

Sentenza del 17/03/2023 n. 7909 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La controversia riguarda le impugnazioni del silenzio-rifiuto dell'amministrazione finanziaria a fronte delle istanze di rimborso dell'Irpef, per gli anni 2010 e 2011, presentate da A.A., la quale invocava i benefici fiscali previsti dalla L. 30 dicembre 2010, n. 238 (Incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia), avendo frequentato un master post laurea all'estero concluso il quale, al rientro in Italia, era stata assunta, con la qualifica di dirigente, da McKinsey & Company Inc. Italy, della quale era già dipendente, nel ruolo di "quadro", durante il periodo di studio all'estero.

2. La CTP di Padova, riuniti i ricorsi, li accolse con sentenza (n. 19/2017) che è stata riformata dalla CTR del Veneto, la quale ha accolto l'appello dell'ufficio sulla base di queste considerazioni: "1. Il tempo previsto, in ossequio alla L. n. 238 del 2010, art. 2 , per la richiesta di rimborso è legato alla permanenza per il conseguimento del titolo per ventiquattro mesi; 2. La signora non aveva legittimazione per la richiesta del rimborso, vista la documentazione presentata relativa al corso di soli undici mesi; 3. La richiesta di rimborso delle somme pagate è stata correttamente proposta, ma non si è correttamente dimostrato l'esistenza dei presupposti; 4. Nel caso non vi è interruzione del rapporto di lavoro, bensì di sola attività formativa, visto anche il rimborso delle spese di Euro 15.000,00 per solo undici mesi; 5. L'offerta di inquadramento come dirigente è intervenuta prima della conclusione del periodo di formazione e precisamente il 9 settembre 2009".

3. La contribuente ricorre, con sette motivi, illustrati con una memoria, per la cassazione della sentenza di appello; l'Agenzia delle entrate resiste con atto di costituzione.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso ("1. Art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 : violazione della L. n. 238 del 2010, art. 2, comma 1 , laddove la Commissione tributaria regionale ritiene che, per fruire del beneficio, sia necessaria la permanenza all'estero per il conseguimento del titolo di studio per ventiquattro mesi"), la ricorrente censura la sentenza impugnata che ha ritenuto che, ai fini dell'agevolazione fiscale, l'art. 2, comma 1, cit., prescriva che la permanenza all'estero per il conseguimento del titolo di studio si protragga per almeno ventiquattro mesi, mentre, in realtà, è sufficiente che essa si sia verificata negli ultimi ventiquattro mesi, a prescindere dalla sua durata.

2. Con il secondo motivo ("2. Art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 : nullità della sentenza e del procedimento. Violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 , e degli artt. 115 e 116 del c.p.c. , laddove la Commissione tributaria regionale ha affermato che la Dott.ssa A.A. non avrebbe

avuto la legittimazione per la richiesta di rimborso, vista la documentazione presentata relativa al corso"), si censura la sentenza impugnata, nella parte in cui ha valorizzato la sola circostanza che la permanenza all'estero della ricorrente è durata undici mesi, senza considerare che la documentazione da quest'ultima prodotta in giudizio (e cioè il certificato rilasciato dalla Insead Business School) asseverava l'esistenza di un titolo post laurea avente una validità di due anni accademici.

3. Con il terzo motivo ("3. Art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 : omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. La Commissione tributaria regionale ha omesso di considerare la documentazione da cui risulta che il corso post laurea era equivalente a due anni accademici."), si addebita alla CTR di non avere valutato la circostanza, decisiva per la risoluzione della causa, che in ogni caso la contribuente aveva diritto al beneficio fiscale per avere frequentato un corso della durata di due anni accademici, così come condiviso anche dall'amministrazione finanziaria nei propri documenti di prassi.

4. Con il quarto motivo ("4. Art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 : nullità della sentenza per motivazione apparente e contraddittoria dei capi di sentenza indicati ai numeri 3-4-5-6. Violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 "), si deduce che la sentenza, nel suo sviluppo argomentativo, è contraddittoria e non intelligibile.

5. Con il quinto motivo ("5. Art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 : nullità della sentenza e del procedimento. Violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e degli artt. 115 e 116 c.p.c. , laddove la Commissione tributaria regionale non ha tenuto conto, ai fini della decisione, che la Dott.ssa A.A. era in possesso dei requisiti per godere del regime agevolato alla luce dei documenti prodotti e delle considerazioni svolte negli atti del processo"), si premette che la decisione del giudice deve essere supportata da un esame logico e coerente delle prove e delle emergenze istruttorie. Si assume inoltre che la CTR ha affermato che, nella specie, da un lato, non vi era stata interruzione del rapporto di lavoro, ma soltanto dell'attività formativa, visto anche il rimborso spese di Euro 15.000,00, per soli undici mesi; dall'altro, che l'offerta di inquadramento come dirigente era avvenuta prima della conclusione del periodo di formazione e precisamente il 9/09/2009. Ciò detto, si censura la sentenza impugnata che non ha rilevato che il rimborso spese di Euro 15.000,00 era un finanziamento (soggetto a restituzione) erogato dalla datrice di lavoro McKinsey & Company Inc. Italy, e che, dopo due periodi di aspettativa non retribuita, durante il corso di studi all'estero (in (Omissis)) e nei mesi successivi, dal 3/05/2010 la ricorrente era stata assunta dalla stessa società come dirigente e tale diversa qualifica, rispetto a quella iniziale di "quadro", dimostrava che vi era stata un'interruzione del precedente rapporto di lavoro. Al riguardo, la parte privata richiama la risposta della direzione regionale della Lombardia all'interpello prot. (Omissis) e successiva rettifica favorevole al contribuente, nella quale si afferma che i soggetti già titolari di un rapporto di lavoro subordinato non devono essere considerati esclusi dal beneficio ove abbiano svolto una attività di studio all'estero avvalendosi di aspettativa non retribuita e conseguito il relativo titolo e, al rientro in Italia, siano stati assunti anche presso lo stesso datore di lavoro, ma con qualifica diversa da quella precedente, così come accaduto pacificamente nella fattispecie concreta.

6. Con il sesto motivo ("6. Art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 : omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. La Commissione tributaria regionale non ha tenuto conto che la Dott.ssa A.A. era in possesso dei requisiti per godere del regime agevolato alla luce dei documenti prodotti e delle considerazioni svolte negli atti del processo."), la censura di cui al punto 5 è sussunta entro il parametro dell'art. 360, n. 5.

7. Con il settimo motivo ("1. Art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 : violazione della L. n. 238 del 2010, art. 2, comma 1 e art. 3, comma 4 , laddove la Commissione tributaria regionale identifica asseriti presupposti e/o asserite cause ostative per la fruizione del beneficio non previste dalla legge"), si censura la sentenza impugnata che non ha rilevato che non costituivano fattori ostativi al beneficio fiscale nè il riconoscimento di un rimborso spese per l'attività formativa svolta all'estero nè l'asserita non interruzione del rapporto di lavoro.

8. Il primo motivo e il quarto motivo non sono fondati.

L'art. 2 (Caratteristiche dei soggetti beneficiari) della L. n. 238 del 2010 , nella versione vigente *ratione temporis*, recita: "1. Hanno diritto alla concessione dei benefici fiscali (n.d.r.: data dal concorso in misura ridotta alla formazione della base imponibile Irpef dei redditi di lavoro dipendente, lavoro autonomo e di impresa) di cui all'art. 3: (...) b) 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, nonchè la propria residenza, in (Omissis) entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività".

Un elemento imprescindibile della disposizione - che la CTR ha bene interpretato, cioè che è sufficiente al fine di escludere che la sentenza sia nulla per motivazione apparente o contraddittoria (quarto motivo) - consiste nell'aver svolto continuativamente un'attività di studio all'estero per almeno due anni, con il conseguimento della laurea o di una specializzazione. In altri termini, il dato temporale della permanenza all'estero per (almeno) ventiquattro mesi è fondamentale e, al contrario, il beneficio fiscale non spetta a chi, come la ricorrente, pur conseguendo in un altro Paese un titolo specialistico biennale, abbia studiato all'estero meno di ventiquattro mesi continuativi.

Si intende qui riaffermare il principio di diritto, ripetutamente enunciato da questa Corte (*ex multis* Cass. nn. 34151/22, 28369/22, 23692/20, 15249/20, 10214/18, in connessione con Cass. Sez. U. nn. 18574/16, 11373/15), che le norme fiscali di agevolazione sono di "stretta interpretazione", nel senso che non sono in alcun modo applicabili a casi e situazioni non riconducibili al relativo significato letterale. Per le Sezioni unite, le norme che riconoscono agevolazioni o benefici fiscali in deroga all'ordinario regime d'imposizione "sono norme ad interpretazione rigida ed anelastica, in quanto rigorosamente legata al dato letterale. Ed è la centralità stessa del criterio nel sistema dell'imposizione, al fine del perseguimento degli equilibri cui l'imposizione deve mirare in ottemperanza ai principi di cui agli artt. 23 , 53 e 81 Cost. (cfr. C. Cost. 10/2015) (...) " a far sì che l'osservanza di tale regola di diritto sia ineludibile.

9. I restanti motivi sono inammissibili per sopravvenuta carenza di interesse.

10. E' dirimente (cfr. punto 7) che la sentenza impugnata sia conforme a diritto in relazione alla ratio decidendi secondo cui la contribuente, che ha frequentato un corso all'estero per "soli" undici mesi, non ha titolo per fruire del beneficio fiscale che, a norma della L. n. 238 del 2010, art. 2 , spetta in caso di permanenza all'estero per il conseguimento del titolo di studio per non meno di ventiquattro mesi. Questa Corte (Cass. nn. 11493/18, n. 2108/12; Sez. U. nn. 7931/13, 16314/19, n.) ha infatti chiarito che "(q)ualora la decisione di merito si fondi su di una pluralità di ragioni, tra loro distinte e autonome, singolarmente idonee a sorreggerla sul piano logico e giuridico, la ritenuta infondatezza delle censure mosse ad una delle "rationes decidendi" rende inammissibili, per sopravvenuto difetto di interesse, le censure relative alle altre ragioni esplicitamente fatte oggetto di doglianza, in quanto queste ultime non potrebbero comunque condurre, stante l'intervenuta definitività delle altre, alla cassazione della decisione stessa".

11. Ne consegue il rigetto del ricorso.

12. Nulla occorre disporre sulle spese del giudizio di legittimità nel quale l'ufficio è rimasto inerte.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del citato art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza