



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell' ABRUZZO Sezione 6, riunita in udienza il 23/02/2026 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

IANNACCONE GIUSEPPE, Presidente

CANOSA DOMENICO, Relatore

SISTO GIOVANNI, Giudice

in data 23/02/2026 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 460/2025 depositato il 27/05/2025

proposto da

Ag. Entrate Centro Operativo Di Pescara - Via Rio Sparto 65100 Pescara PE

elettivamente domiciliato presso cop.pescara@pce.agenziaentrate.it

contro

Giuseppe Tizio -

Difeso da

Lorenzo Palmese -

ed elettivamente domiciliato presso avvlorenzopalmese@cnfpec.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 157/2025 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado PESCARA sez. 2 e pubblicata il 16/04/2025

Atti impositivi:

- DINIEGO RIMBORSO IRPEF-REDDITI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI 2018

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 86/2026 depositato il 25/02/2026

Richieste delle parti:

come in atti e da discussione

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Con ricorso del 4.11.2002 il sig. Tizio ha impugnato il provvedimento di diniego totale relativo all'istanza di rimborso convenzioni c/doppie imposizioni, inerente alle ritenute Irpef su pensione nell'annualità 2018 emesso il 15.1.2022 dall'Agenzia delle Entrate – Centro Operativo di Pescara, Area Gestione e Controlli dei Contribuenti dei Contribuenti.

Deduceva l'illegittimità del provvedimento di diniego impugnato per manifesta illogicità, incoerenza ed eccesso di potere, per palese violazione e falsa applicazione di legge, in riferimento all'art. 18 della Convenzione Italia-Tunisia, al combinato disposto dell'art. 2 TUIR con l'art. 43 C.C., all'art. 38 D.P.R. 602/73 ed agli artt. 6, 10 e 12 della L. 212/2000.

2. Il Centro Operativo di Pescara si costituiva ribadendo la legittimità del proprio operato, soffermandosi sulla corretta applicazione dell'art. 27 della Convenzione Italia-Tunisia e sulla circostanza che la stessa Convenzione non poteva essere utilizzata per ottenere una doppia non imposizione.

3. Il giudice di prime cure accoglieva il ricorso, condannando l'Ufficio al pagamento delle spese del processo sulla base delle seguenti argomentazioni: "Il primo motivo di diniego è la carenza dei requisiti essenziali dell'istanza di rimborso per il fatto che la ricorrente non avrebbe specificato l'importo da rimborsare. Tuttavia è ben evidente che l'intenzione era quella di ottenere il rimborso delle ritenute italiane sulla pensione percepita nell'anno fiscale 2018. L'istanza di rimborso va collegata all'istanza di esenzione dall'applicazione di ritenute prodotta all'INPS esenzione, ottenuta per l'annualità 2019, ma non lavorata nei termini per il 2018. Infatti la resistente ha ben individuato, nello stesso provvedimento di diniego, quale era l'oggetto della domanda di rimborso. Il secondo motivo di diniego riguarda la violazione dell'obbligo di cui all'art. 27 della Convenzione e cioè l'assenza di un valido certificato convenzionale. Le istanze di rimborso infatti, devono essere corredate di un attestato ufficiale dello Stato contraente di cui il contribuente e' residente certificante che sussistono le condizioni richieste per avere diritto all'applicazione dei benefici previsti. La ricorrente ha prodotto (all. 9 al ricorso) un'attestazione del Ministero delle finanze tunisino di residenza fiscale conforme alle disposizioni della Convenzione. Terzo motivo di diniego è l'assenza dei presupposti di cui all'art. 4 della Convenzione e cioè la mancata produzione dell'attestazione di residenza fiscale in Tunisia, tale affermazione è superata sia dalla certificazione di residenza fiscali in Tunisia (all. 9 al ricorso) che dalla prova che non vi era più un collegamento diretto e affettivo con l'Italia, dato che il ricorrente aveva affittato un appartamento in Tunisia, dove dimorava abitualmente, e aveva spostato la residenza e il centro degli interessi vitali in tale Stato insieme al coniuge. Quarto motivo di diniego è la carenza di prova circa la presenza di una doppia imposizione. Al riguardo la ricorrente ha dimostrato di aver pagato le imposte sia in Italia, subendo la ritenuta sulla pensione, che in Tunisia come si evince dall'allegato 26 al ricorso. Tra l'altro, come da copiosa giurisprudenza citata dalla ricorrente nella propria memoria, le convenzioni bilaterali in materia di doppia imposizione hanno la funzione di dettare norme internazionali che eliminano la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali, diversamente, i contribuenti dovrebbero subire, in relazione al reddito percepito all'estero, un maggior carico fiscale, con conseguente ostacolo all'attività economica internazionale e deve pertanto considerarsi coerente con tali finalità la sola esistenza del potere impositivo di uno Stato contraente per applicare le disposizioni della Convenzione, indipendentemente dall'effettivo pagamento dell'imposta in tale Paese".

4. Avverso la sentenza ha proposto appello l'Ufficio sulla base di quattro motivi.

4.1. Con il primo ha censurato la decisione, nella parte in cui non ha ravvisato la irritualità dell'istanza, per il fatto che la ricorrente non avrebbe specificato l'importo da rimborsare ed il reddito sul quale le ritenute sarebbero state operate. Tale mancanza non potrebbe essere sanata dallo sforzo interpretativo effettuato dall'Ufficio sulla base del fatto che il contribuente risulti titolare di una pensione pubblica erogata in Italia e del modello EP-1/2.

4.2. Con il secondo ha contestato la sentenza, nella parte in cui ha ritenuto assolto l'obbligo di cui all'art. 27 della Convenzione, ovvero quello di un valido certificato convenzionale.

In particolare, il contribuente non ha dimostrato di essere fiscalmente residente in Tunisia nell'anno

oggetto di contestazione, essendo l'istanza di rimborso priva dell'attestato ufficiale prescritto dall'art. 27 della Convenzione in vigore tra Italia e Tunisia, rilasciato dall'Autorità fiscale dello Stato di residenza, certificante che sussistono le condizioni richieste per avere diritto all'applicazione delle esenzioni o delle riduzioni previste dalla Convenzione stessa, nell'anno d'imposta 2018 di corresponsione del reddito e dal quale risulti l'avvenuta tassazione nel paese estero, nonché la residenza ai fini convenzionali.

Il ricorrente ha allegato all'istanza di rimborso copia del modello EP-I/2, non idoneo a fornire la prova in ordine alla sussistenza dei presupposti per ottenere il rimborso di ritenute italiane che, peraltro, alla data del rilascio (8/05/2018), non erano state ancora operate.

Infatti, il modello EP-I sarebbe un formulario predisposto dall'INPS per fini differenti da quelli della richiesta di rimborso di ritenute già operate, ossia per richiedere l'esenzione dall'imposizione di ratei di pensione non ancora percepiti.

Parimenti inidoneo è il certificato di cui all'all. 9 del ricorso sul quale il giudice di primo grado fonda la propria motivazione.

Questo, oltre ad essere carente delle necessarie caratteristiche che la giurisprudenza di merito e di legittimità di seguito riportata avrebbe delineato, non sarebbe riferibile al p.i. 2018, bensì all'arco temporale 28/10/2019-31/12/2019.

Parimenti priva delle caratteristiche richieste dalla legge e dalla giurisprudenza sarebbe l'ulteriore documentazione allegata.

Se l'Amministrazione fiscale estera non certifica la sussistenza delle condizioni con attestato reso ai sensi della normativa applicabile, il rimborso non potrà essere riconosciuto, in ragione del fatto che lo Stato estero è l'unico soggetto che può fornire una ricostruzione (tendenzialmente) imparziale e completa della situazione fiscale del soggetto, soprattutto in relazione alla definitività dell'imposizione in concreto.

4.3. Con il terzo motivo ha censurato la sentenza, nella parte in cui ha ritenuto sussistenti i presupposti di cui all'art. 4, par. 1 e par. 2 della Convenzione in vigore tra Italia e Tunisia.

Contrariamente a quanto sostenuto da controparte ed avallato dal giudice di primo grado, il contribuente non ha dimostrato l'esistenza dei presupposti sui quali si fonda l'istanza di rimborso per quanto riguarda la residenza all'estero, in applicazione dell'art. 4 della Convenzione.

Tenuto conto del disposto dell'art. 2, comma 2, del T.U.I.R. e dell'art. 4 della Convenzione, il contribuente che intende fruire dei benefici convenzionali ha l'onere di fornire ogni prova idonea a dimostrare l'abitudine della dimora e la centralità dei propri interessi nello Stato estero di cui dichiara di essere residente.

Il contribuente dispone in Italia di una abitazione di proprietà a Comiso (RG), via Ronco Caprera n. 17 acquistata nel 2016, insieme al coniuge, con agevolazione prima casa e risulta intestatario di utenze domestiche i cui consumi denotano un uso costante e duraturo degli immobili, equiparabili a quelli degli anni precedenti all'iscrizione all'A.I.R.E.

Al contrario, nessuna valenza probatoria può essere conferita alla dichiarazione della locatrice circa il pagamento del canone di locazione e dei consumi relativi all'immobile in Tunisia.

In Italia permangono inoltre le sue relazioni personali ed affettive e la residenza che, ai sensi dell'art. 144 c.c., è il luogo nel quale la famiglia stabilisce i propri interessi personali in conformità alle necessità e ai bisogni della stessa. Infatti, a Comiso risiede il coniuge ^{Caià}Nunziatina iscritta all'Anagrafe della popolazione italiana residente e ad oggi mai cancellata per espatrio.

Inoltre, dal Pubblico Registro Automobilistico dell'ACI il ricorrente risulta essere intestatario di una autovettura. Non risultano movimentazioni di capitali da e verso l'estero effettuate dal ricorrente, sia nel corso dell'annualità 2018 che con riferimento alle annualità precedenti e successive.

La cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'AIRE non sono requisiti sufficienti a dimostrare la residenza all'estero.

4.4. Con il quarto ha lamentato che la sentenza ha ritenuto illegittimo il motivo del diniego fondato sulla carenza di prova circa la presenza di una doppia imposizione.

Contrariamente a quanto statuito dalla CGT I° di Pescara, il contribuente non avrebbe dimostrato di avere subito una doppia imposizione, non potendosi ritenere che l'all. 26 al ricorso in primo grado sia idoneo a provare l'assoggettamento a tassazione in Tunisia dei redditi percepiti del 2018 di cui si

discute.

5. Si è costituito il contribuente, chiedendo il rigetto dell'appello e, se del caso, la condanna dell'Ufficio ex art. 96 comma 3 c.p.c.

6. La causa è stata trattata e decisa all'udienza del 23.02.2026.

MOTIVI DELLA DECISIONE

7. L'appello deve essere rigettato, essendo meritevole di accoglimento l'istanza di rimborso avanzata dal contribuente ed infondati tutti i motivi di gravame, come ben argomentato e comprovato dal contribuente nelle proprie controdeduzioni.

8. Quanto al primo motivo, l'Ufficio era a conoscenza del contenuto e delle motivazioni della richiesta, avendo espressamente dichiarato di avere ricevuto l'istanza di rimborso ritenute su pensione del ^{Tizio} quale residente in Tunisia, corredata dei documenti utili atti ad individuare l'an ed il quantum della pretesa di rimborso, nonché il riferimento temporale all'annualità 2018, come peraltro indicato dall'Ufficio nel provvedimento di diniego.

9. Infondato è anche il secondo motivo.

9.1. Il ^{Tizio} ha prodotto con l'istanza di rimborso due certificazioni vevolevoli ai fini predetti, segnatamente: a) l'attestazione rilasciata dal Ministero delle Finanze della Tunisia in data 8.5.2018, che espressamente richiama gli artt. 4 e 18 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Tunisia, apposta come di prassi sul modello EP-I2 già ritualmente presentato all'INPS ai fini dell'esenzione da imposizione fiscale nello Stato della fonte (Italia) a vantaggio dello Stato della residenza (Tunisia), come prescritto dal citato art. 27; b) l'attestazione di residenza fiscale ai sensi della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Tunisia, rilasciata dal Ministero delle Finanze della Tunisia in data 28.10.2019, ossia successivamente al pagamento in Tunisia delle imposte sui redditi relative all'annualità 2018, proprio al fine dell'assolvimento dell'onere probatorio relativo alla effettiva doppia imposizione, come richiesto dal citato art. 27 della Convenzione Italia-Tunisia.

9.2. Inoltre, il contribuente ha richiesto ed ottenuto dal Ministero delle Finanze della Tunisia l'emissione di una nuova attestazione di residenza fiscale, che ha espressamente indicato il riferimento temporale

all'annualità 2018, così ottemperando alle richieste del Centro Operativo (v. doc. 18 fascicolo di parte in primo grado).

9.3. Alla luce di quanto suddetto e della documentazione prodotta, il Tizio ha dimostrato la sussistenza dei presupposti del diritto al rimborso ai sensi dell'art. 27 della Convenzione.

10. Meritevole di essere disatteso è anche il terzo motivo.

10.1. Il Tizio è regolarmente iscritto all'AIRE e pertanto è residente in Tunisia anche per lo Stato italiano e non vi è alcuna ipotesi di doppia residenza.

10.2. Con riferimento alla detenzione di un'abitazione permanente in Tunisia, prova discende dal contratto di locazione ad uso abitativo stipulato in data 26.3.2018 tra il Tizio, in qualità di conduttore e la proprietaria locatrice, regolarmente registrato, oltre che dalle ricevute della locatrice attestanti il regolare pagamento dei canoni di locazione, nonché dalle utenze relative ad acqua, luce e gas per l'intera durata del rapporto.

10.3. Relativamente alla proprietà di una unità immobiliare a Comiso in via Ronco Genova n. 14, essa non riveste rilevanza nel senso dedotto dall'Ufficio e produce meri redditi fondiari di importo minimo, peraltro tassati nello Stato della fonte ai sensi dell'art. 6 della Convenzione, che consente ai cittadini italiani trasferiti in Tunisia di mantenere la titolarità di immobili in Italia, senza che questo possa comportare una qualche contestazione in merito alla effettività del trasferimento della residenza.

10.4. Quanto ai consumi relativi alle utenze dell'abitazione sita in Comiso (RG), la documentazione prodotta dimostra che i consumi sono minimi e significativamente inferiori a quelli che hanno preceduto il trasferimento in Tunisia del Tizio e della moglie Caia.

10.5. Parimenti infondata è l'eccezione relativa al mantenimento della residenza in Italia della moglie del sig. Tizio, sig.ra Nunziatina Caia.

Invero, la Caia si è trasferita in Tunisia insieme al marito, accompagnandolo in ogni suo spostamento, come certificato dai timbri apposti sui passaporti di entrambi i coniugi, che riportano le medesime date e come riconosciuto dalla CGT di 1° grado di Pescara.

Parte appellata ha dedotto che la Tunisia non consente ai soggetti privi di reddito di ottenere lo spostamento della propria residenza, tuttavia consente loro di permanere nel territorio nordafricano qualora accompagnati dal proprio coniuge, costui titolare di reddito, al pari del Tizio.

Il Tizio ha dichiarato al Ministero dell'Interno della Tunisia di prendere in carico e di ospitare la propria consorte, da sempre casalinga non lavoratrice, a tal fine dichiarando il proprio reddito da pensione, ossia dimostrando alle Autorità tunisine di poter consentire alla Caia di soggiornare permanentemente in Tunisia.

Attraverso la presa in carico del Tizio in favore della moglie, costei ha potuto ottenere il permesso di soggiorno tunisino ed ivi dimorare.

Alla luce di quanto sopra, del tutto inconferente ai fini dell'effettivo domicilio in Tunisia del Tizio è la circostanza che la Caia sia formalmente iscritta nell'anagrafe italiana, posto che gli unici redditi prodotti dal nucleo familiare Tizio-Caia sono rappresentati dalla pensione goduta dal Tizio, costui residente e domiciliato in Tunisia anche da un punto di vista squisitamente formale, essendo iscritto all'AIRE sin dal 16.4.2018.

10.6. Inoltre, anche l'affermazione della titolarità di un'autovettura italiana è del tutto inconferente rispetto al diritto al rimborso del Tizio, poiché l'autovettura è sempre rimasta in Italia e non è mai stata utilizzata da chicchessia, essendo una vetusta Ford Mondeo station wagon, immatricolata nel lontano 2000 e rottamata

nel 2023.

10.7. Infondata è l'affermazione secondo cui il pensionato non avrebbe movimentato capitali da e verso l'estero, atteso che l'unica fonte di reddito del Tizio è costituita dalla propria pensione erogata dall'INPS (gestione ex INPDAP), per avere prestato servizio nell'Aeronautica Militare.

La documentazione prodotta in giudizio dimostra inequivocabilmente che, ora come allora, la pensione veniva integralmente versata sul conto corrente tunisino del Tizio.

10.8. La residenza di parte appellata è posta, oggi come nel 2018, in Tunisia, nel pieno rispetto del combinato disposto dell'art. 2 del TUIR con l'art. 43 C.C.

Del resto il diritto al rimborso delle trattenute Irpef subite dal ricorrente, nell'anno 2018, è stato riconosciuto dall'Ente previdenziale, che ha "detassato" la pensione per quanto di propria competenza.

Ulteriormente, la stessa Amministrazione Finanziaria tunisina ha riconosciuto l'applicazione dell'art. 18 della Convenzione, assoggettando ad imposta i trattamenti pensionistici fruiti dal ricorrente nell'anno 2018.

10.9. Per quanto concerne, poi, il trasferimento della residenza all'estero, parte appellata ha evidenziato, senza rinvenire alcuna contestazione, come una specifica attività di vigilanza viene operata anche dai Comuni, proprio al fine di ostacolare il fittizio trasferimento di questa, allo scopo di ottenere vantaggi fiscali.

In particolare, a norma dell'art. 83 co. 16 del DL 25.6.2008 n. 112 (conv. L. 133/2008), entro sei mesi da ogni richiesta di iscrizione all'AIRE, il Comune deve confermare all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per l'ultimo domicilio fiscale che il contribuente abbia effettivamente cessato la residenza in Italia.

In seguito, per i successivi 3 anni, il Comune deve vigilare sulla persistenza della cessazione della residenza in Italia.

Tali controlli sono già stati effettuati dall'Agenzia delle Entrate – D.P. di Ragusa, dal Comune di Comiso (RG), dall'Ambasciata d'Italia a Tunisi, dall'INPS che, a sua volta, reitera ogni anno, per il tramite di Citybank, un controllo sull'esistenza in vita e sulla residenza stessa del pensionato.

11. Meritevole di essere disatteso è anche il quarto motivo.

11.1. Il Tizio ha prodotto, come riconosciuto dai giudici di prime cure, la certificazione attestante l'effettiva imposizione in Tunisia, sui redditi percepiti nell'annualità 2018.

11.2. Ai fini dell'invocato rimborso il pensionato non deve dimostrare di aver effettivamente pagato le tasse nel Paese estero, poiché l'Agenzia delle Entrate non ha il potere di sindacare le scelte di politica tributaria di uno Stato sovrano né, tanto meno, le concrete capacità impositive delle Autorità estere.

11.3. Del resto, in tali termini si è espressa anche la giurisprudenza di legittimità, nella parte in cui ha statuito che l'avverbio "soltanto" sta ad indicare che la convenzione ha assegnato esclusivamente ad uno dei due Stati stipulanti la possibilità di assoggettare a imposta, con esclusione della potestà impositiva dell'altro Stato contraente (Corte di cassazione, ord., 27 aprile 2022, n.13217).

Ad esempio, la S.C., con la decisione n. 10548/2023, resa nell'ambito di una richiesta rimborso delle ritenute operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni corrisposte ad un italiano residente e prestatore di attività lavorativa in Qatar, ha statuito come sia sufficiente la sola esistenza del potere impositivo di uno Stato contraente, indipendentemente dall'effettivo pagamento dell'imposta in tale Paese.

12. In definitiva sintesi, la sentenza di primo grado deve essere confermata, con conseguente condanna

dell'appellante al pagamento delle spese del presente grado.

13. Di contro, non può essere accolta la istanza di condanna dell'Ufficio ex art. 96 comma 3 c.p.c., atteso che "La responsabilità ex art. 96, comma 3, c.p.c., presuppone, sotto il profilo soggettivo, una concreta presenza di malafede o colpa grave della parte soccombente, perché agire in giudizio per far valere una pretesa non è di per sé condotta rimproverabile, anche se questa si riveli infondata, dovendosi attribuire a tale figura carattere eccezionale e/o residuale, al pari del correlato istituto dell'abuso del processo, giacché una sua interpretazione lata o addirittura automaticamente aggiunta alla sconfitta processuale verrebbe a contrastare con i principi dell'art.24 Cost." (Cass. civ., sez. 3, ordinanza n. 19948/2023).

Nel caso di specie, oltre alla infondatezza delle ragioni vantate, non si evincono né risultano compendiate da parte appellata circostanze indicative di malafede o colpa grave dell'ufficio.

14. Quanto alle spese, tenuto conto del valore della controversia (comportante l'applicazione dello scaglione compreso tra 5.200.000 e 26.000 €), in considerazione delle fasi svolte (studio, introduttiva e decisionale), applicando i valori prossimi ai medi, in euro 3.000,00 oltre contributo forfettario al 15%, IVA e CAP come per legge, nonché spese sostenute dall'appellante.

P.Q.M.

respinge l'appello e condanna l'appellante al pagamento delle spese del grado, liquidate in € 3.000, oltre accessori di legge.