

Sentenza del 30/11/2023 n. 33481 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

ricorre per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, n. 64/2018 dep. il 18 giugno 2018, che in controversia su impugnazione del silenzio-rifiuto sull'istanza di rimborso in relazione alle ritenute IRPEF subite negli anni dal 2011 al 2015-asseritamente erronee in quanto operate in violazione della L. n. 238/2010 , recante "incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia"- ha accolto l'appello dell'Agenzia, riformando la decisione di prime cure.

La contribuente, a sostegno del proprio diritto di usufruire dell'agevolazione in argomento, ha sostenuto di essere: (i) cittadina dell'Unione Europea nata dopo il 1 gennaio 1969; (ii) di essere sempre stata residente in Italia prima degli studi universitari e (iii) di aver trasferito il domicilio in Austria nel 2003, al fine di frequentare la locale Facoltà di Medicina, presso la quale (ivi) di avere ottenuto la laurea nel Marzo 2009 dopo un periodo di studi durato sei anni. (v). Dal 1 novembre 2009 ha lavorato come medico specializzando in pediatria, prima presso il Comprensorio sanitario di (Omissis) e dal 2012 preso quello di (Omissis); dichiara altresì di non essersi mai iscritta all'Anagrafe degli italiani all'estero (AIRE), ma che tale circostanza è irrilevante, come riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 14/E del 4 maggio 2012.

La contribuente, intendendo beneficiare dell'incentivo fiscale per il rientro dei lavoratori in Italia (L. n. 238/2010), aveva presentato all'Agenzia delle entrate una domanda di rimborso ai sensi degli artt. 37 e 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 , derivante dall'imponibilità parziale ai fini IRPEF dei propri redditi in Italia in forza della succitata normativa agevolativa, non ottenendo tuttavia risposta nel termine di novanta giorni previsto dall'art. 37 cit..

Ha quindi impugnato il silenzio-rifiuto dell'Ufficio che la Commissione tributaria di primo grado di Bolzano ha accolto, ritenendo pienamente integrati i requisiti previsti dalla L. n. 238/2010 , avendo la contribuente effettivamente svolto e concluso attività di studio all'estero, provata da ampia documentazione prodotta, ed essendo rientrata in Italia ai sensi ed in conformità alle previsioni di cui alla normativa agevolativa invocata.

La Commissione di secondo grado ha riformato tale statuizione e accolto l'appello dell'Ufficio, ritenendo che la contribuente non avesse i requisiti richiesti dalla legge agevolativa poichè, nel corso del periodo trascorso in Austria, avrebbe mantenuto in Alto (Omissis) la sede principale dei suoi affari e interessi.

Avverso tale statuizione la contribuente propone ricorso per cassazione in ordine a quattro motivi. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso. La ricorrente deposita memoria. Il PG

conclude per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 1. Va preliminarmente esaminato, per ragioni logiche, il quarto motivo del ricorso col quale si deduce, ex art. 360, comma 1, n. 4, in combinato disposto con l' art. 132 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per totale carenza di motivazione.

2. Il motivo è infondato.

2.1. Costituisce orientamento consolidato di questa Corte, quello per cui: il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 , comma 6, Cost., individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell' art. 132 , comma 2, n. 4, c.p.c. e danno luogo a nullità della sentenza - di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", al di fuori delle quali il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia (Cass. n. 41935 del 2021 ; Cass. n. 41875 del 2021 ; Cass. n. 27899 del 2020 ; Cass. n. 23940 del 2017 ; Cass. SU n. 8053 del 2014). L'obbligo di motivazione, previsto in via generale dall' art. 111 , comma 6, Cost. e, nel processo civile, dall' art. 132 , comma 2, n. 4, c.p.c., deducibile in sede di legittimità ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, è violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero essa risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (per essere afflitta da un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili oppure perchè perplessa ed obiettivamente incomprensibile: cfr. Cass. n. 6489/2022 ; Cass. n. 41935 del 2021 ; Cass. n. 41875 del 2021 ; Cass. n. 27899 del 2020 ; Cass. n. 22598 del 2018).

2.2. Nel caso di specie la sentenza della CTR non è caratterizzata da una motivazione apparente e non risulta carente o incoerente sul piano della logica giuridica, nè tanto meno costruita in modo tale da rendere impossibile un controllo sulla esattezza del ragionamento decisorio e, quindi, tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 Cost., comma 6, (Cass., sez. 1, 30/06/2020, n. 13248).

3. Va ancora preliminarmente esaminato, per il principio della ragione più liquida, il terzo motivo del ricorso col quale si contesta, ex art. 360, comma 1, n. 5, l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, costituito dal trasferimento del domicilio della Plankensteiner in Austria, provato dalla documentazione agli atti e del tutto trascurato nella sentenza impugnata. La contribuente afferma di aver depositato il certificato anagrafico denominato "certificato di domicilio dal registro centralizzato per il periodo intercorrente tra il 01.09.2003 e il 31.08.2009".

4. La causa riguarda la debenza degli "incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia". Il legislatore è ripetutamente intervenuto per incoraggiare il rientro di studenti e lavoratori italiani all'estero (cd. rimpatrio dei cervelli) per compensare l'esodo di risorse umane, creando nuove opportunità di lavoro in Italia, attraverso la leva degli incentivi fiscali. Gli incentivi prevedono l'abbattimento della base imponibile, in misura variabile, in base ai vari provvedimenti che si

sono seguiti nel tempo, nel rispetto di determinate condizioni, con la possibilità di tassare solo il 30% o il 10% dell'intero reddito prodotto in Italia.

4.1. Il primo provvedimento, emanato con il D.L. n. 269 del 30 settembre 2003, riguardava la figura dei "RICERCATORI"; successivamente, la platea è stata estesa comprendendo docenti, laureati, studenti, maestranze direttive, indicate col termine di "CONTRO-ESODATI" o più genericamente "IMPATRIATI".

4.2. Le indicate agevolazioni presuppongono il trasferimento della residenza fiscale in Italia da parte della persona che intende usufruirne e richiedono che, prima del trasferimento nel territorio dello Stato, la persona fisica abbia mantenuto la residenza fiscale all'estero per un periodo di tempo minimo, variabile a seconda dell'agevolazione interessata. Al fine della individuazione residenza fiscale l'art. 2 del Tuir (comma 2) considera residenti in Italia le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza.

4.3. Le nozioni di residenza e domicilio sono quelle della disciplina civilistica (art. 43 del codice civile), che definisce la "residenza" come il luogo di dimora abituale e il "domicilio" come la sede principale dei propri affari e interessi.

Queste due condizioni, al fine della concessione della agevolazione, sono alternative: la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.

4.4. Gli incentivi si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in cui la persona diviene fiscalmente residente in Italia (salvo quanto previsto per il regime dei neo-residenti, di cui all'art. 24-bis del Tuir, ai quali è dedicato il capitolo 5), avendo riguardo al periodo di vigenza dei singoli regimi e alla durata degli stessi.

4.5. In particolare la l. 238/2010 - modificata dal D.Lgs. n. 147/2015, art. 16 comma 2, ha inteso "contribuire allo sviluppo del Paese mediante la valorizzazione delle esperienze umane, culturali e professionali maturate da cittadini dell'Unione Europea che dopo aver risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia, abbiano intrapreso un percorso di studi o di lavoro all'estero per almeno ventiquattro mesi, decidendo successivamente di trasferire la propria residenza ed il proprio domicilio in Italia al fine di intraprendere un'attività" (c.d. contro-esodati).

4.6. L'art. 2 l. 238/2020 individua i requisiti che si devono possedere per poter usufruire dell'agevolazione fiscale, che consistono nell'essere: a) i cittadini dell'Unione Europea, nati dopo il 1 gennaio 1969, in possesso di un titolo di laurea, che hanno risieduto continuamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuamente 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; b) i cittadini

dell'Unione Europea, nati dopo il 1 gennaio 1969, 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.

4.7. Al fine di poter beneficiare dell'agevolazione fiscale, secondo la circolare n. 14/E/2012 dell'Agenzia delle entrate, i lavoratori che rientrano in Italia devono trasferire la propria residenza e/o il proprio domicilio in Italia "entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività". Il beneficiario dell'agevolazione deve risultare iscritto nelle liste anagrafiche dei soggetti residenti in Italia ovvero aver presentato domanda di iscrizione all'anagrafe della popolazione residente in Italia, nonché aver trasferito in Italia il proprio domicilio e, cioè, il centro principale dei propri affari e interessi. A prescindere dal lasso temporale intercorrente tra il rientro in Italia e successivo inizio dell'attività lavorativa o di impresa, il requisito è soddisfatto se il contribuente dimostra la funzionalità del rientro in Italia al successivo svolgimento del rapporto di lavoro o dell'attività di impresa, per cui la mancata iscrizione all'Aire non costituisce ostacolo al riconoscimento dei benefici fiscali previsti per il rientro dei lavoratori in Italia.

5. Ciò premesso il motivo, ammissibile, è fondato.

5.1. Vanno richiamati i principi di questa Corte in relazione al vizio di cui all' art. 360 c.p.c., n. 5, che "concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza (rilevanza del dato testuale) o dagli atti processuali (rilevanza anche del dato extratestuale), che abbia costituito oggetto di discussione e abbia carattere decisivo (vale a dire che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia)": Cass. n. 8053/2014 . Omesso esame, pertanto, che ricorre quando, pur rispettando l'esatto perimetro del thema decidendum, il giudice ometta la considerazione del fatto controverso e decisivo (o della sua rappresentazione nel processo). Sul punto Cass. 13987/22 (in motivazione) ha recentemente ribadito che l'indicato vizio riguarda il travisamento della prova, che ricorre nel caso in cui si accerti che un'informazione probatoria, utilizzata dal giudice ai fini della decisione, è contraddetta da uno specifico atto processuale, così che, a differenza del travisamento del fatto, può essere fatto valere mediante ricorso per cassazione, ove incida su un punto decisivo della controversia (Cass., Sez. III, 21 gennaio 2020, n. 1163), come nel caso in cui l'informazione probatoria sia stata acquisita e non valutata (Cass., Sez. I, 14 febbraio 2020, n. 3796 ; Cass., Sez. I, 25 maggio 2015, n. 10749). 5.2. Oggetto della censura deve pertanto essere un fatto storico, ovvero "un fatto vero e proprio e, quindi, un fatto principale, ex art. 2697 c.c., (cioè un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo) od anche un fatto secondario (cioè un fatto dedotto in funzione di prova di un fatto principale), purchè controverso e decisivo" (Cass. 08/09/2016, n. 17761); e non la valutazione delle prove operata dal giudice a quo, al quale spetta in via esclusiva il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllare l'attendibilità e la concludenza delle prove, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando, così, liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova (Cass. 14/11/2013, n.

25608 , ex plurimis). Ciò escludendo che il mezzo attinga il giudizio di merito, che non è sindacabile in questa sede (Cass. Sez. Un., 27/12/2019, n. 34476).

Va sul punto ribadito che in tema di sindacato di legittimità, l'errore percettivo del giudice di merito su un fatto storico, principale o secondario, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e che risulti idoneo ad orientare in senso diverso la decisione, può essere fatto valere, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (e nei ristretti limiti di tale disposizione) qualora l'errore consista nell'omesso esame del predetto fatto (e non anche quando si traduca nella mera insufficienza o contraddittorietà della motivazione: così Cass. 37382/2022 ; cfr. Cass. 29954/2022 .

5.3.In conclusione, l'omesso esame di un fatto denunciabile in relazione all' art. 360 c.p.c., n. 5, deve essere inteso nella sua accezione storico-fenomenica (e quindi non un punto o un profilo giuridico), quale fatto principale o primario (ossia costitutivo, impeditivo, estintivo o modificativo del diritto azionato) o secondario (cioè un fatto dedotto in funzione probatoria) e non l'omessa o carente valutazione di deduzioni difensive.

5.4..Nella fattispecie, l'esame della certificazione attestante il domicilio della contribuente a (Omissis) (Austria) nel 2003 per frequentare la facoltà di medicina e la successiva cancellazione della residenza secondaria austriaca dopo il conseguimento della laurea nel 2009 e il domicilio in Italia dove ha assunto il primo impiego (1.11.2009), è stata oggetto di discussione fra le parti; avendo il giudice d'appello considerato "palese" e "incontroverso" che la contribuente avesse mantenuto in (Omissis) il suo domicilio durante gli studi universitari, ha omesso di esaminare la documentazione in grado di attestare il domicilio in (Omissis) per il periodo di frequenza dell'Università.

5.5.Il motivo è pertanto ammissibile in questa sede, e fondato, trattandosi del mancato esame di un documento che determina l'omissione di motivazione su un punto decisivo della controversia e, segnatamente, di un documento non vagliato, in grado di offrire la prova di circostanze di portata tale da invalidare l'efficacia delle altre risultanze istruttorie che hanno determinato il convincimento del giudice di merito, di modo che la ratio decidendi venga a trovarsi priva di fondamento (v. Cass. 16812/2018 , Cass. 19150/2016). Ciò anche con riferimento alle eccezioni dell'Ufficio, in quanto il ricorso per cassazione con cui si deduca l'omesso esame, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, di un documento avente contenuto prestabilito è ammissibile, sotto il profilo dell'autosufficienza, anche se dello stesso non venga riportato il contenuto (Cass. n. 12259 del 14/04/2022).

Nella fattispecie il documento trascurato poteva essere in grado di offrire la dimostrazione del luogo di domicilio della ricorrente nel periodo trascorso in Austria, quale elemento fondamentale al fine del riconoscimento del beneficio richiesto.

6. Con il primo motivo del ricorso si deduce, ex art. 360, comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione della Legge 30 dicembre 2010, n. 238 , per non avere la CTR fatto corretta applicazione della indicata normativa, non avendo riconosciuto alla contribuente la ricorrenza di tutti i presupposti per poter godere dei benefici in materia di c.d. "bonus per rientro dei cervelli". Denuncia altresì la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 43 c.c., ove ritenuto applicabile al

caso di specie, anche sulla base di una violazione e/o falsa applicazione dell' art. 116 c.p.c., in relazione alla valutazione dei presupposti per godere dei benefici di cui alla L. n. 238/2010 e la violazione dell' art. 23 Cost., essendo irrilevante la circostanza della vicinanza geografica dell'università di destinazione con il Comune di residenza. Con il secondo motivo del ricorso si eccepisce, ex art. 360, comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 43 c.c., avuto riguardo alla Legge 18 ottobre 1984, n. 762 , come successivamente integrata, nonchè all' art. 117 Cost., norme che ugualmente si assumono violate e/o falsamente applicate nella sentenza impugnata. Si sostiene, in particolare, la prevalenza della disciplina internazionale recepita in Italia con la L. 28 gennaio 2009, n. 2 , rispetto alle disposizioni tributarie interne con riferimento alla determinazione della residenza fiscale della ricorrente ove necessario ai fini dell'applicabilità o meno dei benefici fiscali di cui alla L. 30 dicembre 2010, n. 238 .

7. Gli motivi vanno dichiarati assorbiti, in relazione all'accoglimento del terzo motivo del ricorso.

8. Conclusivamente la Corte accoglie il terzo motivo del ricorso e dichiara assorbiti il primo e il secondo motivo; rigetta il quarto motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Bolzano, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. Accoglie il ricorso per quanto di ragione; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Bolzano, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza