

**Civile Sent. Sez. 5 Num. 24160 Anno 2024**

**Presidente: NAPOLITANO LUCIO**

**Relatore: NAPOLITANO ANGELO**

**Data pubblicazione: 09/09/2024**



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 22088/2022 R.G. proposto da

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato,  
presso i cui uffici in Roma è domiciliata alla via dei Portoghesi n. 12;  
– ricorrente –

**contro**

Leticia Strazzi (C.F.: STRLTC69H63Z602J), rappresentata e difesa,  
in virtù di procura speciale allegata al controricorso, dall'Avvocato

Tiziano Lucchese, con domicilio digitale indicato in controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 475/2022 della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, depositata in data 24/3/2022;

udita la relazione della causa svolta dal dott. Angelo Napolitano nella pubblica udienza del 19 giugno 2024;

udite le conclusioni del Sostituto Procuratore Generale, dott. Fulvio Troncone, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito l'Avvocato dello Stato Eva Ferretti per l'Agenzia delle Entrate;

**Fatto**

In data 29 dicembre 2015 la Sig.ra Leticia Strazzi (d'ora in avanti, anche "*la contribuente*"), avendo deciso di aderire alla "*voluntary disclosure*", presentò la dichiarazione di emersione per i periodi d'imposta dal 2009 al 2013.

In data 1/12/2016 il Centro Operativo di Pescara notificò in relazione a ciascuna annualità, ex art. 5, comma 1 *bis*, del d.lgs. n. 218 del 1997, inviti a comparire per l'attivazione del procedimento di accertamento con adesione relativa alla citata istanza di collaborazione volontaria, chiedendo il pagamento di quanto dovuto. La contribuente non comparì per l'instaurazione del contraddittorio, né pagò nei termini il dovuto, sicché la procedura di collaborazione volontaria non si perfezionò.

Il Centro Operativo di Pescara, allora, notificò cinque avvisi di accertamento, determinando il maggior reddito imponibile ai fini Irpef con addizionali regionali e comunali, oltre a sanzioni e interessi, sulla base di quanto indicato nella domanda di collaborazione.

Il maggior reddito imponibile determinato comprendeva elementi di reddito perfezionatisi all'estero (in Brasile), non dichiarati in precedenza, sottoposti a tassazione in Brasile.

2

Ric. n. 22088/2022 sez. T – ud. 19 giugno 2024 est. Napolitano A.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Contro gli avvisi di accertamento la contribuente propose ricorso alla C.T.P. di Verona deducendo la violazione della Convenzione tra l'Italia e il Brasile contro le doppie imposizioni e pretendendo la detrazione dell'imposta versata in Brasile sugli elementi di reddito assoggettati ad imposizione anche dal fisco italiano.

La C.T.P. accolse il ricorso.

Su appello dell'Ufficio, la C.T.R. del Veneto confermò l'interpretazione data dal giudice di primo grado agli artt. 6 e 23 della Convenzione Italo-brasiliana in merito alla esclusiva imposizione dei canoni di locazione nel paese dove sono ubicati gli immobili (Brasile), con il riconoscimento del credito d'imposta sugli altri elementi di reddito perfezionati in Brasile e tassati anche in Italia.

Sul punto, la C.T.R. ritenne non ostativo al riconoscimento del credito d'imposta il disposto di cui all'art. 165, comma 8, Tuir.

Avverso la sentenza d'appello, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un solo motivo.

Resiste con controricorso la contribuente.

Il sostituto Procuratore Generale, dott. Fulvio Troncone, ha depositato requisitoria scritta.

### **Diritto**

1. Con l'unico motivo di ricorso, rubricato "*Violazione e/o falsa applicazione degli artt. 6 e 23 della legge 29/11/1980 n. 844, di ratifica della Convenzione Italia-Brasile sulla doppia imposizione, nonché violazione e/o falsa applicazione dell'art. 165, commi 1 e 8, del d.lgs. n. 917/1986, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.*", l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha riconosciuto il diritto della contribuente alla detrazione dell'imposta pagata in Brasile sugli elementi di reddito lì verificatisi e oggetto di tassazione anche in Italia.

Secondo l'Avvocatura erariale, qualora il reddito percepito all'estero non sia dichiarato in Italia, esso non entra a far parte del reddito complessivo e, dunque, non spetta la detrazione d'imposta.

3

Ric. n. 22088/2022 sez. T – ud. 19 giugno 2024 est. Napolitano A.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

L'art. 165, comma 8, Tuir si applicherebbe anche alla fattispecie di causa, che rientra nell'ambito operativo della Convenzione italo-brasiliana, resa esecutiva in Italia, che sancisce l'obbligo a carico delle parti di evitare la doppia imposizione e non riserva agli Stati contraenti la possibilità di porre limitazioni a detto obbligo o oneri a carico dei contribuenti.

1.1. Il ricorso è infondato.

1.2. Occorre premettere che con la Convenzione bilaterale sulla doppia imposizione citata nel motivo di ricorso, lo Stato italiano, nel caso in cui assoggetti a imposizione elementi di reddito imponibili in Brasile, si è obbligato nei confronti dello Stato brasiliano a *"dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Brasile, ma l'ammontare della deduzione non può eccedere la quota di imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo"*.

Il termine *"deduzione"* utilizzato dalla Convenzione è 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.

L'obbligo che lo Stato italiano ha assunto nei confronti dello Stato brasiliano 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.

In altre parole, con la Convenzione bilaterale l'Italia si è obbligata, nei confronti del Brasile, a limitare la sua sovranità in tema di imposizione fiscale; si è obbligata a far sì che i contribuenti che paghino le tasse al fisco brasiliano in relazione ad elementi di reddito posti in essere in Brasile, nel caso in cui siano assoggettati a

4

Ric. n. 22088/2022 sez. T – ud. 19 giugno 2024 est. Napolitano A.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

tassazione anche in Italia in relazione a quegli stessi elementi di reddito, non subiscano una doppia imposizione.

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'odierna contribuente, che pretende di non subire una doppia imposizione in relazione agli elementi di reddito assoggettati a tassazione sia in Brasile che 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.

Peraltro, l'ordinamento tributario interno, nell'ambito delle imposte sui redditi, contiene delle disposizioni che attribuiscono prevalenza agli accordi internazionali conclusi dall'Italia.

In questi termini depone l'art. 75 del d.P.R. n. 600 del 1973, mentre l'art. 169 Tuir, nell'attribuire generale prevalenza agli accordi internazionali contro la doppia imposizione, fa salva l'applicazione delle norme dello stesso Tuir solo se concretamente più favorevoli al contribuente, con la conseguenza che all'odierna contribuente, per negarle la detrazione d'imposta contro la doppia imposizione, non può opporsi l'omessa presentazione della dichiarazione o l'omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata.

Dunque, in presenza di un obbligo internazionale incondizionato dello Stato italiano di evitare la doppia imposizione al contribuente residente il cui reddito sia assoggettato ad imposizione sia nello Stato in cui sia prodotto e percepito, sia in Italia, l'art. 165, comma 8, Tuir non può applicarsi, mentre può generalmente applicarsi al contribuente residente i cui redditi siano stati prodotti e tassati (anche) in uno Stato con il quale l'Italia non ha concluso una Convenzione contro la doppia imposizione (o in uno Stato verso il quale l'Italia non abbia, comunque, l'obbligo giuridico di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

neutralizzare la doppia imposizione nei confronti del contribuente suo residente).

2. Le spese seguono la soccombenza, e sono liquidate in dispositivo. Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, si deve dare atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

**P.Q.M.**

Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore di Leticia Strazzi, al pagamento delle spese del giudizio, che si liquidano in euro cinquemilaottocento per compenso, oltre al rimborso forfettario delle spese generali, iva e cpa come per legge, ed oltre ad euro duecento per spese.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso, in Roma, il 19 giugno 2024.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale