



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI MILANO

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |                  |                        |                   |
|--------------------------|------------------|------------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | <u>PILELLO</u>   | <u>PIETRO</u>          | <u>Presidente</u> |
| <input type="checkbox"/> | <u>CHIAMETTI</u> | <u>GUIDO</u>           | <u>Relatore</u>   |
| <input type="checkbox"/> | <u>FARANDA</u>   | <u>PIETRO VINCENZO</u> | <u>Giudice</u>    |
| <input type="checkbox"/> |                  |                        |                   |

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 1677/2019  
depositato il 27/03/2019

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D053B07870 IRPEF-ALTRO 2013  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

**proposto dai ricorrenti:**

**difeso da:**

**difeso da:**

**difeso da:**

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1677/2019

UDIENZA DEL

16/07/2019 ore 09:30

N°

3395

PRONUNCIATA IL:

16 WQ 2019

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

25 WQ 2019

Il Segretario

*W. P. / a*

**R.G.R. 1677/2018**

Ricorso avverso avviso di accertamento n. T9D053B07870/2018, notificato in data 4 dicembre 2018, relativo a maggior imposta IRPEF e addizionali regionale e comunale per l'anno d'imposta 2013.

\* \* \*

Con ricorso depositato in data 27 marzo 2019, il ricorrente, \_\_\_\_\_, impugnava l'avviso di accertamento meglio individuato in epigrafe. In particolare, egli rappresentava di aver ricevuto, in data 05 novembre 2018, l'invito n. I00811/2018 (protocollo n. 262868 del 30 ottobre 2018), a *“presentarsi di persona, o per mezzo di un rappresentante, per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento avviato nei suoi confronti”*, ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, in relazione alla fruizione degli incentivi fiscali di cui alla Legge n. 238/2010, nell'anno di imposta 2013. A tale richiesta rispondeva a mezzo *e-mail*, chiedendo informazioni a proposito delle modalità di presentazione della documentazione richiesta. A questa rispondeva il funzionario incaricato dell'agenzia, che paventava la possibilità di trasmettere, in via anticipata, la documentazione in formato elettronico che, ai sensi di quanto previsto dall'art. 2, comma 1, lett. a) della Legge 30 dicembre 2010, n. 238, fosse idonea ad attestare *“1) il periodo di continuativa residenza – per almeno 24 mesi – in Italia precedente al trasferimento all'estero”, “2) il periodo di soggiorno all'estero”, dimostrabile con “permessi di soggiorno, visti di ingresso e uscita, ... contratti di lavoro dipendente ... dichiarazioni reddituali presentate all'estero ... luogo di accredito dei redditi/compensi percepiti all'estero”, “3) il luogo di domicilio o residenza all'estero ... eventualmente corredato da documentazione attestante l'iscrizione all'AIRE”, “4) l'assunzione quale dipendente (...) in Italia a seguito del periodo di soggiorno all'estero” e “5) il trasferimento in Italia funzionale all'avvio della nuova attività”*. In data 21 novembre 2018 il contribuente, con tre separate *e-mail*, trasmetteva quanto utile a certificare il possesso di detti specifici requisiti previsti dalla legge agevolativa e, in data 23 novembre 2018, l'odierno ricorrente si recava presso la Direzione Provinciale II di Milano - Ufficio Controlli, per esperire il contraddittorio di rito, producendo ulteriore documentazione a dimostrazione della propria permanenza lavorativa all'estero, nonché dell'attività di lavoro dipendente prestata precedentemente in Italia (allegava il verbale di contraddittorio, prot. n. 285821/2018). Nonostante ciò, in data 4 dicembre 2018, l'Ufficio notificava a mezzo raccomandata postale l'avviso di accertamento oggi impugnato, per maggior imposta a debito IRPEF e addizionali regionale e comunale per l'anno d'imposta 2013 contestando: la mancanza dei requisiti prescritti dalla Legge del 30 dicembre 2010 n. 238,



