Data stampa: **18.9.2026** Ore: **12.00**

Utente: **DOMINICI & ASSOCIATI SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI A R.L.**
Ragione sociale: **DOMINICI & ASSOCIATI SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI A R.L.**

RASSEGNA GIURISPRUDENZA

Cass. 16.3.2026 n. 5909

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27714/2021 R.G. proposto da:
D.V.L., rappresentato e difeso dall'Avv. [omissis]
- ricorrente -
contro
Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore* rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato
- controricorrente -
avverso la sentenza della Comm. Trib. Reg. Lazio, n. 1720/2021, depositata il 29.3.2021;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 4 febbraio 2026 dal consigliere [omissis]

Fatti di causa

1. L'Agenzia delle Entrate, a seguito di controllo formale, notificava a L.D.V. comunicazione di rettifica della dichiarazione Mod. 730/2013 relativa ai redditi del 2012 con la quale disconosceva il credito di imposta esposto dal contribuente e relativo alle imposte assolte all'estero sul reddito da lavoro dipendente; di seguito, emetteva cartella di pagamento ex art. 36-ter DPR n. 600 del 1973 per il recupero di maggiore IRPEF, oltre sanzioni, interessi ed accessori.
2. Il contribuente impugnava la cartella di pagamento innanzi alla CTP di Roma che accoglieva il ricorso.
La CTR invece, in accoglimento dell'appello dell'Ufficio, confermava la legittimità della cartella. Osservava in proposito che il presupposto per «utilizzare in detrazione» un credito di imposta per imposte pagate all'estero era costituito «dalla definitività dell'imposta»; che, il contribuente aveva dato prova dei redditi prodotti all'estero negli anni 2010 e 2001 e percepiti dalla società per la quale lavorava, ma non aveva prodotto certificazione delle autorità fiscali estere dalle quali risultasse il pagamento delle imposte e la loro definitività. Rilevava, inoltre che le imposte pagate all'estero, per poter essere portate in detrazione, dovevano essere relative all'anno di imposta cui si riferiva la dichiarazione; che, invece, il contribuente aveva portato in detrazione le imposte relative ai redditi del 2010 e del 2012 nella dichiarazione relativa ai redditi del 2012.
3. Avverso detta sentenza il contribuente propone ricorso per cassazione, illustrato da successiva memoria, e L'Agenzia delle entrate si difende a mezzo controricorso.

Ragioni della decisione

1. Il contribuente con il primo motivo di ricorso denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 165 TUIR

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto, che fosse necessario produrre una certificazione dell'autorità fiscale per provare l'assolvimento dell'obbligazione tributaria all'estero. Osserva che nessuna norma prevede tale requisito e che le imposte erano state pagate dal proprio datore di lavoro, nella qualità di sostituto di imposta, con ritenuta alla fonte, come provato dai modelli CUD e dalle attestazioni rilasciate dalle quali la CTR avrebbe potuto evincere i redditi percepiti e le imposte versate all'estero.

2. Con il secondo motivo denuncia ugualmente, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 165 TUIR.

Censura la sentenza nella parte in cui ha ritenuto che fosse incorso in decadenza non potendo esporre il credito in una dichiarazione dei redditi relativa ad annualità successiva rispetto a quella in cui si era verificata la doppia imposizione. Assume cha la CTR ha erroneamente applicato l'abrogato art. 15 del vecchio TUIR trasfuso nell'attuale art. 165 TUIR il quale, invece, non prevede alcuno sbarramento temporale.

3. Con il terzo motivo il contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 36-ter DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Assume che l'Ufficio avrebbe svolto una valutazione di merito sulla spettanza del credito preclusa in seno all'attività formale di cui all'art. 36-ter DPR n. 600 del 1973.

4. Il terzo motivo, preliminare, rispetto al primo e secondo, in quanto presuppone l'illegittimità del recupero fiscale in quanto disposto a mezzo cartella emessa a seguito di controllo formale, è fondato restando assorbiti gli ulteriori.

4.1. Il controllo e di cui all'art. 36-ter, secondo comma, lett. b), DPR n. 600 del 1973 differisce dal c.d. controllo automatizzato in sede di liquidazione dell'imposta, di cui all'art. 36-bis, secondo comma, DPR n. 600 del 1973.

Quest'ultimo attribuisce all'Amministrazione finanziaria il potere di provvedere, all'esito di un controllo formale effettuato mediante procedure automatizzate, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria (analogamente a quanto stabilito dall'omologa disposizione dell'art. 54-bis DPR n. 633 del 1972) e non prevede lo svolgimento di alcuna attività di ricerca di informazioni, escludendo pertanto la possibilità di una diversa ricostruzione sostanziale dei dati esposti dal contribuente nella dichiarazione, una vera e propria valutazione o stima degli stessi e la risoluzione di questioni giuridiche, fatta salva l'applicazione di norme giuridiche che sia diretta e immediata (Cass. n. 32916/2025, Cass. n. 24813/2021, Cass., SS.UU., n. 17758/2016, Cass. n. 4360/2017; Cass. n. 14949/2018; Cass. n. 29582/2018; Cass. n. 29978/2019, Cass. n. 30391/2018; Cass. n. 10204/2018).

Viceversa, il controllo formale di cui all'art. 36-ter, secondo comma, lett. b), DPR n. 600 del 1973 - che pacificamente ricorre nel caso di specie - consente all'Ufficio di escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti; detto controllo non limita la conoscenza dell'Amministrazione ai dati ed agli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni o già in possesso dell'anagrafe tributaria, ma consente una, sia pur ridotta, attività istruttoria, disciplinata dal terzo comma e seguita, a pena di nullità, dalla comunicazione dell'esito motivato del controllo, che assolve ad una

funzione di garanzia e realizza la necessaria interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente prima dell'iscrizione al ruolo; in ciò si differenzia dalla comunicazione della liquidazione della maggiore imposta ex art. 36-bis dello stesso decreto, che avviene all'esito di un controllo meramente cartolare ed ha il solo scopo di evitare al contribuente la reiterazione di errori e di consentirgli la regolarizzazione di aspetti formali (Cass. n. 32916/2025 Cass. n. 5373/2015, Cass. n. 15311/2014, in motivazione, sulla distinzione tra le due fattispecie di controllo).

4.2. Per giurisprudenza costante, il ricorso al controllo formale di cui all'art. 36-ter cit. resta precluso laddove sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione controllata (Cass. n. 32916/2025 cit. Cass. n. 7696/2024).

Si è precisato, infatti, che l'attività di cui all'art. 36-ter cit. - pur non avendo, in sé, carattere strettamente liquidatorio nel senso contemplato nell'art. 36-bis cit., cioè di un'attività di riscontro cartolare infra-estuale, basato sui dati direttamente desumibili dalla dichiarazione ed interni ad essa, che ben può, peraltro, condurre ad una rettifica dei risultati della dichiarazione stessa - non è neanche di natura accertativa in senso proprio, consistendo anch'essa nell'esame testuale dei dati della dichiarazione raffrontati con documentazione (anche) esterna a questa, ma senza profili di tipo valutativo o interpretativo che richiedono, invece, l'accertamento vero e proprio (Cass. n. 36547/2021, Cass. n. 18117/2021, Cass. n. 17239/2017, Cass. n. 17631/2014).

4.3. Nella fattispecie in esame, il recupero era il frutto di un'interpretazione del disposto di cui all'art. 165 TUIR che l'Ufficio aveva frapposto a quella fatta propria dalla parte e sottesa alla dichiarazione. Detta interpretazione presupponeva che anche la disposizione di cui all'art. 165 TUIR (come quella contenuta nell'abrogato art. 15 TUIR) prevedesse, a pena di decadenza, che il credito di imposta fosse esposto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta cui apparteneva il reddito prodotto all'estero, nonostante la mancata riproduzione nel nuovo testo.

A conferma della sussistenza di una questione giuridica che non poteva risolversi con controllo formale, va evidenziato che questa ha rilevato che, in presenza di un obbligo internazionale incondizionato, assunto dallo Stato italiano nei confronti di un altro Stato, di riconoscere ai contribuenti suoi residenti fiscali la detrazione per le imposte assolte 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 (Cass. n. 24205/2024 seguita da Cass. n. 28801/2024).

Si è precisato, pertanto, che dalla disciplina di cui all'art. 165 TUIR non si rinviene un termine di decadenza entro il quale il credito d'imposta va 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 TUIR 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 TUIR 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 TUIR 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).

5. Ne consegue, in accoglimento del terzo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, la cassazione della sentenza impugnata; non essendo necessari ulteriori accertamenti di merito il ricorso può essere decisa ex art. 384 c.p.c. con l'accoglimento del ricorso originario.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza. Le spese del giudizio di merito restano compensate per il successivo consolidarsi della giurisprudenza richiamata.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente.

Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 200,00 per esborsi, euro 3.100,00 per compensi, oltre il 15 per cento per rimborso forfetario spese generali, IVA e CPA come per legge.