

Ordinanza del 27/12/2023 n. 36016 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Intitolazione:

Residenza estero studio - Attività di lavoro autonomo e attività di studio - Benefici

Massima:

L'art. 2, comma 1, lettera b), della Legge n. 238 del 2010 ha subordinato la concessione dei benefici fiscali in essa previsti, al fatto che i lavoratori abbiano svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream. In tal senso, il **DM 3 giugno 2011** ha stabilito, fra l'altro, che le previste agevolazioni spettino a coloro che negli ultimi due anni o più siano stati residenti fuori dal proprio Paese d'origine e dall'Italia svolgendo un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o d'impresa e a coloro che negli ultimi due anni o più siano stati residenti fuori dal proprio Paese d'origine e dall'Italia conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream. La scelta del legislatore consente dunque di formulare due ipotesi distinte di accesso ai benefici: la prima riguarda i soggetti che hanno maturato un'esperienza lavorativa, con una soglia minima presuntiva della meritevolezza di un tale riconoscimento, indicata nella misura temporale di ventiquattro mesi; e la seconda ipotesi riguarda i soggetti che hanno risieduto all'estero per due anni conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione, con la soglia di meritevolezza individuata, commisurata alla durata dell'esperienza di studio, con la prescrizione di una residenza biennale. Del resto, la stessa **circolare dell'Agenzia delle entrate n. 14/E del 4 maggio 2012**, chiarisce che il requisito dell'attività di studio va autonomamente considerato, ritenendo comunque soddisfatto il requisito in questione da coloro che abbiano svolto un corso di studi della durata di due anni accademici.

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

Testo:

Fatti di causa

La contribuente chiedeva il rimborso IRPEF in relazione ai benefici fiscali previsti dalla **L. n. 238 del 2010**. A fronte del diniego dell'Amministrazione finanziaria in relazione al mancato ricorrere del requisito di permanenza biennale all'estero per ragioni di studio, la stessa proponeva ricorso che la CTP rigettava, mentre la CTR accoglieva l'appello proposto dalla contribuente. L'Agenzia delle entrate, dunque, propone ricorso in cassazione affidato ad un unico motivo. La contribuente resiste a mezzo di controricorso, spiegando altresì ricorso incidentale in punto spese. La stessa ha infine depositato memoria illustrativa in data 16 novembre 2023.

Ragioni della decisione

1. La ricorrente Agenzia assume la violazione della **L. n. 238 del 2010, artt. 1 e 2**, e **D.M. 3 giugno 2011, art. 1** in quanto a suo parere il requisito della residenza all'estero per ivi svolgere attività lavorativa post lauream o attività di studio conseguendo un titolo accademico, è necessariamente integrato da quello per cui siffatta permanenza deve protrarsi per almeno ventiquattro mesi, circostanza non verificatasi nella fattispecie in esame.

2. Il ricorso è fondato. Con riferimento alla fattispecie qui in esame, la **L. n. 238 del 2010, art. 2, comma 1, lett. b)**, ha subordinato la concessione dei benefici fiscali previsti dalla stessa legge al fatto che i lavoratori che abbiano "svolto continuativamente un'attività di studio" fuori dall'Italia "negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream". Il successivo comma 2 ha demandato all'adozione di un successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze l'individuazione delle categorie di tali soggetti. In tal senso, il **D.M. 3 giugno 2011** ha stabilito, fra l'altro, che le previste agevolazioni spettino: - a coloro che "negli ultimi due anni o più hanno risieduto fuori dal proprio Paese d'origine e dall'Italia svolgendo un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o d'impresa" (all'art. 1, comma 1, lett. c); - a coloro che "negli ultimi due anni o più hanno risieduto fuori dal proprio Paese d'origine e dall'Italia conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream".

La scelta del legislatore consente dunque di formulare due ipotesi distinte di accesso ai benefici. La prima riguarda i soggetti che hanno maturato un'esperienza lavorativa. Per costoro, tenuto conto che la finalità della legge premiale era la valorizzazione di "esperienze lavorative significative", il legislatore ha ritenuto di fissare una soglia minima presuntiva della meritevolezza di un tale riconoscimento, indicata nella misura temporale di ventiquattro mesi; conseguentemente, un'esperienza lavorativa protrattasi al di sotto di tale soglia non consente la concessione dei benefici. La seconda ipotesi riguarda i soggetti che hanno risieduto all'estero per due anni conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione. In questo ultimo caso, è del tutto evidente che la soglia di meritevolezza individuata dal legislatore è, nuovamente, commisurata alla durata dell'esperienza di studio. Non si spiega, altrimenti, la prescrizione di una residenza biennale, circostanza che non può certamente rivestire in sé un rilievo tale da giustificare la concessione di un beneficio fiscale; nè occorre, in tal senso, prescrivere il requisito di continuità, caratterizzandosi di regola un'esperienza formativa del tipo richiesto (laurea o specializzazione post lauream) come necessariamente sviluppata per un periodo continuo di tempo. Del resto, la stessa **circolare dell'Agenzia delle entrate n. 14/E del 4**

maggio 2012, richiamata dal ricorrente, chiarisce che il requisito dell'attività di studio va autonomamente considerato, ritenendo "comunque soddisfatto il requisito in questione" da coloro che abbiano svolto un corso di studi della durata di due anni accademici (par. 1.6, pag. 11). Il richiamo poi della circolare indicata nella memoria illustrativa attiene all'interpretazione di una legge successiva, mentre la risposta al quesito, per quanto qui rileva, appare del tutto in linea con quanto già chiarito e quanto si dirà appresso.

Nè, infine, potrebbe predicarsi la considerazione cumulativa delle due esperienze, ciascuna in sé non provvista del requisito temporale idoneo a renderla "significativa" agli effetti di legge.

Dunque unitamente al conseguimento del titolo di studio deve aggiungersi l'inevitabile requisito del biennio di permanenza all'estero, che non può identificarsi con la durata di due anni accademici, bensì con due anni nell'accezione corrente, cioè ventiquattro mesi, posto che in nessuna guisa il dato letterale autorizza il riferimento esclusivo all'anno accademico (e la necessità di continuità di residenza lo smentisce anzi), dato cui ci si deve attenere versandosi in tema di disposizioni recanti benefici fiscali e dunque, per loro natura, aventi carattere derogatorio.

3. L'accoglimento del motivo determina la cassazione della sentenza impugnata, e per l'effetto l'assorbimento del motivo posto a sostegno del ricorso incidentale, che aveva ad oggetto il solo capo relativo alle spese, ritenute incongruamente quantificate dal giudice d'appello.

4. Non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, decidendo nel merito va respinta l'originaria ricorso della contribuente. Le spese, compensate quelle per i gradi di merito, vanno poste quanto a quelle relative al presente giudizio di legittimità, a carico della controricorrente soccombente.

Essendo assorbito il motivo del ricorso incidentale, non sussistono i presupposti processuali per la dichiarazione dell'obbligo di versare, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito respinge il ricorso introduttivo proposto dalla contribuente. Dichiara assorbito il ricorso incidentale.

Dichiara le spese dei gradi di merito compensate, e condanna la controricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore della ricorrente, che liquida in Euro 2.100,00 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 29 novembre 2023.

Depositato in Cancelleria il 27 dicembre 2023