rubricata “*Incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia*”; la supposta errata fruizione dell’agevolazione di cui alla Legge del 30 dicembre 2010 n. 238; l’infedele dichiarazione dei redditi. La difesa opponeva quindi i motivi di ricorso di seguito sintetizzati. In primo luogo, eccepiva la falsa applicazione della normativa contenuta nella l. 30 dicembre 2010, n. 238, anche alla luce della Circolare dell’agenzia n. 17/E del 23 maggio 2017, della quale ricostruiva brevemente la *ratio* e dettagliava i passaggi più significativi, anche in ottica evolutiva. Riteneva, quindi, ricorrenti nel caso di specie tutti i requisiti indicati dalla menzionata normativa, considerando perciò corretta la fruizione delle agevolazioni in essa disciplinate. Con il secondo motivo, deduceva l’errata valutazione dell’ufficio in ordine al tema della residenza fiscale delle persone fisiche. Anche con riferimento a questo profilo, la difesa procedeva a un’ampia ricostruzione del tema, alla luce anche delle prassi OCSE, della stessa agenzia delle entrate e della giurisprudenza di legittimità. In particolare, sottolineava l’insussistenza di un ordine gerarchico fra i criteri OCSE applicabili per l’individuazione della residenza fiscale, ravvisando piuttosto un criterio di sussidiarietà fra gli stessi, motivo per il quale considerava correttamente individuata la propria residenza al di fuori dell’Italia. Con il terzo motivo lamentava violazione e falsa applicazione dell’art. 41-*bis* del DPR n. 600/1973, ritenendo, in particolare, che l’ufficio abbia fondato il proprio accertamento esclusivamente sulle dichiarazioni del sig. \_\_\_\_\_, parziali e non correttamente contestualizzate, senza operare un effettivo esame della documentazione da questi poi prodotta, da cui sarebbe invece apparso palese che la posizione del contribuente integri i canoni prescritti dalla normativa *ex* Legge del 30 dicembre 2010, n. 238. Ancora, procedeva a una ricostruzione del quadro normativo di riferimento, citando giurisprudenza di merito e di legittimità favorevole. In particolare, il ricorrente spiegava che, a seguito delle trattative con la società americana \_\_\_\_\_ s. - con sede operativa a \_\_\_\_\_, proprietaria ed editrice della testata di finanza internazionale \_\_\_\_\_ - partner multimediale del \_\_\_\_\_, e prima di recarsi negli \_\_\_\_\_ per lavoro, era legato al precedente datore di lavoro italiano (società \_\_\_\_\_) da un contratto di lavoro a tempo determinato che conteneva una clausola risolutiva secondo cui “*Il presente accordo sarà perfezionato attraverso l’assunzione a tempo indeterminato da parte di \_\_\_\_\_, secondo la legislazione statunitense, non appena Lei disporrà del permesso di soggiorno per motivi di lavoro*”. Secondo la difesa, tale condizione al momento del suo perfezionamento, avvenuto in data 9 luglio 2008, come risultante dalla data riportata sul passaporto dell’attuale ricorrente (allegato al ricorso), avrebbe ingenerato l’avvio di quella soluzione di continuità dei rapporti pre-esistenti con la società italiana, come prescritto dalla Legge n. n. 238/2010 per il riconoscimento degli incentivi



fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia. Ancora, evidenziava di aver risolto il rapporto di lavoro con la società italiana avvalendosi della suddetta clausola risolutiva e, soprattutto, di essersi recato negli            dove permaneva da agosto 2008 sino alla fine del mese di dicembre 2010, alle dipendenze della società           . Per dimostrare queste circostanze, allegava parte della documentazione già prodotta all'agenzia delle entrate. Ribadiva la discontinuità desumibile da tale documentazione fra l'attività svolta in passato in Italia e quella relativa al ruolo ricoperto negli           , così come il differente ruolo dirigenziale assunto al proprio rientro, in ragione dell'esperienza maturata all'estero. Concludeva, perciò, chiedendo l'annullamento dell'atto impugnato, previa sospensione cautelare degli effetti dello stesso, con vittoria di spese. In data 27 aprile 2019, il ricorrente depositava ulteriore documentazione, corredata da una nota di deposito, nella quale rafforzava la fondatezza delle proprie ragioni rispetto alla ricorrenza dei requisiti per la sospensione cautelare dell'atto impugnato.

**In data 7 maggio 2019, depositando le proprie controdeduzioni, si costituiva in giudizio l'agenzia delle entrate.** Quest'ultima, dal canto proprio, procedeva a ricostruire i fatti dai quali era scaturito l'avviso di accertamento oggetto del presente procedimento. Quanto alla contestata falsa applicazione dell'agevolazione di cui alla legge 30 dicembre 2010, n. 238, l'ufficio precisava come fosse necessario distinguere i regimi operanti per l'agevolazione di cui alla l. 238/2010 (relativa ai c.d. "controesodati") e quella di cui alla l. 147/2015 (relativa ai c.d. "impatriati"), distinzione che riteneva dirimente ai fini della presente controversia. Più nel dettaglio, l'amministrazione evidenziava come l'art. 3, comma 4, l. 238/2010 intendesse escludere dal beneficio i soggetti che abbiano lavorato all'estero in forza di un contratto di lavoro con un soggetto residente, ed allo stesso modo i "rientri" che costituiscano la prosecuzione di un rapporto precedente. Quanto al caso di specie, la resistente evidenziava come il signor            fosse stato assunto da            nelle more dell'assunzione a tempo indeterminato da parte della controllata           , così come il fatto che il signor            fosse poi rientrato in Italia alle dipendenze di           , circostanze evidenziate dalla documentazione prodotta da controparte, da cui si desume che l'assunzione fosse finalizzata alla stipula del successivo contratto estero e che, quindi, il trasferimento all'estero era già predeterminato al momento dell'assunzione in Italia. In altre parole, l'assunzione a tempo indeterminato di            sarebbe dipesa dalla assunzione da parte della capogruppo, trattandosi perciò di soggetti datori di lavoro solo formalmente distinti. Secondo l'ufficio, l'assunzione a tempo indeterminato in            sarebbe stata in attesa di formalizzazione soltanto in dipendenza dell'ottenimento del visto da parte del signor            e, nelle more, era intervenuta l'assunzione da



parte di \_\_\_\_\_, con un contratto che il contribuente stesso ha definito “contratto-ponte”. Esposte queste considerazioni, l’agenzia ribadiva la fondatezza dell’avviso di accertamento inoltrato, ritenendo però opportuno richiamare il d.l. 14 settembre 2015, n. 147, evocato anche dalla controparte (relativo invece ai c.d. “*impatriati*”). Anche con riferimento a tale profilo, l’ufficio riteneva che, a causa del rapporto di controllo fra le due società e delle modalità di assunzione e di pagamento, il “rientro” in Italia non avrebbe costituito una nuova assunzione, bensì la prosecuzione di un rapporto precedente, posto che i rapporti economici fra il signor \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ non si sarebbero mai effettivamente interrotti. L’ufficio riteneva invece inutilizzabile l’allegato 14 al ricorso di controparte, con il quale egli intendeva provare il cambiamento delle mansioni in fase di rientro, poiché lo stesso non era stato prodotto in sede d’invito (dovendosi perciò ritenere inammissibile a norma dell’art. 32 D.P.R. 600/1973). Ribadiva l’impossibilità di ricondurre le circostanze di specie alla nozione di nuova attività individuata dalla *ratio* della l. 238/2010, sottolineando altresì come tale principio fosse già stato affermato dalla Direzione Regionale Lombardia, a seguito di interpello n. 904 del marzo 2016 proposto per un caso analogo, ha annoverato tra le cause di esclusione dell’agevolazione in esame “*anche l’ipotesi in cui l’assunzione all’estero ed il successivo rientro in Italia nell’ambito di società appartenenti al medesimo gruppo, siano di fatto già concordati (anche nella tempistica) con il datore di lavoro italiano per effetti giuridicamente vincolanti, tali da non poterli ricondurre a mere dichiarazioni d’intenti concernenti una generica disponibilità al trasferimento*”). L’ufficio riteneva altresì non censurabile la valutazione compiuta dall’ufficio in ordine alla residenza fiscale delle persone fisiche, svolta a norma della circolare n. 14/E/2012, che a propria volta riprende la lettera della legge. Quanto all’applicazione dell’art. 41-bis D.P.R. 600/1973, posto che la controparte contestava l’uso dello strumento dell’avviso di accertamento parziale e il fatto che l’ufficio si sarebbe basato su una ricostruzione meramente teorica, quest’ultimo si difendeva, ritenendo la tesi della difesa avversaria manifestamente infondata. Quanto alla richiesta di sospensione, l’amministrazione resistente escludeva la sussistenza del *fumus boni iuris*, sulla base di quanto indicato nei suesposti motivi che parrebbero convergere in un unico senso, mentre in relazione al *periculum in mora*, ovvero il rischio per il contribuente di subire un danno grave ed irreparabile dall’esecuzione dell’atto impugnato, evidenziava come il ricorrente non avesse allegato circostanze né prodotto alcuna prova idonea a suffragare la concreta realizzazione del suddetto rischio, tanto più nel caso di specie in cui la riscossione delle somme in pendenza di ricorso e nell’attuale fase del giudizio sarebbe limitata a un terzo dell’imposta e dei relativi interessi, con



esclusione delle sanzioni dal computo del *quantum* dovuto. Ebbene, l'ufficio chiedeva il rigetto del ricorso. Presenti all'udienza le parti che hanno insistito nelle proprie richieste ed eccezioni.

\* \* \*

Il Collegio giudicante così decide. Il ricorso viene accolto alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni. Risulta dagli atti del processo che l'odierno ricorrente era stato inserito nel piano annuale dei controlli in relazione al periodo d'imposta 2013, poiché risultava essersi avvalso degli incentivi fiscali di cui alla legge 238/2010. Secondo tale legge, i cittadini dell'Unione Europea nati dopo il 1° gennaio 1969, assunti o che hanno avviato un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia, ivi trasferendovi il proprio domicilio o la propria residenza entro tre mesi, beneficiano di una esenzione dei redditi conseguiti a seguito di tale attività lavorativa o d'impresa. I redditi derivanti dalla "nuova attività" svolta in Italia sono difatti imponibili limitatamente al 20% del loro ammontare in caso di lavoratrici ed al 30% in caso di lavoratori. Per poter beneficiare di tale esenzione è necessario che abbiano – a partire dal 20 gennaio 2009 – determinati ulteriori requisiti. In particolare, la condizione principale consiste nell'aver – dopo un periodo di residenza continuativa di almeno 24 mesi in Italia – soggiornato all'estero (o, comunque al di fuori del proprio Paese) per almeno due anni al fine di svolgervi un'attività lavorativa (dipendente, autonoma o d'impresa) o di conseguire una specializzazione post laurea in caso di soggetti già in possesso di un titolo di laurea oppure al fine di conseguire un titolo di laurea in caso di soggetti non ancora laureati. L'odierno ricorrente aveva presentato la dichiarazione per l'anno d'imposta 2013 (modello 730/2014) dichiarando redditi imponibili al 30%. Per poter verificare la correttezza dell'operato del contribuente, l'ufficio notificava in data 8 novembre 2018 l'invito a presentarsi e a fornire la relativa documentazione, che veniva puntualmente prodotta. A seguito di ciò, l'ufficio non ravvisava gli estremi per l'applicabilità della disciplina agevolativa in parola, accertava ex-art. 41 bis D.P.R. 600/1973 per l'anno d'imposta 2013, il reddito di lavoro dipendente pari a € 79.891,00 da assoggettare ad imposizione ordinaria a' sensi dell'art. 49 e seguenti TUIR. In particolare, l'ufficio riteneva che non vi era mai stata una vera soluzione di continuità tra l'attività prestata in Italia, il successivo espatrio all'estero ed infine il "rientro" in Italia a causa del rapporto di controllo fra le datrici di lavoro del contribuente ( e ). Il contribuente proponeva tempestivo ricorso impugnando l'atto in esame ed eccepiva l'illegittima applicazione della legge 238/2010, e sviluppava i seguenti punti.



*Dell'inapplicabilità dell'agevolazione di cui alla legge sopra citata e dell'infondatezza della pretesa tributaria*

Va subito sottolineato il fatto che la *ratio* della legge 238/2010, vigente fino al 2017, era quella di contribuire allo sviluppo del nostro Paese mediante la previsione di incentivi fiscali nella forma di minor imponibilità del reddito, favorendo i “cittadini dell’Unione Europea” che abbiano “*risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia*” e che prescindendo dall’attività lavorativa, “*studiano, lavorano o che hanno conseguito una specializzazione post lauream all’estero e che decidono di fare rientro in Italia*” (ex-art. 1, comma 1). In *primis*, la norma riconosce la possibilità di usufruire dell’agevolazione fiscale legata alla minore imponibilità. L’originario limite al riconoscimento dell’agevolazione, ai soli cittadini europei, è venuto meno a seguito del cd. “*decreto internazionalizzazione*”, ex D. Lgs. 147/2015, ammettendo all’agevolazione anche cittadini di stati diversi da quelli appartenenti all’Unione Europea con i quali sia in vigore una Convenzione per evitare la doppia imposizione, ovvero, un accordo per lo scambio di informazioni. L’intento è certamente quello di riattrarre in Italia quel “*capitale umano*” dirottato all’estero, anche in virtù di regimi fiscali più convenienti. Un particolare contributo alla disciplina in esame è giunto dall’art. 16 del D. Lgs. 147/2015 che, a far data dal periodo d’imposta 2016, aveva introdotto nella normativa italiana un regime speciale per i cosiddetti lavoratori “*impatriati*”. Lo spirito della norma prefiggeva l’obiettivo di attrarre nel nostro Paese una vasta platea di potenziali soggetti (anche stranieri). In tal senso, la norma puntava a rendere la realtà Italia particolarmente allettante per dirigenti, dipendenti stranieri altamente specializzati e qualificati distaccati da multinazionali presso imprese residenti o società legate da un rapporto di controllo localizzate sul territorio italiano. La normativa in esame è stata più volte oggetto di modifica da parte del nostro legislatore, tanto che è stato esteso il regime agevolato anche ai lavoratori autonomi, rimodulando nel contempo nella misura del 50% la percentuale di esenzione del reddito imponibile. Inquadrate il caso in esame, questo Giudice, contrariamente a quanto deciso dall’ufficio considera valida la documentazione già prodotta dall’odierno ricorrente, in occasione dei precedenti contraddittori con il funzionario (che è stata poi prodotta in sede del presente giudizio). La documentazione prodotta dal contribuente è stata mal interpretata dall’ufficio accertatore. Da un attento esame della stessa, nel caso *de quo*, sussistono tutti gli elementi in funzione dei quali si possa riconoscere all’odierno ricorrente l’agevolazione *ex-lege* n. 238/2010.

*Sull’errata valutazione dell’ufficio in ordine al tema della residenza fiscale delle persone fisiche*



Sul punto trovano applicazione i principi dettati dall'OCSE. In Italia vi è il criterio impositivo di tipo misto, secondo cui le persone considerate fiscalmente residenti scontano le imposte sui redditi ovunque prodotti (cd. *"worldwide principle"*), mentre i non residenti sono assoggettati ad imposizione limitatamente ai redditi prodotti nel territorio nazionale. Nel caso *de quo*, il concetto di residenza è stato interpretato correttamente dal contribuente. Anche l'ufficio con le proprie controdeduzioni depositate il 7 maggio 2019 ha ripercorso la normativa in vigore sull'argomento in discussione, ma questo Collegio giudicante non condivide quanto scritto a pag. 4 dall'ufficio, così riportato. *"Il beneficio fiscale non compete qualora un soggetto presti la propria attività all'estero alle dipendenze di un datore di lavoro straniero e, in forza di tale rapporto, rientri nel territorio dello Stato, continuando a lavorare per il medesimo datore di lavoro"*. L'ufficio, con i suoi personali ragionamenti, non corretti, pur riportando testualmente l'art. 3, comma 4 della legge 238/2010, ha dato alla norma un'interpretazione che non è condivisa dal Collegio giudicante. L'ufficio così scrive ancora: *"Nel caso di specie, il sig. \_\_\_\_\_ è stato assunto inizialmente da*

*nelle more dell'assunzione a tempo indeterminato da parte della controllata e del periodo di lavoro svolto negli stati uniti d'America; infine il sig.*

*è rientrato in Italia alle dipendenze di \_\_\_\_\_"*. Nonostante l'ufficio sostenga il

contrario, la legge 238/2010 nulla dice al riguardo delle società presso le quali il contribuente abbia prestato il proprio lavoro, che siano unite o no, da un vincolo di controllo fra loro. A nulla rileva che \_\_\_\_\_ definisca \_\_\_\_\_ una propria *"subsidiary"* (ossia una società controllata) con oltre il 70% di azioni possedute.

Il legislatore non ha posto paletti o meno circa l'aspetto di collegamento (ex-art. 2359 c.c.) fra le società datrici di lavoro. Perché trovi pieno soddisfacimento la legge, occorre che le stesse società siano autonome, come di fatto lo erano quelle prese qui in esame. Ogni società era dotata del suo codice fiscale e di una propria iscrizione presso i pubblici registri, ecc. Nel caso in esame, per il rientro in Italia vi è stata una nuova assunzione e non la prosecuzione del rapporto precedente.

Diversamente da quanto sostenuto dall'ufficio, risulta dagli atti del processo che il contribuente aveva tutti gli elementi per godere dei benefici fiscali richiamati dalla legge 238/2010. Riassumendo, il contribuente è un cittadino italiano che ha risieduto continuativamente in Italia fino al 2008, successivamente, ha risieduto negli U.S.A. dal mese di agosto 2008 al mese di dicembre 2010. Infine ha trasferito la propria residenza in Italia a fronte di un ruolo di dirigente in \_\_\_\_\_

Ritornando al campo lavorativo, il ricorrente ha dapprima maturato un'esperienza in Italia presso la società \_\_\_\_\_ entità giuridica di diritto privato, a fronte di un contratto a tempo determinato; circostanza che non integra i casi di esclusione dal



beneficio, ex-art. 1, comma 3 del citato D.M. del 3 giugno 201. Successivamente, e anche questo è stato dimostrato con relativa documentazione, che il contribuente aveva acquisito un'esperienza lavorativa all'estero nel settore dell'informazione, della comunicazione e nel marketing, perfezionandosi nella lingua inglese e poi, nel pieno rispetto della legge, è tornato in Italia a fronte di un ruolo da dirigente di una casa editrice, con responsabilità apicali. Ebbene, alla luce di quanto sopra, le società citate, presso le quali il contribuente ha prestato il proprio servizio di lavoro sono autonome fra loro e quindi l'ostacolo posto dall'ufficio, non può essere preso in esame dal Collegio giudicante.

*Sull'applicazione dell'art. 41 bis del D.P.R. 600/1973*

Le doglianze esposte dall'odierno ricorrente sull'uso dello strumento dell'art. 41 bis, D.P.R. 600/1973 non vengono accolte. La norma non prevede in nessun luogo la necessità che vi siano prove certe alla base dell'accertamento parziale dell'ufficio, potendo bastare a tal fine l'emersione di elementi gravi, precisi e concordanti da una pluralità di fonti (tra cui risposte ad inviti e dall'anagrafe tributaria), così come è avvenuto nel caso si specie.

La lettura della norma è pacifica anche secondo la giurisprudenza di legittimità. E' palese dunque l'infondatezza della tesi sostenuta dal ricorrente. L'uso di tale accertamento è corretto e, quindi, sul punto, le doglianze di parte ricorrente vengono rigettate.

*Spese del giudizio*

Le spese del giudizio seguono la soccombenza, come da dispositivo.

Il Collegio giudicante

**P.Q.M.**

accoglie il ricorso e annulla l'avviso di accertamento impugnato. Condanna parte soccombente alle spese che quantifica in € 3.000,00 (tremila) oltre esborsi ed accessori di legge.

Milano, 16 luglio 2019

Il Giudice Tributario, rel. est.  
dott. Guido Chiametti

Il Presidente  
dott. Pietro Pilello