



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 4, riunita in udienza il 17/02/2025 alle ore 14:00 con la seguente composizione collegiale:

SERVETTI GLORIA, Presidente
BONOMI ENZO, Relatore
GALLINA CARMELA, Giudice

in data 17/02/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1883/2024 depositato il 19/06/2024

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale li Di Milano - Via Manin N. 25 20159 Milano MI

elettivamente domiciliato presso dp.2milano@pce.agenziaentrate.it

contro

Difeso da

ed elettivamente domiciliato presso

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 1395/2024 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado MILANO sez. 4 e pubblicata il 28/03/2024

Atti impositivi:

- DINIEGO RIMBORSO IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2020
- DINIEGO RIMBORSO IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2020
- DINIEGO RIMBORSO IRPEF-ALTRO 2020

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 394/2025 depositato il
21/02/2025

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale II di Milano, ha interposto gravame avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano, in epigrafe indicata, che ha accolto il ricorso presentato dal contribuente, avverso silenzio-rifiuto col quale l'Ufficio erariale ha respinto la richiesta di rimborso Irpef e delle relative addizionali, riferentesi al periodo d'imposta 2020, per un importo di euro 52.917,00, di cui euro 50.346,00 a titolo di Irpef, euro 1.761 a titolo di addizionale regionale ed euro 810,00 quale addizionale comunale.

Lamenta l'Ufficio finanziario che i giudici di prime cure sarebbero incorsi in violazione e falsa applicazione di legge, omessa ovvero insufficiente motivazione ed errata valutazione di fatti e circostanze, insistendo per il riesame del merito e l'accoglimento dell'appello.

Conclude chiedendo di:

“- in via cautelare: sospendere l'esecutività della sentenza impugnata ai sensi dell'art. 52 del d. lgs. n. 546/92;

- in riforma dell'impugnata sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Milano n. 1395/04/2024 pronunciata in data 18 gennaio 2024, depositata in data 28 marzo 2024 e notificata in data 30.04.2024, accogliere l'appello dell'Ufficio;

- per l'effetto, confermare integralmente la legittimità e fondatezza del silenzio-rifiuto al rimborso impugnato;

- condannare controparte alla refusione delle spese di giudizio, per entrambi i gradi di giudizio, come da nota spese che si allega e già in atti per il primo grado “

Si è costituito il contribuente controdeducendo e insistendo per la conferma della decisione di primo grado.

Conclude chiedendo:

“- in via cautelare, il rigetto dell'istanza di sospensione dell'esecutività della sentenza di primo grado proposta dall'Ufficio, per quanto esposto nel par. 5 delle presenti controdeduzioni;

- in via principale, il rigetto delle conclusioni di cui all'appello dell'Ufficio, per quanto esposto nei par. da 1 a 4 delle presenti controdeduzioni e, per l'effetto, la conferma della sentenza di primo grado;

- con riferimento all'istanza di trattazione in pubblica udienza da remoto che, previa assegnazione a sezione della causa, ne venga fissata la trattazione in pubblica udienza da remoto per la prima data utile.

Con vittoria delle spese del giudizio.”

Il ricorso in appello è stato, quindi, esaminato e deciso nell'odierna udienza camerale, previa discussione orale da parte dei procuratori delle parti che hanno ribadito le rispettive conclusioni e sviluppato le argomentazioni enunciate nei propri atti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'esame delle questioni poste dalle parti seguirà il criterio della ragione più liquida.

Ritenuto in fatto

Il contribuente impugnava il silenzio rifiuto serbato dall'Ufficio finanziario verso l'istanza di rimborso Irpef e delle relative addizionali, per il periodo d'imposta 2020.

A motivazione dell'impugnazione il contribuente chiariva di essere fiscalmente residente in Italia e dipendente a tempo indeterminato della società italiana spa, e che dal primo maggio 2019 di essere stato distaccato presso la consociata francese S.A., fiscalmente residente in Francia, per un periodo di 24 mesi.

Evidenza, altresì, che a causa della crisi pandemica Covid-19 e delle conseguenti restrizioni alla libertà di circolazione, di essere rientrato in Italia, dopo un viaggio di lavoro negli Stati Uniti, e, a causa del rapido diffondersi della crisi pandemica, decidere di cancellare il viaggio di rientro in Francia, essendo nel frattempo entrate in vigore misure restrittive alla circolazione di persone al fine di prevenire la diffusione della SARS-CoV-2.

In quel periodo, infatti, l'ingresso in Francia era consentito esclusivamente con un'autocertificazione che garantisse il carattere indifferibile della presenza fisica in Francia.

Per il che il contribuente aveva deciso di svolgere la propria attività lavorativa per S.A. da remoto dall'Italia, in base alle direttive ricevute da quest'ultima.

Conseguentemente per il periodo interessato il contribuente dichiarava che il reddito di lavoro dipendente percepito nel periodo d'imposta 2020 era stato assoggettato:

a) al regime di determinazione su base c.d. "convenzionale" di cui all'art. 51, comma 8-bis del TUIR per le retribuzioni riferite all'arco temporale dall' 1 gennaio 2020 al 22 febbraio 2020;

b) al regime IRPEF di determinazione del reddito di lavoro dipendente secondo le regole ordinarie di cui all'art. 51, commi da 1 a 8 del TUIR alle retribuzioni della restante parte dell'anno 2020.

In ragione di ciò il contribuente ritenendo che il reddito di lavoro dipendente, relativo al periodo d'imposta 2020, dovesse essere calcolato in base all'art. 51, comma 8-bis, TUIR (retribuzione convenzionali definite annualmente con decreto del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali, indipendentemente dalla retribuzione effettiva ricevuta), richiedeva il rimborso di quanto versato in eccesso.

A fronte del silenzio-rifiuto serbato dall'Ufficio erariale, il contribuente adiva al giudice tributario.

I giudici di prime cure hanno accolto il ricorso ritenendo che: "E' fuori discussione, infatti, ed è provato, che quest'ultimo sia stato costretto a lavorare da casa, in modalità remote working, ma esclusivamente in favore della consociata estera presso cui era stato in precedenza distaccato. Pertanto, come da Raccomandazione OCSE, citata in sede di ricorso, appare evidente come la pandemia da Covid-19 abbia agito come causa di forza maggiore nella disciplina delle modalità di adempimento delle prestazioni lavorative e professionali e ciò anche in deroga o contro le eventuali e difformi scelte dell'Impresa.

Nel caso di specie, quindi, sussistono i requisiti del soggiorno stabile e permanente all'estero da parte del contribuente, anche se di fatto costretto, dall'emergenza sanitaria e dalle decisioni governative, a rimanere a casa ed a lavorare solo da remoto.

A ciò si aggiunga la logica considerazione che l'aver lavorato da casa e non direttamente in Francia non esclude che le prestazioni, nel periodo considerato, siano state realizzate a beneficio della società Francese e non della casa madre italiana, con la conseguenza che appare anche legittimo che, al caso di specie, si applichi la convenzione Italo-Francese sulla determinazione del reddito imponibile."

Appella questa decisione l'Amministrazione finanziaria affidandosi a seguenti motivi di gravame:

- erroneità della sentenza nel non aver considerato che il contribuente non abbia soggiornato all'estero per un periodo superiore a 183 giorni, non avendo senso, perché la norma in questione è di carattere derogatorio in favore del contribuente, quindi la causa di forza maggiore non può essere valutata ai fini del riconoscimento di una norma derogatoria di maggior favore, semmai quale scusante di eventuali trattamenti, non risultando, quindi, integrato il requisito indispensabile (soggiorno nello stato estero per oltre 183 giorni), per il riconoscimento del trattamento di maggior favore e derogatorio rispetto al regime ordinario.

- mancato soddisfacimento dei requisiti richiesti dalla norma (art. 52, comma 8 bis, TUIR) che richiede tassativamente che:

- l'attività lavorativa sia svolta all'estero per un determinato periodo di tempo con carattere di permanenza o di sufficiente stabilità;

- l'attività lavorativa svolta all'estero costituisca l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e, pertanto, l'esecuzione della prestazione lavorativa sia integralmente svolta all'estero;

- il lavoratore nell'arco di dodici mesi soggiorni nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni;

- assenza di prova a dimostrazione della circostanza che il contribuente, anche a decorrere dal 23 febbraio 2020, abbia svolto la propria attività esclusivamente per la consociata francese.

In particolare l'Ufficio Erariale evidenzia che nulla sarebbe stato allegato a dimostrazione delle decisioni che sarebbero state assunte dalla società a causa della Pandemia, e ciò in considerazione del fatto che il contratto di distacco fa salvo il diritto rimpatriare il dipendente in caso di emergenze straordinarie.

Né, insiste l'Amministrazione finanziaria, sarebbe stato provato l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e che l'esecuzione della prestazione lavorativa sia stata integralmente svolta all'estero, ciò emergerebbe dai dati esposti nella tabella (all. 15, ricorso), che parte della prestazione lavorativa, anche prima del febbraio 2020, si sia, in ogni caso, svolta in Italia.

- Mancanza di specifica allegazione documentale, rispetto agli elementi riportati in tabella, in particolare nulla sulla retribuzione percepita, nulla rispetto alle determinazioni societarie in pendenza della pandemia, nulla sui contributi che si asseriscono versati, nulla sulle imposte versate all'estero, sul credito per le suddette, e altro ancora.

Controdeduce il contribuente insistendo per il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza di primo grado.

Considerato in diritto

L'art. 51, comma 8- bis, del TUIR, in deroga alle regole ordinarie di determinazione analitica dei redditi di lavoro dipendente, statuisce che « il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398».

Ai sensi del richiamato articolo 4 tali retribuzioni sono fissate entro il 31 gennaio di ogni anno e sono determinate con riferimento e comunque in misura non inferiore al trattamento economico minimo previsto dai contratti collettivi nazionali di categoria raggruppati per settori omogenei.

Il citato criterio di determinazione del reddito si rivolge a quei lavoratori, destinatari di contratti collettivi, che

pur svolgendo l'attività lavorativa all'estero, continuano ad essere qualificati come residenti fiscali in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del TUIR.

Per tali lavoratori il reddito derivante dal lavoro dipendente prestato all'estero è assoggettato a tassazione assumendo come base imponibile la retribuzione convenzionale senza, pertanto, tener conto della retribuzione effettivamente corrisposta al lavoratore.

La norma prescrive che tale regime di favore si applichi ai soggetti che prestano la loro attività lavorativa all'estero:

- per un determinato periodo di tempo e con carattere di permanenza o di sufficiente stabilità;
- costituisca l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e l'esecuzione della prestazione lavorativa sia integralmente svolta all'estero;
- il lavoratore nell'arco di dodici mesi soggiorni nello Stato estero per più di 183 giorni;

In questo contesto normativo le previsioni dell'art. 51, comma 8-bis, del T.U.I.R. vanno ravvisate non già nel computo dei giorni di permanenza del lavoratore in Italia o all'estero, quanto piuttosto nel fatto che lo svolgimento di un'attività lavorativa in Italia (a prescindere dal soggetto che beneficia della prestazione e della modalità con cui la stessa viene resa - in presenza o in smart working) possa essere di per sé sufficiente a determinare il mancato rispetto del requisito di continuità e, soprattutto, di esclusività della prestazione lavorativa all'estero.

Il principio cardine su cui si basa il disposto del comma 8-bis è rappresentato proprio dallo svolgimento di un'attività di lavoro all'estero, in via esclusiva, ancor prima che continuativa, e tali aggettivi non possono essere ricondotti al soggetto che beneficia della prestazione lavorativa, di guisa che sia sufficiente l'impiego del lavoratore ad esclusivo beneficio di un soggetto estero, congiuntamente ad una permanenza al di fuori dell'Italia per più di 183 giorni per rendere applicabile il regime in parola.

Nel caso in esame non è in contestazione la circostanza che il contribuente, nel periodo di cui trattasi, risulti essere stato fiscalmente residente in Italia, ma ordinariamente distaccato presso la consociata Parigina S.A., il quale, rientrato in Italia da un viaggio di lavoro negli Stati Uniti, allo scoppiare della pandemia nel febbraio del 2020, ebbe a svolgere da allora la propria prestazione lavorativa in Italia in remote working, causa le restrizioni imposte dalla nota crisi pandemica e secondo le direttive disposte dalla datrice di lavoro francese.

A fronte di questa situazione eccezionale e non prevedibile le raccomandazioni emanate dall'OCSE il 3 aprile 2020 invitano i Paesi aderenti (e tra questi l'Italia) a "fare esclusivo riferimento ai comportamenti che si sarebbero tenuti in uno scenario di normalità, senza dare rilevanza alle deviazioni dettate dall'emergenza e dai vincoli alla mobilità imposti dai Governi".

A tali raccomandazioni ha fatto seguito anche l'accordo amichevole tra Italia e Francia siglato il 23 luglio del 2020, in cui si ebbe a stabilire che *"a causa del propagarsi della pandemia Covid-19, i giorni di lavoro da casa nello Stato di residenza [del lavoratore] a favore del datore di lavoro residente nell'altro Stato contraente saranno considerati come giorni di lavoro svolti nello Stato in cui la persona fisica avrebbe svolto la propria attività lavorativa in assenza delle misure restrittive"*.

E lo stesso accordo prevede che esso trovi applicazione anche nei confronti delle "persone fisiche residenti in uno Stato contraente che, prima del propagarsi della pandemia Covid-19, svolgevano abitualmente la propria attività lavorativa nell'altro Stato contraente e che, a partire dall'entrata in vigore di tale accordo, percepiscono redditi con fonte in quest'altro Stato contraente e continuano a svolgere la propria attività lavorativa nello Stato di loro residenza".

Tali raccomandazioni si fondano sul principio per cui non può essere preteso un comportamento quando lo stesso sia divenuto impossibile senza la responsabilità di chi vi sia tenuto.

Essendo la permanenza del contribuente in Italia a partire dal febbraio 2020 dipesa non da una sua volontaria scelta, ma unicamente da una situazione eccezionale e imprevedibile, l'attività prestata dal contribuente a favore del datore di lavoro estero in regime di remote working nel corso del 2020 dovrà considerarsi, fini dell'art. 51, comma 8-bis, TUIR come svolta all'estero e ciò in applicazione del sopra richiamato principio di diritto in base al quale non può essere preteso un comportamento quando lo stesso sia divenuto impossibile senza alcuna responsabilità da parte di chi vi sia tenuto.

In conclusione l'appello dell'Ufficio finanziario andrà respinto e confermata l'impugnata decisione.

Le questioni qui definite esauriscono la controversia, essendo, ogni altro motivo di gravame e resistenza non espressamente esaminato, assorbito e superato, ovvero non rilevante ai fini della decisione e comunque non idoneo a condurre ad una conclusione di segno diverso.

Sussistono giustificati motivi per l'integrale compensazione delle spese di lite stante la novità della questione trattata.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Lombardia, respinge l'appello e, per l'effetto, conferma la sentenza impugnata.

Spese del grado compensate.

Così deciso in Milano il giorno 17 febbraio 2025.

L'estensore

avv. Enzo Bonomi

Il Presidente

d.ssa Gloria Servetti