



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Gian Paolo Macagno · Presidente -
Paolo Di Marzio · Consigliere -
Federico Lume · Consigliere -
Rosanna Angarano · Consigliere -
Giuliano Tartaglione · Consigliere Rel.

Oggetto: Avvidi di accertamento -
IRPEF 2007 e 2008 - Dividendi esteri -
Divieto di doppia imposizione -
Convenzione Italia-Germania - Artt. 10
e 24 - Esenzione dalla materia
imponibile - Dichiarazione dei redditi -
Necessità - Esclusione
*Principio di diritto

AC – 08/05/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 5037/2017 R.G. proposto da:

██████████ ██████████ rappresentata e difesa dall'Avv. ██████████ e
dall'Avv. ██████████

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato;

- *controricorrente-ricorrente incidentale* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria di secondo grado
di Bolzano, n. 75/01/2016, depositata in data 14 luglio 2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'8 maggio 2026
dal Consigliere Giuliano Tartaglione.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate, sulla base del PVC redatto dalla
Guardia di finanza di Bressanone il 4 aprile 2013 all'esito di una
verifica fiscale condotta per gli anni dal 2007 al 2010, emetteva nei
confronti della contribuente i seguenti atti:

a) avviso di accertamento n. ██████████ / ██████████ con il quale
recuperava a tassazione, in relazione all'anno 2007, i dividendi



corrisposti da due società tedesche ([redacted] [redacted] [redacted] e [redacted] [redacted] [redacted]) e [redacted] [redacted] [redacted] redditi da fabbricati siti in [redacted] e interessi attivi maturati su conto corrente estero;

b) avviso di accertamento n. [redacted] con il quale recuperava a tassazione, in relazione all'anno 2008, i dividendi corrisposti da due società tedesche ([redacted] [redacted] [redacted] e [redacted] [redacted] [redacted]) e [redacted] [redacted] [redacted] redditi da fabbricati siti in [redacted] e interessi attivi maturati su conto corrente estero.

La contribuente impugnava con separati ricorsi i detti atti deducendo, per quanto qui ancora rilevi, il diritto allo scomputo delle imposte versate in Germania.

La Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, con sentenza n. 145/2014 accoglieva il ricorso relativo all'atto *sub a*); riteneva, all'esito di una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 165, comma 8, d.P.R. n. 917/1986, ammissibile lo scomputo delle imposte versate dalla ricorrente in Germania con riferimento ai detti dividendi. Confutava l'assunto erariale secondo cui il detto articolo prevederebbe una sanzione impropria (ovvero il divieto di detrazione) in caso di omessa dichiarazione dei redditi; inoltre, la norma andava letta in combinato disposto con il successivo articolo 169, a mente del quale la normativa interna si applica solo se più favorevole, anche in deroga ad accordi internazionali contro la doppia imposizione. In virtù degli articoli 10 e 24 della Convenzione stipulata tra Italia e Germania, dall'imposta dovuta dalla ricorrente per i redditi prodotti all'estero andava detratta l'imposta già versata in Germania, a prescindere dall'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi.

Con sentenza n. 119/2015 i giudici di prossimità accoglievano solo in parte il ricorso relativo all'atto *sub b*), limitatamente alle sanzioni connesse ai dividendi stante la sussistenza dell'esimente dell'obiettiva incertezza sulla portata delle relative norme; ritenevano, invece, imprescindibile la presentazione della



dichiarazione dei redditi al fine di poter usufruire del credito di imposta di cui all'art. 165, comma 8, t.u.i.r.

2. L'Ufficio proponeva due distinti appelli avverso le dette sentenze; la contribuente interponeva gravame solo avverso la sentenza n. 119/2015; la Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, riuniti i giudizi, accoglieva in parte il gravame dell'Ufficio avverso la sentenza n. 145/2014, aderendo alla tesi della necessità della presentazione della dichiarazione dei redditi al fine di fruire della detrazione di imposta e giungendo, quindi, alle medesime conclusioni della sentenza n. 119/2015, che veniva integralmente confermata. Dichiarava, quindi, non dovute solo le sanzioni con riguardo ad entrambi gli anni di imposta.

3. La contribuente propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi. L'Agenzia resiste con controricorso, contenente ricorso incidentale affidato a due motivi.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per l'8 maggio 2026.

La ricorrente ha depositato memoria ex art. 380bis1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Preliminarmente va rigettata, non ravvisandosene l'opportunità, l'istanza, avanzata dalla ricorrente, di riunione del presente giudizio a quello rubricato al n.r.g. 11774/2018, avente ad oggetto altre annualità e chiamato all'odierna adunanza camerale; la trattazione congiunta dei ricorsi assicura, infatti, la stessa esigenza dell'unitario esame delle medesime questioni svolte nei vari giudizi e, al contempo, maggiore ordine ed agilità di trattazione (Cass. 25/08/2023, n. 25288).

