

Regime degli impatriati: il termine del 30 giugno per il versamento dell'importo dovuto ai fini della proroga del beneficio, fissato dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021, è ordinatorio e non decadenziale, perché l'art. 5, comma 2-ter, del d.l. n. 34 del 2019 non collega al suo mancato rispetto la perdita dell'agevolazione; il versamento spontaneo tardivo perfeziona l'opzione e la comunicazione tardiva al datore di lavoro non incide sul diritto sostanziale

Le cause di decadenza incidono su situazioni sostanziali e devono trovare fondamento in una previsione di legge: un provvedimento direttoriale può regolare le modalità dell'opzione, non introdurre effetti decadenziali. Il versamento eseguito il 25 agosto 2023, spontaneamente e prima di ogni attività di controllo, è rilevante; la richiesta al datore di lavoro serve al meccanismo della sostituzione e la sua tardività giustifica le ritenute piene nell'anno, non la perdita del beneficio, che si recupera con l'istanza di rimborso.

PROVVEDIMENTO	Corte di giustizia tributaria di primo grado di Firenze, sez. 4, sentenza 17 luglio 2026, n. 557 · Pres. e rel. Belle
DECISIONE	Ricorso accolto · esito favorevole al contribuente · spese compensate
OGGETTO	Diniego dell'istanza di rimborso del 7 marzo 2024 · maggiori ritenute IRPEF 2023 per 133.038,80 euro · lavoratore rientrato nel 2017, residente dal 2018, primo quinquennio 2018-2022, figlia minorenni a carico · versamento per la proroga eseguito il 25 agosto 2023

1. MASSIMA

Il termine del 30 giugno entro cui, secondo il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021, va versato l'importo dovuto per l'esercizio dell'opzione di proroga del regime dei lavoratori impatriati ha natura ordinatoria: l'art. 5, comma 2-ter, del d.l. n. 34 del 2019 demanda all'Agenzia le modalità di esercizio dell'opzione senza prevedere che l'inosservanza del termine determini la decadenza dal beneficio, e un provvedimento amministrativo non può introdurre limitazioni sostanziali o effetti decadenziali non previsti dalla legge.

Il versamento eseguito spontaneamente oltre il termine, prima dell'avvio di qualsiasi attività di controllo, è idoneo a perfezionare l'opzione in presenza dei requisiti sostanziali; la richiesta al datore di lavoro risponde a esigenze operative della sostituzione d'imposta e la sua omissione o tardività può giustificare la mancata applicazione del regime in corso d'anno, non la perdita del beneficio fatto valere con istanza di rimborso.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

Articolo 16, commi 1 e 3-bis, del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147; articolo 5, commi 2-bis e 2-ter, del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, introdotti dall'articolo 1, comma 50, della legge 30 dicembre 2020, n. 178; provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 3 marzo 2021, prot. n. 60353; articolo 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Si richiama inoltre, a cura della redazione, l'articolo 5 del d.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209.

3. FATTO E DECISIONE

Un lavoratore rientrato in Italia nel 2017 e residente dal 2018 aveva fruito per il quinquennio 2018-2022 del regime dell'art. 16 del d.lgs. n. 147 del 2015. Avendo una figlia minorenni a carico, manifestava la volontà di avvalersi della proroga per il secondo quinquennio con il versamento dell'importo previsto, eseguito il 25 agosto 2023. Il datore di lavoro aveva operato nel 2023 le ritenute sull'intero reddito; il contribuente chiedeva perciò il 7 marzo 2024 il rimborso di 133.038,80 euro, poi anche in dichiarazione. L'Agenzia negava il rimborso il 31 ottobre 2025 perché il versamento era avvenuto oltre il 30 giugno 2023, termine fissato dal provvedimento direttoriale del 3 marzo 2021; in giudizio aggiungeva che il pagamento tardivo non è sanabile con il ravvedimento e che la richiesta al datore di lavoro era stata prodotta solo in causa.

