

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il credito per le imposte estere in ipotesi di dichiarazione omessa

di Angelo Ginex



L'[articolo 165 Tuir](#) contiene la disciplina del **credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero** da soggetti passivi d'imposta in Italia.

Tale disposizione risponde alla finalità di eliminare (o quantomeno limitare) il fenomeno della **doppia imposizione internazionale**, consentendo l'esercizio del **diritto di scomputare** dalle **imposte** dovute in Italia quelle **assolte all'estero** su redditi ivi prodotti. L'attribuzione di un **credito d'imposta** per le imposte pagate all'estero in relazione a **redditi tassati anche in Italia** opera sia ai fini della determinazione dell'Ires, sia ai fini dell'Irpef.

Ai sensi del **comma 1 dell'articolo 165 Tuir**, il **credito d'imposta** è riconosciuto quando ricorrono **congiuntamente** le **tre condizioni** di seguito indicate:

- conseguimento di un **reddito prodotto all'estero**;
- **concorso** del reddito prodotto all'estero alla **formazione del reddito complessivo**;
- **pagamento di imposte estere**, aventi natura di imposte sul reddito, a titolo definitivo.

Da quanto sopra indicato consegue che la **detrazione non spetta** nel caso di **omessa presentazione** della **dichiarazione** o di **omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero** nella dichiarazione presentata (**comma 8 dell'articolo 165 Tuir**).

Sul punto è più volte intervenuta la giurisprudenza di legittimità (cfr., **Cass. Sent. 16/09/2005, n. 18371**), sottolineando la **necessità** del concorso del **reddito estero** (cui si riferisce l'imposta estera che si intende scomputare) alla **formazione del reddito complessivo** onde evitare la perdita del credito d'imposta, **non sostituibile** dalla presentazione di un'**istanza di rimborso ex articolo 38 D.P.R. 602/1973**.

Nel caso di **omessa indicazione** (totale o parziale) del **reddito estero** nell'ambito di una **dichiarazione validamente presentata**, così come confermato dalla stessa Agenzia delle Entrate

(cfr., [Circolare AdE 9/E/2015](#)), la **violazione** compiuta può essere **sanata** mediante la **presentazione** di una c.d. “**dichiarazione integrativa a sfavore**”, ovviamente entro i termini di cui all'[articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998](#).

Al riguardo è d'uopo rammentare che, ai sensi dell'[articolo 2, comma 7, D.P.R. 322/1998](#), si considerano “**valide**” le **dichiarazioni** presentate con un **ritardo non superiore a 90 giorni**, sicché il **credito d'imposta spetta ugualmente** in caso di presentazione della dichiarazione entro il suddetto termine.

Dunque, nella fattispecie non appena considerata, è consentito indicare, nella **dichiarazione integrativa**, un **reddito estero non** compreso nella **dichiarazione originaria** e comunque fruire legittimamente del **credito d'imposta** per le relative **imposte assolate all'estero**.

È quindi agevole ritenere che il **comma 8 dell'articolo 165** citato stabilisca uno **stretto legame** tra la fruizione del **credito d'imposta** per le imposte pagate all'estero e la **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta di appartenenza del **reddito estero**.

Occorre altresì sottolineare che l'ipotesi della **omessa indicazione** del **reddito estero** si verifica nel caso in cui, nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta di appartenenza del reddito estero, **non risulti indicato** un **reddito estero** derivante dalla **medesima fonte produttiva** e appartenente alla **medesima categoria**.

Ciò significa che conserva il **diritto a fruire** del **credito d'imposta**, così come precisato dalla stessa Agenzia delle Entrate (cfr., [Circolare AdE 9/E/2015](#)), anche il «**soggetto residente** che, ad esempio, abbia **parzialmente dichiarato** il **reddito di impresa** prodotto da una propria **stabile organizzazione all'estero**».

In **ambito giurisprudenziale** si rinviene una **rigorosa applicazione** della disposizione in esame. Invero la Corte di Cassazione ha più volte **negato l'esercizio del diritto di scomputare** dalle **imposte** dovute in Italia quelle **assolate all'estero** su redditi ivi prodotti, quando ciò **non** è avvenuto nella **dichiarazione dei redditi** relativa al **periodo** in cui le **imposte estere** sono state **pagate** (cfr., *ex multis* [Cass. Ord. 13/07/2018, n. 18700](#); [Cass. Ord. 6/11/2019, n. 28573](#); [Cass. Sent. 8/10/2020, n. 21694](#)).

In particolare, con [ordinanza 4/02/2021, n. 2581](#), la Corte di Cassazione ha ribadito il principio secondo cui: «*il nostro ordinamento adotta, in linea di massima, il **principio di tassazione dei redditi ovunque prodotti**, c.d. **worldwide principle** (art. 2 TUIR). Sicché i **beni immobili situati all'estero**, in tesi generale, sono tassati per l'ammontare netto soggetto a imposta sul reddito dello Stato estero e spetta **credito d'imposta** per **imposte** che, **pagate all'estero** (art. 165 TUIR; art. 23 Conv. Italia-Egitto; art. 23 Mod. OCSE), siano **opportunamente documentate** (Circ. AdE, 12.6.2002, n. 50, p.18). Tuttavia **nulla può invocare** la parte **contribuente** sia in caso di **omessa documentazione della tassazione effettiva**, sia in caso di **omessa presentazione della dichiarazione** (art. 165 TUIR nuovo testo, comma 8; art. 185 TUIR vecchio testo, comma 4; art. 15 TUIR previgente, comma 4)».*

Da ultimo si osserva che la norma in esame potrebbe configurare una **sanzione impropria** che finisce in maniera del tutto illegittima per **violare il principio del divieto di doppia imposizione giuridica** desumibile dall'[articolo 53 Cost.](#), per cui non sarebbe così peregrina l'idea di **sollecitare un intervento** della **Corte costituzionale**.