1. Con il primo motivo del ricorso principale la contribuente deduce la «violazione di norme ex Art. 360 n° 3 e 5 c.p.c. in relazione All'art. 97 Cost. e 10 della Legge n. 212/2000 c.d. "Statuto dei diritti del contribuente", in relazione alla illegittimità dell'avviso di accertamento per via della comprovata violazione della legge e dei principi di correttezza, trasparenza e collaborazione». Lamenta che



in relazione all'anno 2008 aveva presentato istanza di accertamento con adesione, a fronte della quale l'Ufficio invitava la contribuente al contraddittorio, che però non aveva alcun esito, stante il rifiuto dell'Ufficio all'adesione. Il comportamento ondivago dell'Agenzia era contrario ai principi di leale collaborazione e correttezza che informano i rapporti tra contribuente ed Ufficio. Di tale doglianza, sollevata sin dal primo grado la CTR omette qualsiasi valutazione e decisione. Di qui l'omessa valutazione di un punto decisivo della controversia e, in subordine, la violazione del principio di correttezza e buona fede di cui all'art. 10 cit.

1.1. Il motivo è inammissibile.

1.2. Non sussiste, in primo luogo, il paventato vizio di omesso esame ex art. 360, n. 5), c.p.c.: per stabile indirizzo nomofilattico, costituisce «fatto», ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5) c.p.c., una specifica circostanza o un preciso evento in senso storico-naturalistico, un dato materiale, un episodio fenomenico rilevante (cfr. Cass. Sez. U. nn. 8053-8054/2014, Cass. Sez. U. n. 19881/2014 e le numerose successive pronunce conformi: si vedano, *ex ceteris*, Cass. n. 24513/2025, Cass. n. 25305/2025, Cass. n. 25438/2025, Cass. n. 27211/2025, Cass. n. 26/2026), e non invece una questione giuridica, un'argomentazione o deduzione difensiva, un elemento istruttorio (cfr. Cass. 22397/2019, Cass. n. 17536/2020, Cass. n. 976/2021, Cass. n. 5616/2023, Cass. n. 25171/2024).

Nella specie, il 'fatto' decisivo trascurato dalla CTR viene individuato in ricorso nella mancata considerazione della violazione, da parte dell'Ufficio, dei principi di leale collaborazione e correttezza che informano i rapporti con il contribuente; appare, quindi, sin troppo evidente che non si tratta di un 'fatto'.

1.3. La doglianza, qualificata più correttamente in violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa decisione su una doglianza (la violazione dei principi di leale collaborazione e correttezza), da far valere ex art. 360, n. 4), c.p.c., è comunque inammissibile.



È noto, infatti, che nel giudizio di legittimità la deduzione del vizio di omessa pronuncia, ai sensi dell'art. 112 c.p.c., postula, per un verso, che il giudice di merito sia stato investito di una domanda o eccezione autonomamente apprezzabili e ritualmente e inequivocabilmente formulate e, per altro verso, che tali istanze siano puntualmente riportate nel ricorso per cassazione nei loro esatti termini e non genericamente o per riassunto del relativo contenuto, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo e/o del verbale di udienza nei quali l'una o l'altra erano state proposte, onde consentire la verifica, innanzitutto, della ritualità e della tempestività e, in secondo luogo, della decisività delle questioni prospettatevi. Pertanto, non essendo detto vizio rilevabile d'ufficio, la Corte di cassazione, quale giudice del "fatto processuale", intanto può esaminare direttamente gli atti processuali in quanto, in ottemperanza al principio di autosufficienza del ricorso, il ricorrente abbia, a pena di inammissibilità, ottemperato all'onere di indicarli compiutamente, non essendo essa legittimata a procedere ad un'autonoma ricerca, ma solo alla verifica degli stessi (Cass. 14/10/2021, n. 28072). Nella specie la ricorrente non ha indicato nel corpo del ricorso per cassazione in quale segmento processuale la contestazione *de qua* sia stata sollevata.

1.4. Per le medesime ragioni il motivo è inammissibile, anche ove sussunto sotto il numero 3 dell'articolo 360, comma primo, c.p.c. (violazione dell'art. 10 dello Statuto del contribuente).

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la «violazione di norme ex Art 360 n° 3 c.p.c. in relazione agli Artt. 165 comma 8 e 169 DPR 918/86, e in relazione all'Art 10 e 24 della Convenzione Italia Germania per evitare le doppie imposizioni, ratificata con legge n° 459 del 24 novembre 1992: L'illegittimità dell'avviso di accertamento per via del diritto della Ricorrente allo scomputo delle imposte estere versate in Germania relativamente a redditi dalla stessa percepiti in qualità di socio titolare di partecipazioni qualificate detenute rispettivamente nelle società di capitali tedesche "██████████"



le proprie imposte sul reddito specificate nell'articolo 2 della presente Convenzione, può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi di reddito, a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non stabiliscano diversamente. In tal caso, la Repubblica italiana deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata nella Repubblica federale di Germania (ivi compresa, se del caso, l'imposta sulle attività commerciali, industriali ed artigianali nei limiti in cui essa sia prelevata sugli utili), 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. Tuttavia, nessuna deduzione sarà accordata ove l'elemento di reddito venga assoggettato nella Repubblica italiana ad imposizione mediante ritenuta a titolo di imposta su richiesta del beneficiario di detto reddito in base alla legislazione italiana».

2.3. Si pone, pertanto, il problema dell'interpretazione del predetto art. 24, paragrafo 2, capoverso a), della Convenzione, al fine di verificare se - come assume l'Ufficio e come ritenuto dal giudice *a quo* - l'esclusione dalla base imponibile delle imposte italiane dei redditi derivanti dai dividendi presupponga che il contribuente residente in Italia dichiari i redditi prodotti in Germania, o se piuttosto - come sostiene la ricorrente - l'art. 165, comma 8, t.u.i.r., che tale obbligo prevede, non spieghi alcun effetto nella fattispecie, disciplinata dalla norma convenzionale.

2.4. Giova peraltro sottolineare, prima di procedere ad ogni altra considerazione, che la Convenzione contro le doppie imposizioni in parola, conclusa tra l'Italia e la Repubblica federale tedesca - insieme a quella in vigore con il Brasile, firmata il 3 ottobre 1978 e ratificata con Legge 29 novembre 1980, n. 844 - si differenzia, all'interno del complesso degli strumenti convenzionali cui l'Italia ha aderito in materia, per la circostanza che l'eliminazione della doppia imposizione è ottenuta non già ricorrendo al tradizionale metodo



dell'imputazione (ovvero del credito d'imposta), ma attraverso il sistema dell'esenzione. Di tale peculiarità è quindi necessario tener conto, sia nel considerare conclusioni giurisprudenziali già maturate con riferimento a convenzioni che operano attraverso il diverso meccanismo del credito d'imposta, sia nel contestualizzare le argomentazioni che seguono in questa sede.

2.5. Le Convenzioni, una volta recepite nel nostro ordinamento interno con legge di ratifica, acquistano il valore di fonte primaria, ai sensi dell'art. 10, comma 1, Cost. (che prevede il sistema di adattamento dell'ordinamento italiano alle norme del diritto internazionale) e dell'art.117 Cost. (che prevede l'obbligo comune dello Stato e delle Regioni di conformarsi ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario ed agli obblighi internazionali), come peraltro ribadito, nella materia tributaria, anche dall'art. 75 del d.P.R. n. 600 del 1973 («nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia») e dall'art. 169 del d.P.R. n. 917 del 1986 (per il quale le disposizioni dello stesso T.U. «si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione»).

Sulla base di dette norme, quindi, questa Corte (Cass., 19/01/2009, n. 1138; Cass., 15/7/2016, n. 14474) ha non solo affermato il principio generale che le Convenzioni, per il carattere di specialità del loro ambito di formazione, così come le altre norme internazionali pattizie, prevalgono sulle corrispondenti norme nazionali, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali (art. 117 Cost., comma 1, nel testo di cui alla legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3, art. 3); ma anche specificato in particolare che, in materia d'imposte sul reddito, le norme pattizie derivanti da accordi tra gli Stati prevalgono, attese la specialità e la *ratio* di evitare fenomeni di doppia imposizione, su quelle interne (Cass., 24/11/2016, n. 23984).



Pertanto, l'esclusione convenzionale dalla base imponibile disposta dall' art. 24, paragrafo 2, capoverso a), della Convenzione tra Italia e Germania, ratificata dalla legge n. 459 del 1992, così come *ante* interpretato, prevale sulla disciplina dettata (tra l'altro in termini di credito di imposta) dall'art. 165, comma 8, t.u.i.r.

2.6. La *quaestio iuris* devoluta con il motivo in scrutinio è stata risolta negli stessi termini anche con riferimento all'omologa previsione contenuta nella Convenzione stipulata tra Italia e Brasile (Cass. 09/09/2024, n. 24160) e non sussistono motivi per discostarsi dalla citata pronuncia, resa, tra l'altro, all'esito della pubblica udienza. Si è, al riguardo, sostenuto che:

-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 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, t.u.i.r., 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 (art. 169 t.u.i.r.);

-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, t.u.i.r., non può applicarsi.

2.7. I medesimi principi debbono valere nell'ipotesi *de qua*, atteso che anche la Convenzione stipulata tra Italia e Germania (le cui similitudini con quella intercorsa con il Brasile sono state già *supra* evidenziate) utilizza il termine 'deduzione' attecnicamente e con essa l'Italia si è obbligata a far sì che i contribuenti che paghino le tasse al fisco tedesco in relazione ad elementi di reddito posti in essere in Germania, nel caso in cui siano assoggettati a tassazione anche in Italia in relazione a quegli stessi elementi di reddito, non subiscano una doppia imposizione.

Con riferimento ai redditi da lavoro dipendente questa Corte (Cass. 14/04/2021, n. 9725) ha statuito che la previsione di cui all'art. 15 della Convenzione tra Italia e Germania àncora la potestà impositiva allo Stato di residenza solo se coincidente con quello in cui il lavoro viene esercitato. La disposizione prevede infatti che nel caso in cui l'attività sia svolta nell'altro Stato contraente - ovvero quello in cui il contribuente non ha residenza - "le remunerazioni percepite a tale titolo sono imponibili in questo altro Stato"; pertanto, ove il cittadino italiano abbia assolto a tutti i suoi obblighi



tributari mediante il versamento integrale delle imposte in Germania
non possono richiedersi ulteriori adempimenti o versamenti in Italia.

I medesimi principi sono stati affermati anche con riferimento ad altre Convenzioni stipulate dall'Italia contro le doppie imposizioni, ad esempio in relazione a quella con il Portogallo, ratificata con la legge n. 562/1982 (cfr. Cass. sent. 09/09/2024, n. 24205).

2.8. Il motivo va, quindi, accolto; la sentenza d'appello è cassata, sulla base del seguente principio di diritto: «l'obbligo incondizionato, previsto dalla Convenzione tra Italia e Germania contro le doppie imposizioni sui redditi (art. 24), 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, t.u.i.r.) non può legittimamente limitare l'efficacia precettiva delle norme internazionali pattizie o porsi in contrasto con esse (art. 117, comma 1, Cost.), premurandosi lo stesso ordinamento interno, tramite le disposizioni di cui all'art. 75 del d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 169 del d.P.R. n. 917 del 1986 (quest'ultima nella parte in cui afferma implicitamente la prevalenza del diritto internazionale pattizio nel caso in cui sia più favorevole al contribuente), di attribuire alle norme interne il carattere della cedevolezza rispetto alle norme internazionali pattizie più favorevoli al contribuente».

3. Con il terzo motivo la contribuente deduce la «violazione di norme ex Art. 360 n° 3 c.p.c. per violazione dell'art. 7, c. 1 della Legge n. 212/2000: L'illegittimità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione per mancata allegazione del PVC del 4 aprile 2013 – Violazione dell'art. 7, c. 1 della Legge n. 212/2000». La Commissione di secondo grado, nel richiamare le decisioni di primo grado in merito alla eccezione *de qua*, ha errato nel ritenere valido il richiamo, contenuto negli avvisi, per *relationem* al PVC, soprattutto perché nella specie l'Ufficio si era discostato dalle risultanze del PVC.



4. Con il quarto (ed ultimo) motivo la contribuente lamenta la «violazione di norme ex Art 360 n° 3 c.p.c. in relazione all'Art. 60 DPR 600/73 e 137 e 148 cpc, nonché dell'Art. 42, c. 1, del D.P.R. n. 600/1973, per difetto di qualifica e nullità della notificazione per mancata indicazione della data di notifica nella rispettiva relata».

Il terzo ed il quarto motivo devono ritenersi assorbiti nell'accoglimento del secondo.

5. Parimenti devono ritenersi assorbiti i due motivi di ricorso incidentale proposti dall'Ufficio, con i quali rispettivamente, viene dedotta la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c., per avere il giudice di appello annullato le sanzioni, in difetto di una specifica domanda, e la violazione degli artt. 47 t.u.i.r., 10, comma 1, della Convenzione Italia-Germania, 1, commi 1 e 3, d.lgs. n. 471/1997 e 2697 c.c., per avere la CTR ritenuto sussistenti le 'obiettive condizioni di incertezza' atte ad escludere le sanzioni.

6. In definitiva, il secondo motivo del ricorso principale va accolto, inammissibile il primo ed assorbiti gli altri, nonché il ricorso incidentale; la sentenza gravata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Bolzano, in altra composizione, perché provveda al nuovo esame in relazione alla censura accolta ed alla liquidazione delle spese di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso principale, inammissibile il primo, assorbiti gli altri nonché il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Bolzano, in diversa composizione, per nuovo esame in relazione alla censura accolta e perché provveda anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'8 maggio 2026.

Il Presidente

Gian Paolo Macagno

