agevolazioni ex art. 16 D.Lgs. n. 147 del 2015 per i lavoratori impatriati. Il ricorrente, a decorrere dal 12 giugno 2014, veniva assunto a tempo indeterminato dalla società N.I. S.p.A. in qualità di "Internal Audit Manager", con inquadramento nel livello di "Quadro" del C.C.N.L. per i dipendenti di aziende del terziario, con sede di lavoro in Milano, con attribuzione di responsabilità - via via crescenti - in ambito di controllo operativo, finanziario e di compliance.

Successivamente, veniva distaccato dalla società italiana alla consociata messicana il cui contratto di distacco veniva regolato secondo il disposto dell'art. 30 del D.Lgs. n. 276 del 2003, e prevedeva una durata complessiva di 33,5 mesi, con inizio dell'incarico il 15.3.2018 e fine dello stesso in data 31.12.2020 (successivamente prorogato fino al 31 marzo 2022), con sede di lavoro in Città del M.

Infine, con lettera del 16.12.2021, N.I. S.p.A. offriva al dipendente la possibilità di rientrare in Italia a decorrere dal mese di aprile 2022, (All. n. 9 - Lettera Nomina dirigente), con il riconoscimento della qualifica di Dirigente e retribuzione lorda annua pari a euro

120.000,00 oltre M. Il Dipendente accettava la suddetta proposta, trasferendosi nuovamente in Italia insieme alla famiglia a partire dal mese di aprile 2022, e ristabilendo la propria residenza anagrafica nel territorio dello Stato ("iscritto in APR il 20/03/2022 per rimpatrio da M.") (All. n. 10 - certificato di residenza storico).

La società italiana N.I. S.p.A., in veste di sostituto d'imposta, operava il regime ordinario di imposizione IRPEF sul reddito di lavoro dipendente corrisposto al ricorrente, senza applicare la tassazione ridotta ex art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015 prevista per i c.d. lavoratori impatriati (All. n. 12 - Certificazione Unica 2023 relativa all'anno 2022), sebbene il ricorrente fosse in possesso dei requisiti per accedere al citato regime speciale.

Il contribuente chiede venga ordinato il rimborso della maggiore IRPEF trattenuta dal datore di lavoro perché in possesso di tutti i requisiti previsti dall'art. 16 D.Lgs. n. 147 del 2015 per i lavoratori impatriati, essendo stato residente all'estero (M.) dal 2018 al 2022 prima del rientro in Italia, ove svolgeva continuativamente la propria attività lavorativa, pur con la stessa società, essendogli stato frattanto offerto contratto da dirigente, con mansioni e attività nuove rispetto alle precedenti. Produce numerosa giurisprudenza favorevole, analoga all'odierno contenzioso.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio, ritenendo illegittima la richiesta di rimborso presentata dal contribuente, atteso che, ai sensi delle circolari 17/E/2017 e 33/E/2020 e non aveva diritto al beneficio ex art. 16 D.Lgs. n. 147 del 2015, in quanto lo stesso era stato sempre impiegato dal medesimo datore di lavoro, sia nei

periodi di distacco ed era tornato in Italia senza alcuna soluzione di continuità con il rapporto lavorativo precedente, come rilevabile dalla certificazione unica del datore di lavoro 2023 relativa all'anno 2022, da cui emerge come l'inizio del rapporto di lavoro risalga al 12 giugno 2014.

### Motivi della decisione

La Corte, in punto di decisione, premette che:

- l'art. 132, comma 1 n. 4) del c.p.c., consente la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione e, per consolidata giurisprudenza di Cassazione, il giudice - nel motivare concisamente la sentenza, secondo i dettami di cui all'art. 118 disp. att. c.p.c. - non è tenuto ad esaminare specificatamente e analiticamente tutte le questioni sollevate dalle parti, ben potendosi limitare alla trattazione delle sole questioni, di fatto e di diritto, rilevanti al fine della decisione correttamente adottata;

- detti principi si applicano anche al processo tributario ex art. 1 comma 2 D.Lgs. n. 546 del 1992;

- ai sensi dell'art. 132 c.p.c., si rinvia agli atti delle parti e alla documentazione versata in causa;

- le questioni eventualmente non trattate non sono quindi omesse, ma semplicemente assorbite

Il ricorso è fondato e deve essere accolto.

I benefici fiscali per "lavoratori impatriati" (oggetto dal 2010 di molteplici provvedimenti normativi e documenti di prassi, tra i quali la circolare 23/5/2017 17/E e la circolare 28/12/2020 33/E, avente specificatamente a oggetto il regime in questione), sono attualmente regolati dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015 (c.d. Decreto Internazionalizzazione), riguardante coloro che sono impatriati successivamente al 29 aprile 2019, svolgenti attività di lavoro dipendente o di lavoro autonomo, in possesso di specifici seguenti requisiti soggettivi:

I. abbiano trasferito la residenza nel territorio dello Stato;

II. non siano stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta antecedenti al trasferimento e si impegnino a risiedervi per almeno due anni;

III. svolgano l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

La Corte osserva che l'Agenzia delle Entrate motiva il diniego di rimborso esclusivamente - così confermando che non sussistono ulteriori questioni circa la sussistenza dei restanti presupposti di legge per beneficiare

dell'agevolazione ex art. 16 D.Lgs. n. 147 del 2015 - sulla considerazione che le circolari 17/E/2017, 76/E/2018 e 33/E/2020 in materia richiedono che vi sia discontinuità tra l'attività lavorativa svolta all'estero e quella iniziata prima del distacco all'estero e poi proseguita in Italia a seguito del rimpatrio.

Come osservato dalla maggior parte della giurisprudenza di merito, tuttavia, nell'assoluto silenzio sul punto del D.Lgs. n. 147 del 2015, non potendo certo una circolare dell'Agenzia delle Entrate, stanti i rapporti tra le fonti del diritto, derogare o specificare una norma avente forza di legge, i criteri più restrittivi indicati nelle citate circolari per ridurre l'ambito di applicazione della normativa sui lavoratori impatriati non possono in alcun modo incidere sulla possibilità/diritto di ciascun contribuente di beneficiare di tali agevolazioni, laddove siano presenti tutti i presupposti previsti dalla legge.

Se è indiscusso che il ricorrente ha lavorato, avendovi la residenza, a M. e in M., con distacco, e a seguito del suo rientro in Italia, con il medesimo datore di lavoro, è palese che il contratto con la Società N.I. S.p.A. sia stato significativamente modificato con posizione di maggiore importanza e responsabilità assunta via via negli anni dal ricorrente a cui corrisponde pure una maggiore retribuzione, circostanza che, peraltro, sembra integrare gli stessi requisiti indicati nella circolare 76/E/2018 per godere dei benefici in oggetto.

Gli elementi, segnalati dall'Ufficio, per ritenere sussistente totale continuità tra il rapporto di lavoro all'estero e in Italia (anzianità di servizio, certificazione unica rilasciata dal datore di lavoro con indicazione dell'inizio del rapporto di lavoro nel 2014) non contrastano l'assoluta novità concernente il nuovo e più importante sottoscritto dal contribuente per rientrare in Italia (Milano), seppure con il medesimo datore di lavoro.

Peraltro, come detto, la discontinuità lavorativa non è elemento in alcun modo indicato nel D.Lgs. n. 147 del 2015 che individua tre precisi requisiti soggettivi, tutti rispettati dal ricorrente.

L'obiettivo controvertibilità della questione costituisce giusto motivo, a norma del combinato disposto degli artt. 15, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e 92, comma secondo, c.p.c., per la compensazione integrale tra le parti delle spese di giudizio.

La Corte accoglie il ricorso e compensa le spese di giudizio.

## Il regime impatriati spetta anche in caso di rientro da “distacco” di Nicola Laurenzano (\*)

La “discontinuità lavorativa” continua fondare avvisi di accertamento e dinieghi di rimborso con i quali l’Agenzia delle Entrate contesta ai contribuenti l’applicazione del regime impositivo agevolato dei lavoratori “impatriati”, di cui all’art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, nonostante essa non sia una condizione stabilita dalla legge, ma dalle circolari della stessa Agenzia. La Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Milano, con sentenza n. 1125/2025, ponendosi nel solco del prevalente orientamento della giurisprudenza di merito, correttamente ha annullato il diniego tacito impugnato da un contribuente che soddisfaceva le condizioni stabilite dall’art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, ribadendo che i documenti di prassi dell’Agenzia delle Entrate, non essendo fonti del diritto, non possono ampliare i presupposti di legge stabiliti per l’applicazione dell’agevolazione.

Da quando è stato introdotto il regime impositivo agevolato dei lavoratori “impatriati”, previsto e disciplinato dall’art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (1), nelle versioni diacronicamente succedutesi, ha alimentato un cospicuo contenzioso tra contribuenti e Agenzia delle Entrate, sovente causato da quella che la stessa Agenzia ha definito una “posizione restrittiva adottata nella circolare n. 17/E del 2017” (2), ossia la pretesa che, per poter beneficiare dell’agevolazione, il lavoratore debba rientrare in Italia in virtù di un nuovo contratto di lavoro, stipulato con un diverso datore di lavoro (3).

Ad avviso dell’Agenzia delle Entrate, il rimpatrio “in continuità lavorativa” (e.g., al termine di un distacco all’estero) deve ritenersi “non in linea con la *vis* attrattiva della norma” (4).

La prevalente giurisprudenza di merito ha avvertato tale posizione, ritenendola contraria al precetto normativo ovvero legislativamente non prevista (5).

Tra le Corti maggiormente investite della questione, si registrano, indubbiamente, quelle di primo grado di Milano e di secondo grado della Lombardia.

### Il caso oggetto della pronuncia in esame

Un lavoratore dipendente di una società italiana, con contratto a tempo indeterminato e la qualifica di “quadro”, nel 2018, veniva distaccato in Messico per più di quattro anni, con cancellazione dall’AIRE e acquisizione in Messico della residenza fiscale.

Al termine del distacco (2022), rientrava in Italia, alle dipendenze del proprio datore di lavoro (per quanto con qualifica superiore di “dirigente”).

Soddisfacendo i requisiti previsti dall’art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, dal periodo di imposta 2022 (anno di rimpatrio), il lavoratore poteva beneficiare del regime impositivo dei lavoratori “impatriati”.

Nel corso del 2022, tuttavia, il proprio datore di lavoro operava ritenute fiscali sull’intero reddito di lavoro dipendente a lui erogato, anziché sulla quota imponibile ridotta (nel caso di specie, il 30%) (6).

Il lavoratore presentava istanza di rimborso all’Agenzia delle Entrate, per le ritenute IRPEF e per le relative addizionali subite in eccesso.

(\*) *Dottore commercialista, Partner presso Andersen in Italy (Tax Controversy & Disputes Resolution).*

(1) Abrogato e sostituito dall’art. 5 del D.Lgs. n. 209/2023, applicabile ai trasferimenti di residenza anagrafica in Italia effettuati dopo il 31 dicembre 2023.

(2) Risoluzione n. 76/E/2018, pag. 8.

(3) Circolare n. 33/E/2020, pag. 26.

(4) Risoluzione n. 76/E/2018, pag. 8; circolare n. 33/E/2020, pag. 25.

(5) *Ex multis*, CGT II gr. Lombardia, sent. n. 199/2025; CGT II gr. Lombardia, sent. n. 2343/2024; CGT I gr. Milano, sent. 1938/2024; CGT II gr. Lazio, sent. n. 4376/2023; CGT II gr. Lombardia, sent. n. 2816/2023; Comm. trib. prov. di Milano, sent. n. 1479/2022; Comm. trib. prov. di Roma, sent. n. 9350/2022; CGT I gr. Milano, sent. n. 2563/2022.

(6) Dalla sentenza in esame, sembra intendersi che si trattasse di reddito esclusivamente prodotto in Italia, quindi interamente agevolabile, ai sensi dell’art. 16, comma 1, del D.Lgs. n. 147/2015.

Nel silenzio dell'Agenzia delle Entrate, il lavoratore proponeva ricorso contro il diniego tacito formatosi ai sensi dell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, dando prova in giudizio delle condizioni previste dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, ai fini dell'applicazione del regime dei lavoratori "impatriati" (*i.e.*, residenza all'estero per almeno due periodi di imposta; rientro in Italia con impegno di mantenere la residenza fiscale per almeno due anni; prestazione dell'attività lavorativa prevalentemente in Italia).

Costituitosi in giudizio, l'Ufficio, incontestata la sussistenza delle condizioni previste dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, specificava che la richiesta di rimborso fosse illegittima, in quanto il lavoratore non soddisfaceva, al momento del rimpatrio, la condizione di "discontinuità lavorativa" indicata dalle circolari n. 17/E/2017 e n. 33/E/2020, essendo rientrato al termine di un distacco all'estero.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano, investita della controversia, ricordando che i benefici per i lavoratori "impatriati" "sono attualmente regolati dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 (c.d. Decreto internazionalizzazione)" - che prevede, quali condizioni di applicazione, che il lavoratore sia stato fiscalmente residente all'estero nei due periodi di imposta precedenti il rimpatrio, che rientri in Italia ivi acquisendo la residenza fiscale e mantenendola per almeno due anni e che presti prevalentemente in Italia la propria attività lavorativa - ha osservato che le circolari dell'Agenzia delle Entrate non costituiscono fonti del diritto e, pertanto, non possono derogare a, o comunque integrare, una norma di legge, stabilendo criteri restrittivi volti a ridurre l'ambito di applicazione della normativa sui lavoratori "impatriati".

Da qui, l'accoglimento del ricorso e la condanna dell'Ufficio resistente al rimborso di quanto richiesto dal contribuente ricorrente, con compensazione delle spese di lite.

### **Il quadro normativo e la prassi interpretativa dell'Agenzia delle Entrate**

La norma di riferimento, nel caso affrontato dalla CGT di I grado di Milano con la sentenza in esame, è l'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, nella versione in vigore dal 1° maggio 2019 (7), il cui comma 1, postula che "[i] redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30 per cento del loro ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:

- a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;
- b) l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano".

Il suesposto criterio di determinazione del reddito "si applica anche ai soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, della Legge 30 dicembre 2010, n. 238" (comma 2).

Si tratta dei cittadini dell'Unione Europea (a) in possesso di un titolo di laurea, che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, i quali vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività, ovvero (b) che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori di tale Paese e

(7) A seguito delle modifiche apportate dall'art. 5, del D.L. n. 34/2019, convertito in Legge n. 58/2019.

dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione *post lauream*, i quali vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività.

Il medesimo criterio di determinazione del reddito si applica, altresì, ai cittadini di Stati diversi da quelli appartenenti all'Unione Europea, con i quali sia in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, in possesso di un diploma di laurea, che hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi ovvero che hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione *post lauream* (8).

Giova ricordare che la Legge 30 dicembre 2010, n. 238 disciplinava il regime dei c.d. controesodati, un regime impositivo agevolato, in gran parte simile (ma non uguale) a quello successivamente introdotto dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 (9), con il quale ha "convissuto" fino al periodo di imposta 2017 (10) e nel quale era possibile confluire, previa opzione (11).

A differenza del regime impositivo dei lavoratori "impatriati", quello dei "controesodati" prevedeva espressamente l'esclusione dal beneficio per "i soggetti che, essendo titolari di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato con Pubbliche amministrazioni o con imprese di diritto italiano, svolgono all'estero, in forza di tale rapporto, la propria attività lavorativa anche per il periodo temporale individuato dall'articolo" (12).

L'accesso al regime dei "controesodati" risultava, dunque, precluso ai lavoratori che rientravano in Italia al termine di un distacco all'estero, per espressa disposizione di legge.

Il legislatore del 2015 non ha riprodotto la medesima preclusione nell'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 (*ubi lex voulit dixit, ubi noluit tacuit*) (13).

Con la circolare n. 17/E/2017, recante "Chiariamenti interpretativi" in merito ai regimi agevolati vigenti in materia di reddito di lavoro dipendente (14), l'Agenzia delle Entrate, con riferimento al regime dei lavoratori "impatriati", di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, ha precisato che "[i]l beneficio non compete ai soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero ed aver acquisito la residenza estera per il periodo di permanenza richiesto dalla norma. Ciò in quanto il loro rientro, avvenendo in esecuzione delle clausole del preesistente contratto di lavoro, si pone in sostanziale continuità con la precedente

(8) Per completezza, ai sensi del comma 1-bis dell'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, "[i]l regime di cui al comma 1 si applica anche ai redditi d'impresa prodotti dai soggetti identificati dal comma 1 o dal comma 2 che avviano un'attività d'impresa in Italia, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019".

(9) In base agli art. 2 e 3 della Legge n. 238/2010, per "i cittadini dell'Unione Europea in possesso di un titolo di laurea, che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, i quali vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività", ovvero per "i cittadini dell'Unione Europea che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione *post lauream*, i quali vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione

o dall'avvio dell'attività", "[i] redditi di lavoro dipendente, i redditi d'impresa e i redditi di lavoro autonomo percepiti (...) concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in misura ridotta, secondo le seguenti percentuali: a) 20 per cento, per le lavoratrici; b) 30 per cento, per i lavoratori".

(10) Art. 1, comma 2, Legge n. 238/2010.

(11) Art. 16, comma 4, D.Lgs. n. 147/2015, come modificato dall'art. 1, comma 259, Legge n. 208/2015.

(12) Art. 3, comma 4, Legge n. 238/2010.

(13) Anche il Decreto 26 maggio 2016, recante "Disposizioni di attuazione del regime speciale per lavoratori impatriati, di cui all'articolo 16 del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147", ha ribadito che le condizioni da soddisfare per poter beneficiare del regime impositivo agevolato dei lavoratori "impatriati" sono unicamente quelle stabilite dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015.

(14) La circolare n. 17/E/2017 aveva ad oggetto "Regimi agevolativi per persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia - articolo 44 del Decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, ricercatori e docenti - articolo 16 del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, lavoratori impatriati - articolo 24-bis del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia - Chiarimenti interpretativi".

posizione di lavoratori residenti in Italia e, pertanto, non soddisfa la finalità attrattiva della norma”.

Con tale presa di posizione, l'ente impositore ha, di fatto, esteso - in via interpretativa - la preclusione stabilita dall'art. 3, comma 4, della Legge n. 238/2010, per il regime dei “controesodati”, al regime dei lavoratori “impatriati”, di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015.

La successiva risoluzione n. 78/E/2018 (15) ha specificato che “[l]a posizione restrittiva adottata nella circolare n. 17/E del 2017” era “finalizzata ad evitare un uso strumentale dell'agevolazione in esame, non in linea con la vis attrattiva della norma” (una sorta di misura “anti-abuso”), precisando, altresì, che, tale posizione restrittiva, “non preclude, tuttavia, la possibilità di valutare specifiche ipotesi in cui il rientro in Italia non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco ma sia determinato da altri elementi funzionali alla *ratio* della norma agevolativa”.

Con la circolare n. 33/E/2020 (16), infine, l'Agenzia delle Entrate, riconoscendo che “[i]l Decreto Internazionalizzazione [D.Lgs. n. 147/2015] non disciplina esplicitamente la posizione del soggetto distaccato all'estero che rientri in Italia, a differenza di quanto previsto dall'articolo 3, comma 4, della Legge 30 dicembre 2010, n. 238, concernente il regime di favore per i c.d. ‘controesodati’, che escludeva espressamente dal beneficio ogni forma di distacco”, ha tuttavia ribadito la “posizione restrittiva” assunta con i precedenti documenti di prassi (circolare n. 17/E/2017 e risoluzione n. 76/E/2018), rimarcando che “i soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero non possono fruire del beneficio di cui al citato articolo 16 in considerazione della situazione di continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia” (17), ovvero “in presenza del medesimo contratto e presso il medesimo datore di lavoro”,

a meno che “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” (18).

Fermo restando che “l'agevolazione non è applicabile nelle ipotesi in cui il soggetto, pur in presenza di un ‘nuovo’ contratto per l'assunzione di un ‘nuovo’ ruolo aziendale al momento dell'impatrio, rientri in una situazione di ‘continuità’ con la precedente posizione lavorativa svolta nel territorio dello Stato prima dell'espatrio”, che si verifica, ad esempio, “quando i termini e le condizioni contrattuali, indipendentemente dal ‘nuovo’ ruolo aziendale e dalla relativa retribuzione, rimangono di fatto immutati al rientro presso il datore di lavoro in virtù di intese di varia natura, quali la sottoscrizione di clausole inserite nelle lettere di distacco ovvero negli accordi con cui viene conferito un nuovo incarico aziendale, dalle quali si evince che, sotto il profilo sostanziale, continuano ad applicarsi le originarie condizioni contrattuali in essere prima dell'espatrio”.

La posizione (ostativa) espressa dall'Agenzia delle Entrate con i citati documenti di prassi è stata sistematicamente ribadita anche nelle risposte alle istanze di interpello, proposte dai contribuenti ex art. 11, comma 1, lett. a), della Legge n. 212/2000 (19), aventi a oggetto l'applicazione del regime impositivo dei lavoratori “impatriati” nei casi di rientro in Italia da distacco all'estero.

In definitiva, dal punto di vista dell'Agenzia delle Entrate, il regime impositivo agevolato dei lavoratori “impatriati” è applicabile ove siano

(15) Emessa il 5 ottobre 2018, in risposta a “Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), Legge 27 luglio 2000, n. 212 - Impatrio dei soggetti di cui all'articolo 16 del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 - Attività lavorativa prestata all'estero in posizione di distacco - Attribuzione di un nuovo ruolo aziendale”.

(16) Avente ad oggetto “Regime speciale per lavoratori impatriati - articolo 16 del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, come modificato dall'articolo 5 del Decreto

legge 30 aprile 2019, n. 34 e successive modificazioni. Chiarimenti interpretativi”.

(17) Circolare n. 33/E/2020, par. 7.1, pag. 25.

(18) Circolare n. 33/E/2020, par. 7.1, pag. 26.

(19) Tra le risposte pubblicate, si citano: interpello n. 45/2918, risposta n. 492/2019, risposta n. 510/2019, risposta n. 42/2021, risposta n. 136/2021, risposta n. 683/2021, risposta n. 85/2022, interpello n. 524/2022, risposta n. 159/2022.

contestualmente soddisfatte (a) le condizioni stabilite dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 (residenza fiscale all'estero nei due periodi di imposta precedenti al rimpatrio, impegno a mantenere in Italia la residenza fiscale per almeno due anni e attività lavorativa post rientro prevalentemente svolta in Italia) e (b) la condizione di "discontinuità lavorativa" al momento del rimpatrio, introdotta dalla prassi (circolare n. 17/E/2017, risoluzione n. 76/E/2018 e circolare n. 33/E/2020).

### La valenza dei documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate

Nel caso affrontato dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano, deciso con la sentenza in commento, la sussistenza delle condizioni di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, in capo al ricorrente, non erano state oggetto di contestazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, la quale aveva, viceversa, fondato il diniego al rimborso sulla rilevata "continuità lavorativa" che il contribuente presentava al momento del rimpatrio, in ciò richiamando le indicazioni contenute nelle circolari n. 17/E/2017 e n. 33/E/2020.