La Corte muove dal dato pacifico che i requisiti sostanziali per il regime e per la proroga non sono contestati e che il diniego poggia soltanto sulla data del versamento. Osserva che l'art. 5, comma 2-ter, del d.l. n. 34 del 2019 ha demandato all'Agenzia le modalità dell'opzione senza qualificare perentorio il termine né collegarvi la perdita del diritto; le cause di decadenza incidono su situazioni sostanziali e richiedono una previsione legislativa espressa, mentre l'interpretazione dell'Ufficio attribuirebbe al provvedimento direttoriale una funzione normativa oltre i limiti del principio di legalità. Il termine è dunque ordinatorio, funzionale agli adempimenti amministrativi. Il versamento tardivo non è inefficace: è stato eseguito spontaneamente prima di ogni attività accertativa, nessuna norma ne esclude la regolarizzazione e l'Amministrazione non ha allegato un pregiudizio per l'interesse erariale. La comunicazione al sostituto, infine, consente l'applicazione del beneficio in sede di ritenuta e non è requisito costitutivo: la sua tardività spiega le ritenute piene nel 2023, non la perdita dell'agevolazione. Diniego annullato, diritto al regime per il 2023 e al rimborso dichiarato, spese compensate per l'oggettiva incertezza interpretativa.

4. COLLOCAZIONE NELL'ORIENTAMENTO

La proroga introdotta dalla legge di bilancio 2021 per chi aveva trasferito la residenza prima del 30 aprile 2019 ha prodotto un contenzioso di merito nutrito, che la sezione ha già incontrato a proposito del rientro dal distacco (CGT I Milano n. 2568/2026 e CGT II Lazio n. 3638/2026). Sul versamento oltre il termine le corti di primo grado sono divise: la Corte di Torino (sent. n. 400/2026) considera il provvedimento direttoriale parte integrante della disciplina e qualifica il mancato rispetto del termine come violazione sostanziale che preclude il beneficio, mentre la Corte di Milano (sent. n. 3022/2026) e ora quella di Firenze negano che un termine privo di sanzione legislativa produca decadenza; sulla comunicazione al datore di lavoro la Corte di Roma (sent. n. 8633/2026) l'aveva già ritenuta adempimento procedimentale non costitutivo. L'orientamento favorevole al contribuente poggia sul principio di legalità delle decadenze, quello contrario sul carattere opzionale e oneroso della proroga, che la norma primaria condiziona al versamento senza fissarne il tempo.

La sentenza non affronta due questioni che l'Ufficio solleva di regola. La prima è il divieto di rimborso dell'art. 5, comma 5-ter, del d.lgs. n. 147 del 2015, riferito alle somme versate spontaneamente, che la Corte di Milano (sent. n. 2959/2026) ha escluso operi per le annualità anteriori alla sua introduzione: nel caso fiorentino il rimborso riguarda ritenute operate dal sostituto, non versamenti spontanei, ma la distinzione andrà difesa in appello. La seconda è la sorte del versamento tardivo come tale: la Corte lo considera idoneo senza pronunciarsi sulle sanzioni per il ritardo, che la logica del ravvedimento invocata dal ricorrente presupporrebbe. Per le posizioni analoghe, nelle quali il versamento è avvenuto dopo il 30 giugno 2023 ma prima di controlli, la via dell'istanza di rimborso ex art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 entro quarantotto mesi dalla ritenuta resta percorribile, con il contenzioso che ne segue; per i trasferimenti dal 2024 la proroga non esiste più, perché l'art. 5 del d.lgs. n. 209 del 2023 ha ridisegnato il regime con un'estensione triennale legata ai figli minori e all'acquisto dell'abitazione.

Pubblicato il 21 ottobre 2026 · Simmaco Riccio

Il commento espone la decisione e il relativo contesto giurisprudenziale a fini informativi; non costituisce parere professionale né sostituisce la valutazione della fattispecie concreta.