



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di MILANO Sezione 15, riunita in udienza il 01/03/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

SARESELLA WALTER, Presidente
D'ARCANGELO FABRIZIO, Relatore
VANORE GIUSEPPE, Giudice

in data 01/03/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 4362/2023 depositato il 21/11/2023

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

[REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso

[REDACTED]

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale li Di Milano

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

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- INVITO AL PAGAMENTO n. 165192 IRPEF-REDDITI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI 2017

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente: accoglimento del ricorso, con vittoria di spese.

Resistente: inammissibilità o, comunque, rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

[REDACTED] con ricorso ritualmente proposto, ha impugnato, chiedendone l'annullamento, la comunicazione avente ad oggetto la "Restituzione di somme erroneamente percepite" in relazione al rimborso Irpef percepito per il periodo d'imposta 2017, per l'importo di € 7.397,52, di cui € 7.113,00, a titolo di imposta sostitutiva Irpef, ed € 284,52 per interessi, in applicazione del regime agevolato previsto dall'art 16 del d. lgs. 14 settembre 2015, n. 147 per i c.d. "impatriati".

Il ricorrente premette di aver espresso l'opzione per il regime di determinazione del reddito di cui all'art. 16 del d.lgs. n. 147/2015, nonostante le resistenze del datore di lavoro, mediante la presentazione di dichiarazione integrativa trasmessa nell'anno 2019 e di aver ottenere il rimborso Irpef per il 2017.

Nell'atto impugnato, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che il regime di favore previsto dalla legge n. 147 del 2015 non poteva essere ottenuto dal contribuente, in quanto la dichiarazione fiscale contenente l'opzione di favore era stata trasmessa in data 23/12/2019 e, dunque, con un ritardo superiore a novanta giorni rispetto al termine ordinario di presentazione, secondo quanto precisato dalla Circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020.

Il ricorrente, con unico motivo di ricorso, contesta il disconoscimento del regime agevolato, sostenendo che la rettifica integrativa operata col Mod Unico trasmesso nell'anno 2019 sarebbe illegittima, in quanto il ritardo non integrerebbe una causa di decadenza del regime fiscale agevolato.

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate e ha chiesto, in via preliminare, l'inammissibilità del ricorso e, comunque, il suo rigetto, stante l'infondatezza dei motivi di ricorso proposti, con vittoria di spese.

La parte resistente preliminarmente ha eccepito l'inammissibilità del ricorso per assenza di un atto impositivo impugnabile; l'atto impugnato, infatti, non sarebbe contemplato nell'elenco tassativo delineato dall'art. 19 d. lgs. n. 546 del 1992 e, comunque, non conterrebbe alcuna determinazione impositiva e/o accertativa.

L'atto impugnato, infatti, si risolverebbe in una comunicazione con la quale l'Ufficio ha semplicemente informato il contribuente della dovuta restituzione delle somme erroneamente rimborsate, in quanto non spettanti, invitandolo contestualmente a riversare gli importi in questione al fine di evitare l'emissione del ruolo. Solo a seguito del mancato pagamento, dunque, l'Agenzia delle Entrate avrebbe provveduto all'iscrizione a ruolo della pretesa impositiva di cui si controverte.

La parte resistente deduce, inoltre, la piena legittimità dell'atto emesso, in quanto non sarebbe possibile beneficiare del regime agevolativo previsto dall'art. 16 del d. lgs n. 147 del 2015 oltre l'ordinario termine di presentazione del Modello redditi persone fisiche, come precisato dalla Circolare 33/E del 28.12.2020.

Trattandosi di un regime opzionale, sarebbe, infatti, preclusa la possibilità di presentare una dichiarazione dei redditi c.d. "integrativa a favore" oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza ordinaria.

In data 18 febbraio 2024 la parte ricorrente ha depositato una memoria di replica, deducendo il contenuto sostanzialmente impositivo dell'atto impugnato e rilevando come il legislatore non abbia posto alcun termine per l'applicazione del regime dei c.d. impatriati.

All'udienza del 1 marzo 2024, la Corte di Giustizia, sentite le parti, ha provveduto a deliberare in camera di consiglio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso deve accolto, in quanto fondato.

2. L'Agenzia delle Entrate, in via preliminare, ha eccepito l'inammissibilità del ricorso, in quanto l'atto impugnato non sarebbe contemplato nell'elenco tassativo delineato dall'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992 e, comunque, non conterrebbe alcuna determinazione impositiva e/o accertativa.

La parte ricorrente, nella memoria depositata in prossimità dell'udienza di discussione ha eccepito che la comunicazione impugnata sarebbe impugnabile, in quanto, esprimendo una pretesa restitutoria da parte dell'amministrazione finanziaria, avrebbe valenza di atto impositivo atipico.

La censura è infondata.

Secondo il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, la tassatività dell'elencazione degli atti contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 deve intendersi riferita non ai singoli provvedimenti nominativamente individuati, ma alle categorie a cui sono riconducibili, in cui vanno, pertanto, ricompresi anche gli atti atipici o con *nomen iuris* diversi da quelli indicati, che producano, però, gli stessi effetti giuridici (*ex plurimis*: Cass., Sez. 5, n. 20051 del 13/07/2023, Rv. 668282 – 01; Sez. 6, n. 23469 del 06/10/2017, Rv. 646406 - 01).

La giurisprudenza di legittimità ha, pertanto, precisato in proposito che debbono qualificarsi come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una «pretesa tributaria», ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un «invito bonario» a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione «avviso di liquidazione» o «avviso di pagamento» (cfr. Cass., Sez. 5, n. 12194 del 15 maggio 2008), ed ancora che debbono qualificarsi come avviso di accertamento anche gli atti di «invito al pagamento» emessi in materia doganale, tanto in quanto sussiste un interesse attuale del contribuente a proporre azione di accertamento negativo sulla debenza del tributo, posto che, ove tale situazione non venisse rimossa, resterebbe legittimata l'azione esecutiva erariale, con lesione dei diritti soggettivi del contribuente (cfr. Cass., Sez. 5, n. 3918 del 15 febbraio 2008).

Declinando tali consolidati principi nel caso di specie, deve rilevarsi che la comunicazione impugnata ha valenza sostanziale di atto impositivo, e, dunque, è legittimamente impugnabile, in quanto rende nota al contribuente una «pretesa tributaria» completa e definita e si conclude con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva.

3. Con il unico motivo, il ricorrente deduce l'illegittimità dell'atto impugnato

L'Agenzia delle Entrate ha, invece, ribadito la fondatezza della propria pretesa restitutoria, deducendo che l'applicazione dell'agevolazione fiscale di cui all'art. 16 del d.lgs. n. 147 del 2015, essendo un regime opzionale, non può essere richiesta mediante dichiarazione dei redditi c.d. "integrativa a favore" presentata oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione dei redditi ordinaria, come chiarito dalla Circolare n. 33/E del 28.12.2020, pagg. 23- 24).

Il motivo di ricorso è fondato.

Nell'art. 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 non si rinviene, infatti, alcuna preclusione all'utilizzo delle dichiarazioni integrative "a favore", anche oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza originaria.

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).

4. Alla stregua dei rilievi che precedono, il ricorso deve essere accolto, annullando l'atto impugnato.

Stante l'integrale soccombenza, l'Agenzia delle Entrate deve essere condannata a pagare, in favore di parte ricorrente, le spese di lite, che si liquidano in euro 1.000,00, oltre accessori e anticipazioni come per legge.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Condanna l'Ufficio al pagamento delle spese di lite, che liquida in euro 1.000,00, oltre accessori e anticipazioni come per legge.

Milano, 1 marzo 2024.

L'estensore

Dott. Fabrizio D'Arcangelo

Il Presidente

Dott. Walter Saresella