

Credito d'imposta per redditi esteri, la Convenzione batte l'omissione

Fisco internazionale

La Cassazione ribadisce che l'omessa dichiarazione non comporta decadenza

L'Agenzia non può anteporre l'inadempimento al rispetto degli accordi internazionali

Pagina a cura di
Giorgio Gavelli
Renato Sebastianelli

Il contribuente che ha pagato imposte oltrefrontiera ha diritto al relativo credito d'imposta nel caso in cui il reddito estero non sia stato a suo tempo dichiarato in Italia? La risposta a questa domanda sembrerebbe banale, in quanto il comma 8 dell'articolo 165 del Tuir afferma perentoriamente che «la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata».

La chiusura si rintraccia anche nella prassi dell'agenzia delle Entrate, secondo la quale (circolare 9/E/2015, paragrafo 3.4) il diritto sarebbe riconosciuto solo in caso di dichiarazione integrativa validamente presentata dal contribuente (quando possibile) contenente il reddito estero originariamente omesso.

Analizzando, invece, la giurisprudenza (sia di legittimità che di merito) si comprende come la questione vada impostata diversamente.

L'ok della Cassazione

Con la recente ordinanza 28801/2024 (depositata lo scorso 8 novembre), la Corte di cassazione ha consolidato l'orientamento (definito "nomofilattico") in base al quale, in presenza di un obbligo internazionale incondizionato (presente nelle convenzioni contro le doppie imposizioni), assunto dallo Stato italiano nei confronti di un altro Stato, di riconoscere ai contribuenti suoi residenti fiscali la detrazione per le imposte assolute all'estero, l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi o l'omessa indicazione del reddito estero nella dichiarazione dei redditi presentata in Italia non opera come causa di decadenza dalla fruizione della detrazione d'imposta (analogamente, sempre di recente, le pronunce 24205/2024, 24189/2024 e 24160/2024, mentre più datata è l'ordinanza 9725/2021).

Secondo la Suprema corte, l'adempimento di tale obbligo internazionale non può subire, sul piano della normativa interna, limitazioni non concordate tra gli Stati parti della Convenzione. Di conseguenza, al legittimo diritto del contribuente di non subire una doppia imposizione in relazione agli elementi di reddito assoggettati a tassazione sia nello Stato estero che in Italia, l'agenzia delle Entrate non può opporre l'inadempimento degli oneri formali di cui all'articolo 165, comma 8, del Tuir, perché così facendo esporrebbe lo Stato italiano a una violazione del diritto internazionale pattizio.

Ciò anche in virtù di quanto pre-

scritto dall'articolo 75 del Dpr 600/1973 (che fa salvi gli accordi internazionali nell'applicazione delle disposizioni riguardanti le imposte sui redditi) e, indirettamente, dell'articolo 169 del Tuir (che riconosce la primazia delle norme interne sugli accordi internazionali ma solo laddove si presentino più favorevoli al contribuente): principi che traggono origine dall'articolo 117 della Costituzione.

Nuovi e vecchi orientamenti

Questo tipo di orientamento è rintracciabile anche a livello di giurisprudenza di merito: in senso favorevole al contribuente si sono espresse la Ctr Lombardia (decisione 3749/20/2021, si veda Il Sole 24 Ore del 2 novembre 2021, e 233/32/2016), la Ctp Milano (decisione 2944/17/2015) e la Ctp Peru-

gia (decisione 166/03/2017).

In passato, tuttavia, la giurisprudenza non è arrivata alle medesime conclusioni. L'ordinanza 23190/2023 della Corte di cassazione nega la spettanza del credito d'imposta, ma precisa che la convenzione bilaterale, nel caso di specie, non risultava ancora operante.

A favore della tesi sostenuta dall'amministrazione finanziaria, sempre a livello di Cassazione, si segnalano anche la sentenza 35085/2023 e le pronunce 20666/2021 e 2581/2021. In tal senso, ad esempio, anche la decisione Ctr Lombardia 4232/19/2016.

Il fulcro della Convenzione

Considerato il più recente orientamento (e fermo restando che, quando possibile, risulta sempre opportuno presentare una dichiarazione integrativa inserendo tanto il reddito a suo tempo non dichiarato quanto il credito d'imposta che si intende recuperare, soluzione non percorribile se la dichiarazione originaria risulta integralmente omessa), appare opportuno verificare la presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e lo Stato in cui è stato prodotto il reddito, e il suo contenuto.

Il consolidarsi della posizione della Cassazione nel riconoscere maggior peso agli accordi bilaterali internazionali rispetto al dettato del comma 8 dell'articolo 165 del Tuir consente comunque di approcciare questo tema così controverso con maggiore sicurezza e serenità.



Le pronunce

Gli orientamenti giurisprudenziali sulla spettanza del credito d'imposta estero in caso di omessa dichiarazione del relativo reddito

1

Credito per imposte pagate all'estero anche in caso di omessa dichiarazione

In presenza di convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, il credito per le imposte pagate all'estero deve essere sempre riconosciuto e non può essere subordinato all'assolvimento di nessun obbligo da parte del contribuente, compreso quello dichiarativo.

Nell'ambito delle imposte sui redditi, le disposizioni degli accordi internazionali prevalgono su quelle previste dall'ordinamento tributario interno.

Cassazione:

sentenze 24205/2024, 24189/2024 e 24160/2024; ordinanze 28801/2024, 26319/2023 e 9725/2021

2

Detrazione del credito per imposte pagate all'estero in dichiarazione

Il reddito percepito e già tassato all'estero da un soggetto residente in Italia deve comunque essere dichiarato anche in Italia, ferma la possibilità per il contribuente di portare in detrazione le imposte pagate all'estero.

Cassazione:

sentenze 22445/2024, 5595/2024; ordinanze: 5563/2024, 25690/2023, 9059/2023 e 20291/2018

3

Nessuna detrazione se non si presenta la dichiarazione

Il riconoscimento della detrazione per le imposte pagate all'estero è subordinato alla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia.

Cassazione:

sentenza 35085/2023; ordinanze: 23190/2023, 20666/2021, 2581/2021 e 20291/2018