È necessario, allora, porre mente (sebbene, invero, non dovrebbero esservi dubbi a riguardo) alla valenza che i documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate assumono nel nostro ordinamento ovvero al grado di loro vincolatività per il contribuente (e per il giudice).

È noto che l'Agenzia delle Entrate non ha alcuna attribuzione legislativa (20).

In base all'art. 57, comma 1, del D.Lgs. n. 300/1999 (istitutivo delle agenzie fiscali), all'Agenzia delle Entrate è attribuita "la gestione delle funzioni esercitate dai dipartimenti delle Entrate" e a essa "sono trasferiti i relativi rapporti giuridici, poteri e competenze che vengono esercitate secondo la disciplina dell'organizzazione interna

di ciascuna Agenzia". Essa è sottoposta alla vigilanza e all'indirizzo del Ministero delle Finanze (oggi Ministero dell'Economia e delle Finanze; art. 58 del D.Lgs. n. 300/1990).

All'Agenzia delle Entrate "sono attribuite tutte le funzioni concernenti le entrate tributarie erariali che non sono assegnate alle competenze di altre agenzie, amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, enti od organi, con il compito di perseguire il massimo livello di adempimento degli obblighi fiscali sia attraverso l'assistenza ai contribuenti, sia attraverso i controlli diretti a contrastare gli inadempimenti e l'evasione fiscale. L'Agenzia delle Entrate svolge, inoltre, le funzioni di cui all'articolo 64 [trattasi delle attività concernenti i servizi relativi al catasto, i servizi geotopocartografici e quelli relativi alle conservatorie dei registri immobiliari; N.d.R.]" (art. 62 del D.Lgs. n. 300/1999).

Anche l'art. 2 dello Statuto dell'ente (21), che ne definisce i "Fini istituzionali", esclude qualsiasi forma di attribuzione legislativa.

D'altra parte, le fonti del diritto, nel nostro ordinamento, sono tassativamente elencate dall'art. 1, delle Preleggi (22): leggi, regolamenti e usi. Non compaiono, evidentemente, i documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate (coerentemente alla natura dell'ente).

Circa la natura giuridica e il contenuto dei documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate, invero, si erano già espresse, in modo inequivoco, le SS.UU. della Corte di cassazione, rimarcando che, "sul piano generale (...), le circolari, come è stato affermato dalla dottrina prevalente, non possono né contenere disposizioni derogative di norme di legge, né essere considerate alla stregua di norme regolamentari vere e proprie, che, come tali vincolano tutti i soggetti dell'ordinamento, essendo dotate di efficacia esclusivamente interna nell'ambito dell'amministrazione all'interno della

(20) Ai sensi dell'art. 70, Cost., "[l]a funzione legislativa è esercitata collettivamente dalle due Camere", eventualmente anche su iniziativa del Governo ("L'iniziativa delle leggi appartiene al Governo, a ciascun membro delle Camere ed agli organi ed enti ai quali sia conferita da legge costituzionale").

(21) Statuto dell'Agenzia delle Entrate - Approvato con delibera del Comitato Direttivo n. 6 del 13 dicembre 2000 - Pubblicato nella

Gazzetta ufficiale n. 42 del 20 febbraio 2001. Aggiornato fino alla delibera del Comitato di gestione n. 15/2022.

(22) Ai sensi dell'art. 1, delle Preleggi (ovvero "Disposizioni sulla legge in generale"), "Sono fonti del diritto: 1) le leggi; 2) i regolamenti; 3) [abrogato]; 4) gli usi".

quale sono emesse; e, in secondo luogo, con particolare riferimento all'ordinamento tributario, il quale come è noto, è soggetto alla riserva di legge" (Cass., SS.UU., sent. n. 230301/2007).

A tale principio si è successivamente richiamata la Corte di cassazione, sez. V, con l'ordinanza n. 15672/2022, con la quale, esprimendosi in ordine al valore giuridico della risoluzione n. 340/E/2008 dell'Agenzia delle Entrate, in materia di detrazione per interventi di risparmio energetico, ha ribadito che "la citata risoluzione è solo un parere formulato dall'Agenzia in risposta ad uno specifico quesito di un contribuente, che non può vincolare né il destinatario, né il giudice (cfr. Cass. S. Un., n. 23031/2007)".

Di solare chiarezza Cass., sez. V, sent. n. 5137/2014, secondo cui "l'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute e, di fronte alle norme tributarie, detta Amministrazione ed il contribuente si trovano su un piano di parità, per cui la c.d. interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o in risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici, né costituisce fonte di diritto; gli atti ministeriali medesimi, quindi, possono dettare agli Uffici subordinati criteri di comportamento nella concreta applicazione di norme di legge, ma non possono imporre ai contribuenti nessun adempimento non previsto dalla legge né, soprattutto, attribuire all'inadempimento del contribuente alle prescrizioni di detti atti un effetto non previsto da una norma di legge (Cass. nn. 11931 del 1995, 14619 del 2000, 21154 del 2008)".

Analoghe considerazioni valgono, *a fortiori*, per le risposte alle istanze di interpello, di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), della Legge n. 212/2000, che, come è noto, costituiscono meri "pareri" dell'ente impositore, non vincolanti per il contribuente, in ordine all'applicazione di disposizioni normative a casi concreti prospettati.

### Considerazioni conclusive

Non pare potersi dubitare che le uniche condizioni che il contribuente deve premurarsi di soddisfare, affinché possa legittimamente applicare il regime impositivo agevolato dei lavoratori "impatriati", sono quelle specificamente stabilite dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015: essere stato fiscalmente residente all'estero almeno nei due periodi di imposta precedenti al rientro in Italia e impegnarsi a mantenere in Italia la residenza fiscale per almeno due anni; svolgere l'attività lavorativa *post* rientro prevalentemente in Italia (23).

Nessuna rilevanza può assumere, viceversa, la modalità con la quale il lavoratore rientra in Italia, se a seguito di distacco (quindi, "in continuità lavorativa") oppure se con un nuovo contratto di lavoro (con un nuovo datore di lavoro o meno), non essendo questi requisiti previsti dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano, con la sentenza in commento, ha correttamente applicato la disciplina in materia di regime impositivo dei lavoratori "impatriati" e opportunamente annullato il provvedimento di diniego tacito impugnato, ribadendo che i documenti di prassi non possono surrettiziamente introdurre obblighi o preclusioni che non siano previste dalla legge.

Qualche perplessità suscita, invece, la decisione di compensazione delle spese di giudizio, che la Corte milanese ha motivato con una laconica "obiettiva controvertibilità della questione".

A parere di chi scrive, giusta il quadro normativo sopra delineato, non pare possa considerarsi "questione obiettivamente controvertibile" la vincolatività o meno di una prescrizione (la "discontinuità lavorativa") introdotta con un atto non avente forza di legge (le circolari dell'Agenzia delle Entrate).

(23) Le condizioni di cui si discute sono quelle stabilite dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, nella versione vigente dal 1° maggio 2019.

Rilevata la circostanza, il giudice dovrebbe annullare *de plano* l'atto impugnato, in quanto indiscutibilmente emesso sulla base di un presupposto non previsto dalla legge.

Attesa l'inconfutabilità di tale circostanza, alla soccombenza dell'Amministrazione finanziaria

non poteva che derivare la condanna alla rifusione delle spese di lite, come stabilito dall'art. 15, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, non versandosi in alcuna delle ipotesi di compensazione delle spese, previste dal comma 2, del citato art. 15 (24).

---

(24) Ai sensi dell'art. 15, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, "[l]e spese del giudizio sono compensate, in tutto o in parte, in caso di soccombenza reciproca e quando ricorrono gravi ed eccezionali

ragioni che devono essere espressamente motivate ovvero quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio".