CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 18 novembre 2026, n. 29479

Svolgimento del processo

1. Come si legge in atti, in data 23 ottobre 2017 l'Agenzia delle entrate notificava a A.A. la cartella di pagamento n. (Omissis), in relazione all'iscrizione a ruolo delle somme dovute a seguito del controllo formale della dichiarazione dei redditi Mod. Unico 2014 - redditi 2013 - operato ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. 600/73. Contestava l'Ufficio che dal controllo formale fosse emersa un'indebita fruizione di crediti di imposta per imposte pagate all'estero. In particolare, il contribuente, in sede di presentazione della dichiarazione mod. Unico PF 2014 aveva scomputato crediti per imposte pagate all'estero riferite a redditi degli anni 2008 e 2010. Nello specifico il contribuente aveva compilato il quadro "CR", nel quale aveva esposto i dati dei redditi e delle imposte estere relativi al rapporto di lavoro dipendente svolto in Egitto, nell'anno 2008, e in Kazakhstan, nell'anno 2010. Tuttavia, in relazione ai redditi prodotti all'estero nel 2008 e 2010 non risultava prodotta copia completa dell'eventuale dichiarazione fiscale presentata in detti paesi accompagnata da traduzione in lingua italiana. Inoltre, in relazione ad ognuno dei crediti d'imposta esteri scomputati in sede di unico PF 2014, non risultava prodotta documentazione attestante la definitività delle imposte pagate all'estero.
2. Avverso la cartella di pagamento il contribuente proponeva ricorso avanti alla CTP di Milano, eccependo la sussistenza nella fattispecie dei presupposti previsti dall'art. 165 T.u.i.r. ai fini del riconoscimento del credito per le imposte pagate all'estero e dolendosi della violazione dell'art. 36-ter del D.P.R. 600 del 1973.
3. I giudici di prossimità, con la sentenza n. 4190/09/2018, rigettavano il ricorso, ritenendo violato il comma 8 dell'art. 165 del Tuir, e ritenendo in particolare irrilevante la circostanza - evidenziata a supporto dell'impugnazione - che il contribuente non avesse alcun obbligo di presentare la dichiarazione, avendo esclusivamente redditi di lavoro dipendente.
4. Avverso detta sentenza il contribuente proponeva appello, dolendosi della violazione e falsa applicazione dell'art. 165 t.u.i.r., e ritenendo irrilevante la mancata presentazione della dichiarazione stante la sussistenza del CUD e la mancanza di decadenze, in ragione della nuova formulazione della norma.
5. La CTR della Lombardia, con la sentenza n. 5215/15/2019, riformava la sentenza di primo grado, ritenendo la spettanza del credito di imposta, in ragione delle seguenti considerazioni: i) non sussisteva l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte dell'appellante ai fini dell'art. 165 co. 8 TUIR in quanto, in assenza di altri redditi, circostanza questa non contestata da parte dell'Ufficio, è prevista dall'art. 1, comma 4, lettera d) del D.P.R. n. 600 del 1973 l'esenzione dall'obbligo di dichiarazione, risultando correttamente emesso il semplice modello CUD; ii) era da ritenersi infondata l'eccezione avanzata dall'Ufficio in merito alla mancata prova della definitività delle imposte pagate (rectius trattenute dalla busta paga) all'estero dall'appellante, dipendente di ENI Spa per i periodi (2008 e 2010) in cui prestava attività presso consociate estere rispettivamente in Egitto e in Kazakistan, ritenendo il Collegio d'appello che la documentazione versata in atti - certificazione dei datori di lavoro/sostituti d'imposta esteri, dichiarazione rilasciata dall'autorità fiscale estera relativa alle imposte versate, con traduzione in italiano - fosse

sufficiente a ritenere provata la definitività del pagamento delle imposte per i redditi esteri; iii) non sussisteva alcuna decadenza discendente dall'aver indicato nella dichiarazione 2013 il credito d'imposta riferibile al 2008 e 2010, stante la riforma dell'art. 165 Tuir che ha escluso la sussistenza della decadenza, sussistendo quindi solamente il termine decennale di prescrizione.
6. Avverso la predetta sentenza ricorre l'Amministrazione finanziaria con unico motivo e resiste il contribuente con controricorso, illustrato con il deposito di memoria ex art. 380-bis.1 c.p.

Motivi della decisione

. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 165, commi 1, 4 e 8 Tuir e falsa applicazione dell'art. 1, comma 4, lettera d) del D.P.R. n. 600 del 1973. Osserva in particolare la ricorrente che l'unica disposizione rilevante ai fini della decisione sarebbe quindi il comma 8 del citato art. 165, il cui testo non lascia spazio a dubbi interpretativi: il contribuente per poter usufruire del credito per le imposte pagate a titolo definitivo all'estero ha l'onere di presentare la dichiarazione dei redditi e di indicarvi i redditi prodotti all'estero. Tale onere non sarebbe surrogabile con il CUD, in quanto la norma di cui all'art. 165 Tuir è speciale rispetto alla previsione di cui all'art. 1, comma 4, lettera d) del D.P.R. n. 600 del 1973 ratione temporis vigente, poiché disciplina il diverso caso in cui il soggetto abbia prodotto redditi all'estero, abbia ivi assolto le imposte a titolo definitivo e intenda avvalersi del credito di imposta.
1.1. L'errore di diritto attribuito alla CTR consisterebbe nell'aver "ritenuto sussistente il diritto del contribuente al rimborso delle imposte pagate a titolo definitivo su redditi prodotti all'estero negli anni di imposta dal 2008 al 2010, nonostante la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi, in violazione dell'art. 165, co. 8 e falsamente applicando l'art. 1, co. 4, del D.P.R. 600 del 1973, affermando per giunta che l'indicazione del credito può intervenire nel termine decennale".
2. Il motivo è infondato.
2.1. L'art. 165 del T.u.i.r., rubricato 'credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero', prevede che se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione (comma 1) e, per quanto qui rileva, che la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata (comma 8).
2.2. L'art. 23 della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica del Kazakistan per evitare le doppie imposizioni, ratificata e resa esecutiva nell'ordinamento nazionale dalla legge 12/03/1996 n. 174, per quanto qui interessa, così recita: "se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che sono imponibili in Kazakistan, l'Italia, nel calcolare le proprie imposte sul reddito specificate nell'articolo 2 della presente Convenzione, può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi di reddito, a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non stabiliscano diversamente. In tal caso, l'Italia deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui

redditi pagata in Kazakistan, ma l'ammontare della deduzione non può eccedere la quota della imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo. Tuttavia, nessuna deduzione sarà accordata ove l'elemento di reddito venga assoggettato in Italia ad imposizione mediante ritenuta a titolo di imposta su richiesta del beneficiario del reddito in base alla legislazione italiana".

2.3. Identica formulazione contiene l'art. 23 della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Repubblica Araba d'Egitto per evitare le doppie imposizioni, ratificata e resa esecutiva nell'ordinamento nazionale dalla legge 25 maggio 1981, n. 387.

3. Si pone, pertanto, il problema dell'interpretazione del predetto art. 23 replicato nelle Convenzioni, al fine di verificare se - come assume l'Ufficio - l'esclusione dalla base imponibile delle imposte italiane presupponga che il contribuente residente in Italia dichiari i redditi prodotti nei Paesi esteri, o se piuttosto - come sostiene il contribuente - l'art. 165, comma 8, t.u.i.r., che tale obbligo prevede, non spieghi alcun effetto nella fattispecie, disciplinata dalla norma convenzionale.

3.1. Giova peraltro sottolineare, prima di procedere ad ogni altra considerazione, che le Convenzioni contro le doppie imposizioni in parola si differenziano, all'interno del complesso degli strumenti convenzionali cui l'Italia ha aderito in materia, per la circostanza che l'eliminazione della doppia imposizione è ottenuta non già ricorrendo al tradizionale metodo dell'imputazione (ovvero del credito d'imposta), ma attraverso il sistema dell'esenzione. Di tale peculiarità è quindi necessario tener conto, sia nel considerare conclusioni giurisprudenziali già maturate con riferimento a convenzioni che operano attraverso il diverso meccanismo del credito d'imposta, sia nel contestualizzare le argomentazioni che seguono in questa sede.

3.3. Il termine "deduzione" utilizzato dalle Convenzioni è, infatti, atecnico: il meccanismo con cui si evita la doppia imposizione, in realtà, non è la deduzione dalla base imponibile, ma la detrazione dell'imposta assolta all'estero da quella complessivamente (sul "reddito complessivo") dovuta allo Stato italiano.

3.4. L'obbligo che lo Stato italiano ha assunto nei confronti dello Stato straniero è un obbligo incondizionato: proprio perché, in subiecta materia, non è lo Stato italiano che, motu proprio, nella sua sovranità, concede al residente, suo contribuente, un credito d'imposta, quest'ultimo (quale strumento tecnico utilizzato per assicurare la detrazione) non può essere subordinato ad oneri da parte del contribuente.

L'adempimento di tale obbligo internazionale non può subire, sul piano della normativa interna, limitazioni non concordate tra gli Stati parti della Convenzione, con la conseguenza che all'odierno contribuente, che pretende di non subire una doppia imposizione in relazione agli elementi di reddito assoggettati a tassazione sia nel Paese straniero sia in Italia, l'Agenzia delle Entrate non può opporre l'inadempimento degli oneri formali di cui all'art. 165, comma 8, Tuir, perché così facendo esporrebbe lo Stato italiano ad una violazione del diritto internazionale pattizio.

3.5. In relazione ad altre analoghe fattispecie ove trova applicazione una identica disciplina convenzionale, con recente ma più volte ribadito orientamento di questa Corte, al quale qui si vuol dare continuità, si è affermato che, in tema di doppia imposizione internazionale, l'obbligo incondizionato di detrarre, entro determinati limiti, dall'imposta da versare al fisco italiano l'imposta versata al fisco estero, si applica anche nell'ipotesi in cui il contribuente ometta di presentare la dichiarazione in Italia od ometta di indicare in essa i redditi prodotti all'estero, non potendo l'art. 165, comma 8, Tuir porsi in contrasto

o limitare l'efficacia precettiva delle norme internazionali pattizie atteso che lo stesso ordinamento interno, anche mediante le disposizioni di cui all'art. 75 del D.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 169 Tuir, riconosce, in conformità all'art. 117, comma 1, Cost., la prevalenza delle norme pattizie più favorevoli al contribuente (così, con riguardo all'art. 24 della Convenzione italo-tedesca contro le doppie imposizioni del 18 ottobre 1989, Cass. Sez. 5, 25/05/2026, n. 16134, Rv. 677963 - 01; in senso analogo, con riguardo alla Convenzione Italo-Portoghese, Cass. Sez. 5, 09/09/2024, n. 24205; con riguardo alla Convenzione Italo-Brasiliana, Cass. Sez. 5, 09/09/2024, n. 24160; con riguardo alla Convenzione Italo-Brasiliana, Cass. Sez. 5, 23/06/2025, n. 16699, Rv. 675148 - 01).

4. Non essendo dirimente l'eventuale omissione della dichiarazione diviene dunque irrilevante, ai fini del decidere, il tema - agitato da parte ricorrente - della portata dell'esenzione dall'obbligo dichiarativo prevista all'art. 1, comma 4, lettera d) del D.P.R. n. 600 del 1973 ratione temporis vigente.

5. Infine, con riguardo all'ulteriore rilievo critico veicolato con il motivo in esame, giova rammentare che questa Corte ha più volte precisato che dalla disciplina di cui all'art. 165 Tuir non si rinviene un termine di decadenza entro il quale il credito d'imposta vada indicato per l'utilizzo, facendosi invece riferimento al diverso adempimento della presentazione della dichiarazione afferente all'anno d'imposta in oggetto ed all'espresso inserimento in essa dei redditi prodotti all'estero. Si è sottolineato che l'art. 165 t.u.i.r. non dispone un obbligo di indicazione del credito d'imposta, ma, nel rispetto dei principi di competenza, autonomia e separazione dei periodi d'imposta, richiede più semplicemente che il credito spettante sia calcolato con riferimento alle risultanze reddituali dell'anno stesso in cui è sorto; ciò differentemente dal previgente art. 15 t.u.i.r. che invece disponeva un'espressa decadenza. Si è evidenziato, infatti, che siffatta previsione di decadenza è stata volutamente e specificatamente abrogata con il passaggio dal vecchio al nuovo t.u.i.r. laddove il citato art. 15 è stato trasfuso nell'art. 165. Si è concluso, pertanto, che la mancanza di una specifica previsione di decadenza per esporre (e quindi usufruire) della detrazione del credito che origina dalle imposte versate all'estero sul medesimo reddito conferma come lo stesso possa essere recuperato nell'ordinario termine di prescrizione decennale previsto dall'art. 2946 c.c. (Cass. n. 10642/2025, Cass. n. 9671/2025, entrambe richiamate da Cass. Sez. 5, 16/03/2026, n. 5909).

6. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con conseguente condanna della ricorrente al rimborso, in favore del controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano come in dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-quater del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.