



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 21, riunita in udienza il 11/05/2026 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

LABRUNA SALVATORE, Presidente e Relatore

LAUDIERO VINCENZO, Giudice

MERRA VITO, Giudice

in data 11/05/2026 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 880/2025 depositato il 19/03/2025

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale Monza E Brianza

elettivamente domiciliato presso dp.monzabrianza@pce.agenziaentrate.it

contro

● **Difeso da**

Diego Donaggio -

Giorgio Infranca -

Pietro Semeraro -

ed elettivamente domiciliato presso d

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 3238/2024 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado MILANO sez. 15 e pubblicata il 23/07/2024

Atti impositivi:

- DINIEGO RIMBORSO n. ANNO 2021 IRPEF-ALTRO 2021

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 1003/2026 depositato il 13/05/2026

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Si dà atto della trattazione in pubblica udienza con seduta telematica; come da processo verbale. Dopo che il Segretario ha chiamato la causa, il Giudice relatore espone succintamente alla Corte i fatti e le questioni della controversia, come riportati nei contrapposti atti defensionali; successivamente il Presidente ammette le parti costituite presenti alla discussione in contraddittorio.

[redacted] impugnava il silenzio rifiuto opposto dall'Agenzia delle Entrate Direzione provinciale di Monza e Brianza alla richiesta di rimborso del credito per IRPEF 2021 pari ad € [redacted], per addizionali Regionali pari a € 6 [redacted] per addizionali comunali pari a € 293/00 contenuta nel Modello Integrativo Redditi PF 2022, presentato in data 28.07.2023, con condanna dell'Ente fiscale al rimborso complessivo di € 1 [redacted] oltre interessi, deducendo di possedere i requisiti per usufruire degli incentivi fiscali (c.d. agevolazioni repatriati), con riguardo ai redditi di lavoro dipendente e autonomo prodotti in Italia negli anni 2021, 2022 e 2023. Secondo l'Ente fiscale resistente, invece, [redacted] (qui ricorrente) avrebbe esercitato la propria opzione per il regime fiscale degli impatriati con una dichiarazione dei redditi c.d. "integrativa a favore" presentata oltre il termine decadenziale di novanta giorni dalla scadenza ordinaria, previsto dall'art. 16, d.lgs 147/ 2015 (termine di presentazione del Modello redditi persone fisiche) come precisato dalla Circolare 33/E del 28.12.2020.

Secondo l'impugnata sentenza di prime cure "Nell'art. 16 del d.lgs. n. 147 del 2015, infatti, non si rinviene alcuna preclusione all'utilizzo delle dichiarazioni integrative "a favore", anche oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza originaria. La disciplina subprimaria adottata dall'autorità amministrativa può, del resto, regolare le modalità attuative dell'erogazione del rimborso, ma non delineare i presupposti, che sono riservati al legislatore. In assenza di preclusioni a livello normativo nei confronti del contribuente, non è, pertanto, consentito all'Amministrazione finanziaria di introdurre a mezzo di circolare; quest'ultima costituisce infatti il mezzo giuridico per chiarire il significato delle norme di legge e non già per introdurre di nuove (in questo senso, ex multis: Cass., Sez. 5, n. 18618 del 11 luglio 2019, n. 18618; Cass., Sez. 6, n. 20819 del 30 settembre 2020). Posto, dunque, che l'Agenzia delle Entrate, ad eccezione della tardività della domanda, non ha contestato i presupposti per disporre il rimborso richiesto, lo stesso deve essere erogato. Alla stregua dei rilievi che precedono il ricorso deve essere accolto, annullando l'atto impugnato. In ragione dei diversi orientamenti emersi nella giurisprudenza in ordine alle questioni devolute all'esame della Corte, sussistono «gravi ed eccezionali ragioni» ragioni per disporre la compensazione integrale delle spese processuali tra le parti. P.Q.M. Accoglie il ricorso e annulla l'impugnato atto. Spese compensate."

Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Monza e Brianza ha interposto tempestivo appello, riproponendo -ai fini e per gli effetti di cui all'art. 56, d.lgs. 546/1992- le questioni ed eccezioni già controdedotte al ricorso introduttivo e, censurandone carente motivazione ed omesse pronunce, in particolare deduce che: "oggetto del contendere non sia la sussistenza dei presupposti di merito previsti per l'applicabilità del regime di favore di cui si discute, bensì le corrette modalità con cui richiedere all'Amministrazione il beneficio in parola, condizione necessaria per l'ammissione allo stesso. La sentenza impugnata risulta, quindi, censurabile sotto il profilo della violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 16 del d.lgs. n. 147/2015, disciplinante il particolare regime agevolativo previsto in favore dei cd. "lavoratori impatriati". Nel caso di specie, i giudici della Corte di Giustizia di Primo grado hanno ritenuto spettante il rimborso in capo alla signora [redacted] senza dare la giusta valorizzazione al mancato esercizio del diritto, nelle modalità previste dall'Ordinamento, ai fini dell'accesso a tale regime agevolativo. È pacifico, agli atti del giudizio, che la contribuente, in contrasto con la ratio dell'articolo 16,

comma 4 del d.lgs. n. 147/2015, non ha seguito alcuna delle modalità ivi previste"..." l'Ufficio non ha provveduto al diniego del beneficio solo in base ad una circolare, ma in base allo stesso art. 16 D.lgs. 147/2015, che, in forza ai numerosi interventi chiarificatori, sopra citati, statuisce espressamente come eccezionale il recupero delle agevolazioni per il tramite della dichiarazione dei redditi, statuendone in prima battuta il recupero a mezzo di istanza al datore di lavoro, con la conseguenza che la dichiarazione dei redditi per i richiesti rimborsi deve essere presentata entro il termine di cui all'art. 2 comma 8 bis DPR 322/1998, in considerazione dell'assoluta straordinarietà di tale rimedio"..." l'unica modalità perseguibile dal contribuente per poter usufruire dei benefici fiscali sul cd "rimpatrio dei cervelli" era quella di richiedere l'applicazione dell'aliquota agevolata al proprio datore di lavoro ovvero esprimere tale volontà nella propria dichiarazione dei redditi, ogni altro mezzo, compresa l'istanza di rimborso, non può che essere inibita"..." Sul punto è chiaro il pensiero della giurisprudenza di legittimità, espresso con la sentenza n. 18180 del 2015 con la quale la Corte di Cassazione ha precisato che "sebbene le denunce dei redditi costituiscano di norma delle dichiarazioni di scienza, e possano quindi essere modificate ed emendate in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti, nondimeno quando il legislatore subordina la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente, da compiersi direttamente nella dichiarazione attraverso la compilazione di un modulo predisposto dall'erario, la dichiarazione assume per questa parte il valore di un atto negoziale, come tale irretrattabile anche in caso di errore, salvo che il contribuente dimostri che questo fosse conosciuto o conoscibile dall'amministrazione"... Conclude chiedendo di "riformare integralmente la sentenza n. 3238/15/2024 della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano depositata in data 23/07/2024 e, per l'effetto, richiede: di dichiarare la legittimità del diniego di rimborso dell'Amministrazione; di condannare controparte alla rifusione delle spese di lite di entrambi i gradi di giudizio, come da nota spese allegata".

si è costituita per resistere all'appello di controparte controdeducendo in particolare che: "eccezione di giudicato interno ex art. 329 co. 2 c.p.c. e, in ogni caso, correttezza della sentenza impugnata nella parte in cui ha confermato che la dott.ssa Correale possiede i requisiti richiesti dall'art. 16 d.lgs. 147/2015 per usufruire del regime di favore degli impatriati con riguardo ai redditi di lavoro dipendente e autonomo prodotti in Italia negli anni 2021, 2022 e 2023, non essendo preclusivo a tal fine l'aver usufruito del diverso regime forfettario con riguardo agli anni precedenti 2019 e 2020"..." In linea con la condotta processuale tenuta nel primo grado di giudizio, anche in grado di appello, l'Agenzia delle Entrate si limita a censurare la sentenza di primo grado limitatamente al profilo dell'asserita tardività della domanda di rimborso, con ciò rendendo coperto da giudicato interno ex art. 329 co. 2 cod. proc. civ., l'accertamento relativo alla sussistenza in capo alla sig.ra dei presupposti di accesso al regime previsti dall'art. 16, comma 2, D.lgs. 147/2015, nella versione vigente al 30.4.2019."... "Dunque, la dottoressa C. aveva diritto a usufruire del regime di favore per il quinquennio 2019-2023. Come evidenziato nella parte in fatto, la dott.ssa C. ha ritenuto in via prudenziale di non applicare il regime di favore degli impatriati per gli anni 2019 e 2020 (perdendo di fatto i primi due anni di agevolazione fiscale). Infatti, come sopra rilevato, al momento del rientro in Italia ovvero nell'aprile 2019, la dott.ssa C. ha aperto la partita IVA, applicando il regime fiscale naturale per chi inizia una nuova attività autonoma, ovvero il regime forfettario regolato dall'art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014 (c.d. "Legge di Bilancio 2015"). Pur volendo accedere, contestualmente al rientro in Italia e quindi a partire dall'anno 2019, alle agevolazioni fiscali per i lavoratori impatriati di cui all'art. 16, comma 2, D.lgs. 147/2015, la dott.ssa C. prendeva atto dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria proprio nel luglio 2019 (Risposta 283 del 2019) con cui veniva affermata l'incompatibilità del regime forfettario con il regime degli impatriati. Decideva dunque di non applicare transitoriamente detto regime degli impatriati al fine di evitare contestazioni di sorta. In particolare, come detto, non applicava il regime degli impatriati per gli anni 2019 e 2020. Occorre inoltre precisare, come anticipato nella parte in fatto, che nell'anno 2020, la dott.ssa C. ha affiancato all'attività di lavoro autonomo anche un'attività di lavoro dipendente (dal febbraio 2020 veniva infatti assunta dalla società C. - doc. 8 prodotto con il primo grado di giudizio) Nemmeno per l'attività di lavoro dipendente svolta nel 2020, la contribuente ha tuttavia applicato, sempre per ragioni prudenziali, il regime degli impatriati. A partire dell'anno 2021, la dott.ssa C. entrava nel regime di tassazione "ordinario" per le partite IVA (essendo venuti meno i

requisiti per applicare il regime forfettario). Eliminata l'incompatibilità che aveva condotto la dott.ssa C. [redacted] non applicare transitoriamente e prudenzialmente il regime degli impatriati per gli anni 2019-2020, non vi erano più ragioni per escludere l'applicabilità del regime di favore almeno con riferimento agli anni del quinquennio residui (ovvero gli anni 2021-2022-2023). Conseguentemente, la dott.ssa [redacted] esercitava la relativa opzione con riguardo all'anno di imposta 2021, mediante la presentazione del Modello Integrativo Redditi PF 2022 in data 28.07.2023 detassando al 50% il proprio reddito di lavoro complessivo 21 (autonomo e dipendente) e richiedendo a rimborso l'IRPEF pagata in eccesso pari a euro 15.810,00 (cfr. doc. 9 prodotto con il ricorso di primo grado)" Conclude per: "rigettare l'appello avversario e, conseguentemente, confermare la sentenza impugnata, confermando l'illegittimità del diniego tacito opposto dalla Direzione Provinciale di Monza e Brianza dell'Agenzia delle Entrate".

Con successiva memoria "a ulteriore conferma della manifesta infondatezza dell'appello erariale, occorre richiamare i più recenti arresti della Corte di Cassazione, che hanno ormai definitivamente chiarito come il regime di cui all'art. 16 D.Lgs. 147/2015 non integri un'opzione negoziale soggetta a termini decadenziali, ma costituisca una modalità legale di determinazione dell'imposta subordinata esclusivamente alla sussistenza dei requisiti sostanziali previsti dalla norma, con la conseguenza che la mancata indicazione del beneficio nella dichiarazione originaria o la mancata attivazione del meccanismo di fruizione tramite sostituto d'imposta non comportano alcuna decadenza dal diritto, ma determinano unicamente la necessità per il contribuente di avvalersi dello strumento generale del rimborso; in tal senso si è espressa, tra le altre, Cass. civ., sez. V, n. 15234/2025, la quale ha affermato che gli incentivi fiscali per i lavoratori impatriati devono essere riconosciuti ai soggetti che dimostrino il possesso dei requisiti sostanziali, potendo il relativo beneficio essere fatto valere anche mediante istanza di rimborso, principio ribadito anche da Cass. n. 23526/2025 e già chiarito, in termini sistematici, da Cass. n. 34655/2024 e da Cass. n. 30569/2025, secondo cui la scadenza dei termini previsti dai provvedimenti attuativi incide esclusivamente sulla possibilità di fruire del regime tramite sostituto."... "In particolare, codesta Corte, con sentenza n. 1988/2025 del 6 maggio 2025, ha affermato che la mancata richiesta tempestiva non comporta decadenza dal beneficio, ma determina soltanto l'onere per il contribuente di agire mediante istanza di rimborso, precisando che gli adempimenti formali sono previsti non per legittimare il rimborso che resta ancorato alla sussistenza dei requisiti sostanziali – ma esclusivamente per consentire la fruizione del beneficio tramite il datore di lavoro; nello stesso solco si colloca la successiva sentenza della CGT di II grado Lombardia, Sez. 19, n. 1671/2025 dell'8 luglio 2025, la quale, richiamando espressamente le più recenti pronunce della 4^a e 5^a Corte di Cassazione, ha ribadito che il diritto al rimborso soggiace al termine quadriennale di cui all'art. 38 DPR 602/1973, del tutto autonomo e distinto rispetto ai termini propri della dichiarazione integrativa; da ultimo, la CGT di II grado Lombardia, con sentenza n. 1982/2025 dell'8 settembre 2025, ha ulteriormente chiarito che la norma istitutiva del regime non prevede alcuna decadenza e che il diritto al rimborso deve essere riconosciuto anche in assenza di richiesta al datore di lavoro o di indicazione nella dichiarazione originaria".

Visti gli atti di causa ed esaminati i documenti versati in atti, ritenuti sufficienti gli elementi istruttori acquisiti, la Corte trattiene la causa in decisione ai sensi dell'art. 35 d.lgs. n° 546/1992, così deliberando.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è infondato e l'impugnata sentenza di prime cure va confermata in toto. Anche questo Collegio, concorda con la sentenza Cgt 2° Lomb 4023/11/2022, che si è pronunciata per analoga controversia per le medesime questioni qui in esame. Inoltre, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza 27 dicembre 2024, n° 34655, ha affermato che, sussistendo i requisiti sostanziali per l'accesso al regime per gli impatriati introdotto dall'articolo 16 del Dlgs 147/2015, la mancata richiesta al datore di lavoro per l'applicazione "diretta" della misura agevolativa non è preclusiva di una autonoma istanza di rimborso da parte del contribuente, finalizzata al recupero dell'agevolazione spettante ma non fruita. In particolare, la Suprema Corte, in accoglimento della pretesa restitutoria avanzata dal contribuente e decidendo per la prima volta sulla modalità di accesso al regime agevolativo, ha confermato che la mancata adesione tramite richiesta al datore di lavoro «non comporta la decadenza dal beneficio fiscale, ma più semplicemente non

consente più di attivare la procedura di richiesta del beneficio tramite il sostituto di imposta, ponendo a carico del contribuente l'onere di richiedere il rimborso, ove intenda recuperare la maggiore imposta corrisposta». I giudici di legittimità hanno altresì rilevato come gli «adempimenti formali», disciplinati peraltro da provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate cui la norma istitutiva del regime rimanda, «sono previsti non per legittimare il rimborso - che soggiace alla sussistenza dei requisiti sostanziali - ma per ottenere il beneficio fiscale attraverso la richiesta al proprio datore di lavoro, al quale sono rimessi gli adempimenti in qualità di sostituto di imposta». In sostanza, la Cassazione con la citata ordinanza valida definitivamente la richiesta di rimborso tramite autonoma istanza da parte del contribuente che risulta alternativa rispetto alla richiesta tramite datore di lavoro. Parte privata ha avanzato istanza di rimborso in autonomia solo dopo aver verificato il mancato recepimento della specifica opzione di proroga del beneficio (fruito fin dal 2013) da parte del proprio datore di lavoro.

Il regime di cui all'art. 16 D.Lgs. 147/2015 non integra un'opzione negoziale soggetta a termini decadenziali. Cass. civ., sez. V, n. 15234/2025 ha affermato come gli incentivi fiscali per i lavoratori impatriati devono essere riconosciuti ai soggetti che dimostrino il possesso dei requisiti sostanziali, potendo il relativo beneficio essere fatto valere anche mediante istanza di rimborso (vds. ex plurimis anche Cass. n. 23526/2025, Cass. n. 34655/2024 e Cass. n. 30569/2025). Quindi, la mancata richiesta tempestiva non comporta decadenza dal beneficio, ma determina soltanto l'onere per il contribuente di agire mediante istanza di rimborso, precisando che gli adempimenti formali sono previsti non per legittimare il rimborso che resta ancorato alla sussistenza dei requisiti sostanziali – ma esclusivamente per consentire la fruizione del beneficio tramite il datore di lavoro.

La complessità delle questioni costituisce grave ed eccezionale ragione di compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

P.Q.M. La Corte di Giustizia Tributaria di 2° grado della Lombardia, sezione 21^a in composizione collegiale: respinge l'appello e, per l'effetto devolutivo-sostitutivo, dichiara illegittimo il diniego opposto dall'Ente fiscale, condannandolo al rimborso richiesto; conferma la sentenza n. 3238/15/2024 della Corte di giustizia tributaria di 1° di Milano, depositata il 23/7/2024. Spese compensate Così deciso in Milano, nella camera di consiglio del 11 maggio 2026.