

Sentenza del 15/03/2024 n. 6980 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Bonus rientro cervelli - Articolo 3 Legge 238/2010

Massima:

Hanno diritto alla concessione dei benefici fiscali di cui all' articolo 3 della Legge 238/2010 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. Pertanto, ai fini della spettanza dell'incentivo sono irrilevanti sia la distanza tra l'ateneo straniero ed il Comune di provenienza del soggetto, quanto la preordinata limitatezza della durata del periodo di permanenza al di fuori dell'Italia al conseguimento della laurea.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La dott.ssa A.A. richiedeva all'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Bolzano, con istanza in data 22 giugno 2015 e notificata il 2 luglio 2015, il rimborso delle maggiori imposte IRPEF versate per gli anni 2011-2012-2013, chiedendo l'applicazione dei benefici fiscali di cui alla legge 30 dicembre 2010, n. 238 (c.d. "bonus rientro-cervelli"), per essere rientrata in Italia dopo un periodo di sei anni di studio e lavoro all'estero.

2. Formatosi il silenzio-rifiuto da parte dell'Ufficio, la contribuente proponeva quindi ricorso dinanzi alla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano la quale, con sentenza n. 129/01/2018 pronunciata il 25 giugno 2018, depositata il 1° agosto 2018 , dichiarava estinto il processo per cessazione della materia del contendere, per avere l'Ufficio corrisposto quanto richiesto.

2.1. Successivamente, con cartella di pagamento n. 0212017-0012667-38, notificata in data 5 maggio 2017, l'Agenzia delle Entrate procedeva al recupero della somma rimborsata alla contribuente, oltre interessi ed accessori, ritenendo di avere erroneamente proceduto al rimborso in questione.

Avverso tale cartella di pagamento la contribuente proponeva quindi separato ricorso alla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano la quale, con sentenza n. 130/01/2018, depositata il 1° agosto 2018, lo accoglieva, annullando la cartella in oggetto.

3. Interposto gravame dall'Agenzia delle Entrate e dall'Agenzia delle Entrate Riscossione avverso le due sentenze di primo grado, la Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, con sentenza n. 51/01/2019, pronunciata il 19 luglio 2019 e depositata in segreteria l'8 agosto 2019, previa riunione dei due ricorsi accoglieva entrambi gli appelli, dichiarando legittimo il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione e legittima la cartella di pagamento n. (...), nei limiti del solo importo erroneamente rimborsato, con compensazione delle spese di lite.

4. Avverso tale ultima sentenza propone ricorso per cassazione A.A., sulla base di quattro motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Non si è costituita in giudizio l'Agenzia delle Entrate Riscossione, rimasta intimata.

La ricorrente ha depositato memoria.

5. All'udienza pubblica del 14 novembre 2023 il consigliere relatore ha svolto la propria relazione, ed i procuratori delle parti hanno rassegnato le conclusioni di cui al verbale in atti.

Il Pubblico Ministero ha concluso chiedendo l'accoglimento del primo motivo di ricorso, ed il rigetto degli altri motivi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso in esame, come si è detto, è affidato a quattro motivi.

1.1. Con il primo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 2 della legge n. 238/2010, in relazione all' art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, la ricorrente che erroneamente la Commissione tributaria di secondo grado aveva escluso la ricorrenza dei presupposti per poter usufruire delle agevolazioni fiscali in questione, in quanto, ai fini di tali agevolazioni, non rilevava in alcun modo il fatto che l'Università di Salisburgo (frequentata dalla ricorrente) si trovasse ad una "distanza fisiologica" dal luogo di residenza della contribuente, né che l'interessata fosse, sin dall'inizio dei suoi studi all'estero, intenzionata a rientrare in Italia.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente eccepisce violazione e falsa applicazione dell' art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (statuto del contribuente), nonché dell' art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, in relazione all' art. 360, primo comma, num. 3), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, che erroneamente la Commissione di secondo grado non aveva ritenuto nulla la cartella di pagamento impugnata, che invece doveva ritenersi nulla per difetto di motivazione e per indicazione di un credito diverso da quello recuperato.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell' art. 46 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 , n 546 , in relazione all' art. 360, primo comma, num. 4), cod. proc. civ.

Sostiene, in particolare, la ricorrente che, stante l'avvenuto pagamento del rimborso richiesto, la Commissione di secondo grado avrebbe dovuto comunque confermare la declaratoria di cessazione del contendere, con riferimento al giudizio afferente

al silenzio-rifiuto sulla domanda di rimborso, già disposta dalla Commissione tributaria di primo grado.

1.4. Con il quarto motivo di ricorso la dott.ssa A.A. eccepisce violazione e falsa applicazione degli artt. 354, secondo comma , e 308 cod. proc. civ. , in relazione all' art. 360, primo comma, num. 4), cod. proc. civ.

Deduce, in particolare, che la sentenza impugnata era viziata, in quanto non sarebbe stata consentita la riunione dei due procedimenti, posto che, se la Commissione di secondo grado avesse ritenuto errata la sentenza di estinzione del primo giudice, avrebbe dovuto rimettere la causa nuovamente al primo giudice.

2. Così delineati i motivi di ricorso, la Corte osserva quanto segue.

Per ragioni di ordine logico-giuridico, vengono esaminati preliminarmente il secondo, terzo e quarto motivo, riguardando questioni processuali.

2.1. Il secondo motivo di ricorso è infondato.

Ed invero, secondo la prospettazione della ricorrente, non sarebbe stato possibile conoscere il motivo del recupero fiscale di cui alla cartella di pagamento impugnata, non contenendo essa una specifica descrizione del credito tributario.

Deve tuttavia rilevarsi che la stessa contribuente, sin dal ricorso di primo grado avverso la cartella in questione, aveva dimostrato di conoscere compiutamente le ragioni del credito oggetto del recupero, e quindi era perfettamente a conoscenza dei motivi posti a fondamento dell'atto impositivo.

Orbene, secondo la giurisprudenza di questa Corte, "il difetto di motivazione della cartella esattoriale, che faccia rinvio ad altro atto costituente il presupposto dell'imposizione senza indicarne i relativi estremi di notificazione o di pubblicazione, non può condurre alla dichiarazione di nullità, allorché la cartella sia stata impugnata dal contribuente il quale abbia dimostrato in tal modo di avere piena conoscenza dei presupposti dell'imposizione, per averli puntualmente contestati, ma abbia ommesso di allegare e specificamente provare quale sia stato in concreto il pregiudizio che il vizio dell'atto abbia determinato al suo diritto di difesa" (Cass. 17

dicembre 2021, n. 40618 ; Cass. 22 giugno 2017, n. 15580 ; Cass., sez. U., 14 maggio 2010, n. 11722).

Ne consegue, pertanto, che correttamente la C.T.R. ha escluso la sussistenza, nella specie, di un vizio di motivazione della cartella di pagamento impugnata.

2.2. Anche il terzo motivo di ricorso appare infondato.

Ed invero, nel processo tributario, la declaratoria di cessione della materia del contendere - la quale, diversamente da quanto avviene per il processo civile ordinario, è espressamente contemplata dall'ordinamento (art. 46 D.Lgs. n. 546/1992) e dalla quale consegue l'effetto dell'estinzione del processo - presuppone comunque la cessazione della posizione di contrasto tra le parti in ragione del sopravvenire, nel corso del giudizio, di fatti sostanziali (quali l'annullamento dell'atto oggetto di impugnazione) idonei a far venir meno l'interesse giuridicamente rilevante alla pronuncia; il che equivale a dire che il fatto in questione deve incidere sul petitum e sulla causa petendi della lite contestata (Cass. 27 febbraio 2020, n. 5351).

Ora, nel caso in esame tale circostanza non ricorre in quanto, se è vero che nel corso del giudizio di primo grado (avente ad oggetto il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione relativo all'istanza di rimborso delle ritenute IRPEF) l'Agenzia delle Entrate ha rimborsato la contribuente in data 30 novembre 2016, è anche vero che, al momento dell'emissione della decisione da parte della Commissione tributaria di primo grado (25 giugno 2018) la questione della spettanza dell'agevolazione alla ricorrente era ancora controversa, in quanto l'Ufficio in data 14 aprile 2017 aveva depositato una memoria con la quale evidenziava l'errore dell'A.F. nell'effettuare il pagamento e ribadiva la posizione sostenuta durante tutto il corso del giudizio.

2.3. Anche il quarto motivo è infondato.

Invero, l' art. 354, secondo comma, cod. proc. civ. , stabilisce che il giudice d'appello rimette la causa al primo giudice "nel caso di riforma della sentenza che ha pronunciato sull'estinzione del processo a norma e nelle forme dell'art. 308" dello stesso codice.

La norma menziona quindi il solo art. 308 cod. proc. civ. , che disciplina il solo reclamo contro l'ordinanza del giudice istruttorie; pertanto, la remissione al primo giudice è esclusa se, come nel caso in esame, l'estinzione del processo sia stata dichiarata ai sensi dell' art. 307 cod. proc. civ. , e cioè con sentenza del collegio.

2.4. Il primo motivo è invece fondato.

Gli artt. 2 e 3 della legge n. 238/2010 prevedono una serie di benefici ed agevolazioni fiscali per determinate categorie di soggetti che, dopo avere trascorso un periodo di studio e lavoro all'estero, rientrino in Italia.

In particolare, secondo l' art. 2, comma 1 , legge n. 238/2010 , "hanno diritto alla concessione dei benefici fiscali di cui all'articolo 3: a) 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; 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, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività".

La stessa disposizione, al comma 2, attribuisce al Ministero dell'Economia e delle Finanze il compito di individuare con decreto le categorie di cui al comma 1, tenendo conto delle specifiche esperienze e qualificazioni scientifiche e professionali. Il successivo D.M. 3 giugno 2011 identifica quindi due categorie di beneficiari: 1) cittadini dell'Unione Europea, nati dopo il 1° gennaio 1969, che vengono assunti o avviano un'attività d'impresa o di lavoro autonomo in Italia, trasferendovi il proprio domicilio nonché la propria residenza entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività, che siano in possesso di un titolo di laurea, abbiano risieduto continuativamente per almeno 24 mesi in Italia e, negli ultimi due anni, hanno risieduto fuori dal Paese d'origine e dall'Italia svolgendovi continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o d'impresa; 2) cittadini dell'Unione Europea nato dopo il 1° gennaio 1969, che vengono assunti o avviano un'attività d'impresa o di lavoro autonomo in Italia, trasferendovi il proprio domicilio nonché la propria residenza entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività, che hanno risieduto continuativamente per almeno 24 mesi in Italia, e negli ultimi due anni o più abbiano risieduto fuori dal proprio paese d'origine e dall'Italia conseguendovi un titolo di laurea o una specializzazione post lauream.

Entrambe le categorie di beneficiari (studenti e lavoratori) devono quindi: i) aver risieduto continuativamente, per almeno 24 mesi, in Italia e ii) avere risieduto o essere stati domiciliati all'estero almeno negli ultimi due anni antecedenti al 20 gennaio 2009 ovvero, per effetto della modifica introdotta dal d.l. 29 novembre 2011, n. 216 , conv. dalla legge 24 febbraio 2012, n. 14 , almeno negli ultimi due anni antecedenti la data del rientro.

L' Agenzia delle Entrate, con circolare n. 14/E del 4 maggio 2012 , ha chiarito che: i) la precedente residenza in Italia continuativa per almeno 24 mesi deve risultare dal certificato di residenza rilasciato dal Comune e può essere oggetto di dichiarazione sostitutiva di certificazione ai sensi dell' art. 46 del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 ; ii) la residenza o il domicilio almeno biennale all'estero possono risultare dalla documentazione rilasciata o vidimata dall'autorità consolare, ai sensi dell' art. 1 del Decreto del Ministro degli Affari Esteri del 30 marzo 2011 , ovvero da idonea documentazione in italiano o in inglese quale permessi di soggiorno, visti di ingresso e di uscita, contratti di locazione di immobili e di utenze, certificazione di frequenza del corso di studi, certificazione del luogo di svolgimento del lavoro da parte del datore, iscrizione ad albi o camere di commercio, dichiarazione dei redditi presentata nel paese estero.

Orbene, la normativa in questione (sia primaria che secondaria), ai fini della spettanza dell'incentivo per coloro che hanno svolto periodi di studio all'estero, non fa alcun riferimento né alla distanza tra l'ateneo straniero ed il Comune di provenienza del soggetto (perché, all'evidenza, un criterio chilometrico siffatto contraddirebbe la ratio legis, consistente nell'evitare la perdita di capitale umano a favore di altri Stati, indipendentemente dal fatto che questi ultimi confinino o meno con l'Italia), né alla preordinata limitatezza della durata del periodo di permanenza al di fuori dell'Italia al conseguimento della laurea, non rilevando, ai fini del beneficio, i motivi che hanno spinto il lavoratore a rientrare in Italia, né la preordinata volontà di rientrare al momento del trasferimento all'estero.

Ne consegue che la ricorrente, avendo svolto continuativamente attività di studio in Austria dal 2005 al 2011, ed avendo in precedenza vissuto in Italia per un periodo maggiore di 24 mesi (circostanze, queste, pacifiche), rientrava senz'altro tra le categorie aventi diritto all'agevolazione fiscale in questione.

3. Il ricorso va quindi accolto limitatamente al primo motivo.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, essendo pacifiche le circostanze dedotte in giudizio, la causa può essere decisa nel merito, con l'accoglimento dei ricorsi originari proposti dalla contribuente.

Le spese di giudizio seguono la soccombenza dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Entrate Riscossione, secondo la liquidazione di cui al dispositivo. Spese compensate per le fasi di merito.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, rigetta il secondo, terzo e quarto motivo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie i ricorsi originari proposti da A.A.; per l'effetto, ordina il rimborso richiesto ed annulla la cartella di pagamento impugnata.

Condanna l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Entrate Riscossione alla rifusione, in solido tra loro, in favore della ricorrente, delle spese del presente grado di giudizio, che si liquidano in Euro 4.000,00 per compensi, oltre 15% per rimborso spese generali, C.A.P. ed I.V.A Compensa le spese dei gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 14 novembre 2023.

Depositata in Cancelleria il 15 marzo 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza