



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 17, riunita in udienza il 27/02/2026 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

ASTEGIANO GIANCARLO, Presidente e Relatore

FRANCONIERO FABIO, Giudice

RUTA GAETANO, Giudice

in data 27/02/2026 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3484/2024 depositato il 28/11/2024

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale Pavia

elettivamente domiciliato presso dp.pavia@pce.agenziaentrate.it

contro

Difeso da

ed elettivamente domiciliato presso

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 145/2024 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado PAVIA sez. 2 e pubblicata il 10/05/2024

Atti impositivi:

- CARTELLA DI PAGAMENTO n.
- CARTELLA DI PAGAMENTO n.
- CARTELLA DI PAGAMENTO n.
- CARTELLA DI PAGAMENTO n.

IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2018
IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2018
IRPEF-CREDITI DI IMPOSTA 2018
IRPEF-ALTRO 2018

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 495/2026 depositato il 05/03/2026

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante:

Resistente/Appellato:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Con atto in data 25 novembre 2024 l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Pavia, ha proposto appello nei confronti della sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Pavia, n. 145/02/24, in data 10 maggio 2024, non notificata, con la quale è stato accolto il ricorso proposto da [redacted] avverso la cartella di pagamento n. [redacted]. La citata cartella di pagamento era stata emessa a seguito di controllo formale, ai sensi dell'art. 36-ter, d.P.R. n. 600 del 1973, sulla dichiarazione Mod. Unico PF 2019, presentata per l'anno di imposta 2018, con il quale era stato disconosciuto il credito d'imposta relativo ad imposte pagate all'estero per redditi prodotti all'estero, pari a euro 44.130,00 (rigo PL53), sulla base della motivazione che il credito era riferito all'anno 2013.

1.1. Con la sentenza impugnata, il giudice di primo grado ha accolto la domanda di annullamento della cartella di pagamento, compensando le spese di giudizio.

La CGT di Pavia ha ritenuto che il principio della competenza sul quale si fonda l'art. 165 del T.U.I.R. non impedisca al contribuente di utilizzare il credito di

imposta nel periodo temporale ritenuto più opportuno, fatta salva l'intervenuta prescrizione.

1.2. L'Agenzia delle Entrate ha contestato le conclusioni del giudice di primo grado contestando, da un lato, il difetto di motivazione della decisione e, dall'altro, l'errata interpretazione ed applicazione dell'art. 165 T. U.I.R.

In sostanza, l'appellante ha lamentato che la CGT di Pavia si sarebbe limitata ad affermare che il contribuente avrebbe correttamente interpretato la normativa senza esaminare le ragioni poste a base del recupero da parte dell'Amministrazione finanziaria che, in base alla corretta interpretazione dell'art. 165 del T.U.I.R. avrebbero evidenziato la correttezza dell'operato dell'Agenzia che aveva disconosciuto un credito maturato nel 2013 perché dichiarato solo nel 2019, in relazione all'anno di imposta 2018.

1.3. L'appellante ha concluso chiedendo la riforma integrale della sentenza impugnata e, per l'effetto, la conferma della legittimità dell'operato dell'Ufficio, con condanna della parte appellata alla rifusione delle spese di giudizio.

2. Con memoria in data 28 gennaio 2025 [redacted] si è costituito in giudizio contestando i motivi di appello proposti dall'Agenzia delle Entrate e rilevando, in via preliminare, che la sentenza impugnata era motivata in modo esaustivo e, pertanto, meritevole di conferma.

Ha dedotto, inoltre, che l'indicazione del credito d'imposta relativo alle imposte assolte in Mozambico nel 2013 nella dichiarazione Mod. 730/2019 – redditi 2018 era da ritenere tempestiva e rispettosa della prescrizione del principio di competenza, di cui all'art. 165 T.U.I.R, comma 4, che consente di riliquidare l'imposta netta dell'anno cui è riferibile il credito d'imposta. Ha precisato di non avere utilizzato la detrazione del credito per ridurre l'imposta dovuta sui redditi 2018 ma ha riportato nel Quadro G del Modello 730/2019, il credito derivante dalle imposte versate all'estero determinato per l'anno 2013 ed indicato, nel Quadro G – Sez. III - Rigo G4.

Ha osservato, inoltre, che secondo la costante giurisprudenza non vi sarebbe alcun termine decadenziale per riportare il credito in dichiarazione di imposta, fatta salva, unicamente, la prescrizione dello stesso.

Ha evidenziato, infine, che alla fattispecie non risulterebbe applicabile il comma 8 dell'art. 165 T.U.I.R. poiché

L'appellato ha concluso chiedendo il rigetto dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, e per l'effetto la conferma della sentenza n. 145/2024 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Pavia, con vittoria di spese, diritti ed onorari di entrambi i gradi di giudizio.

3. L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria di replica con la quale ha evidenziato che la questione oggetto di giudizio non sarebbe quella dell'errata imputazione di un credito d'imposta a un anno diverso da quello in cui è maturato, bensì se la detrazione per imposte pagate all'estero si possa chiedere in una qualsiasi dichiarazione successiva a quella relativa al periodo d'imposta di produzione del reddito o di pagamento dell'imposta estera.

Ha ribadito, quindi, che il credito relativo al 2013 andava indicato al più tardi nella dichiarazione del 2014, in cui l'imposta estera era già definitiva e non in una dichiarazione successiva.

4. Anche il contribuente ha depositato memoria di replica, datata 5 febbraio 2026, con la quale ha rilevato che l'Agenzia delle entrate avrebbe travisato nell'interpretazione di quanto stabilito dall'art. 165 T.U.I.R., come emergerebbe dall'esame della giurisprudenza di legittimità.

5. Nel corso dell'udienza del 27 febbraio 2026, le parti hanno illustrato le difese e confermato le conclusioni in atti. La Corte si è riservata la decisione e, successivamente, il giudizio è stato deciso nei termini risultanti dal dispositivo depositato in data 5 marzo 2026.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. L'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Pavia, ha proposto appello nei confronti della sentenza n. 145/02/24, in data 10 maggio 2024, con la quale la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Pavia ha accolto la domanda proposta da _____ avverso la cartella di pagamento n. _____

La cartella di pagamento era stata emessa a seguito di controllo formale, ai sensi dell'art. 36-ter, d.P.R. n. 600 del 1973, sulla dichiarazione Mod. Unico PF 2019, presentata dal contribuente per l'anno di imposta 2018, con il quale era stato disconosciuto il credito d'imposta relativo ad imposte pagate all'estero, per redditi prodotti all'estero, pari a euro 44.130,00 sulla base della motivazione che il credito era riferito all'anno 2013.

2. L'appellante ha lamentato che la decisione impugnata sia carente di motivazione e che l'interpretazione ed applicazione dell'art. 165, T.U.I.R. in relazione al credito di imposta del contribuente sia errata poiché il contribuente aveva dichiarato solo nel 2019, in relazione all'anno di imposta 2018, un credito per imposte corrisposte all'estero nel 2013.

3. L'art. 165 T.U.I.R. disciplina il credito di imposta utilizzabile dal contribuente in relazione alle imposte corrisposte all'estero (c. 1), prevedendo che “La detrazione di cui al comma 1 deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta di cui allo stesso comma 1, a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione. Nel caso in cui il pagamento a titolo definitivo avvenga successivamente si applica quanto previsto dal comma 7” (c. 4). La norma prevede, inoltre, 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 disposizione si fonda sul principio, presente nel sistema tributario italiano, così come nelle Convenzioni internazionali, diretto ad evitare la doppia imposizione dei redditi percepiti all'estero. Tra i correttivi possibili vi è l'applicazione del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero, come disciplinata dal citato art. 165 T.U.I.R.

Recentemente, la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di precisare che l'obbligo incondizionato, previsto dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi, di detrarre, entro determinati limiti, dall'imposta da versare al fisco italiano l'imposta versata al fisco estero, si applica anche nel caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata, in quanto la norma interna (art. 165, comma 8, Tuir) non può legittimamente limitare l'efficacia precettiva delle norme internazionali pattizie o porsi in contrasto con esse (art. 117, comma 1, Cost.) (Cass. civ., 9 settembre 2024, n. 24205).

In ogni caso, in base alla consolidata giurisprudenza di legittimità il credito spetta anche se non indicato nella dichiarazione del periodo di imposta cui appartiene il reddito prodotto ai sensi del citato art. 165, c. 4, T.U.I.R, poiché quest'ultima disposizione non prevede alcun termine decadenziale con la conseguenza che il credito può essere fatto valere anche successivamente, purchè entro il termine di prescrizione decennale, previsto dall'art. 2946 c.c. (Cass. civ., 23 aprile 2025, n. 10642; id, 13 aprile 2025, n. 9671).

4. L'Amministrazione finanziaria non ha contestato al contribuente l'intervenuta prescrizione del credito di imposta ma, unicamente, l'esposizione tardiva nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2018, anche se il credito era riferito all'anno 2013.

Anche in disparte le osservazioni del contribuente in ordine alle difficoltà di reperimento ed ottenimento della documentazione relativa ad un credito inerente ad imposte corrisposte in Mozambico, poiché, come si è detto, l'Amministrazione finanziaria non ha contestato né l'esistenza del credito, ma solo la tardiva esposizione in dichiarazione dei redditi, né l'intervenuta prescrizione, deve ritenersi che il contribuente abbia operato legittimamente e che la contestazione dell'Agenzia delle entrate non sia fondata, come riconosciuto dal giudice di primo grado.

5. In conclusione, l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate non è meritevole di accoglimento e la sentenza impugnata deve essere confermata.

6. Alla soccombenza dell'Agenzia delle entrate segue la condanna alle spese di questo grado di giudizio, liquidate in euro 4.000,00, oltre accessori, non ravvisandosi ragioni per modificare la statuizione sulle spese contenuta nella sentenza impugnata per il primo grado in assenza di specifiche contestazioni del contribuente, tenuto conto che l'interpretazione è andata consolidandosi negli ultimi anni.

P.Q.M.

La Corte respinge l'appello e, per l'effetto, conferma la sentenza impugnata. Condanna parte appellante al pagamento delle spese di parte appellante di questo grado di giudizio, liquidate in euro 4.000,00, oltre accessori