Civile Ord. Sez. 5 Num. 28403 Anno 2026
Presidente: MACAGNO GIAN PAOLO
Relatore: MARCONI DANIELA
Data pubblicazione: 04/11/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2610/2018 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici a Roma, via dei Portoghesi n. 12, è domiciliata;

-ricorrente-

contro

CASNATI ALBERTO, rappresentato e difeso dall'avv. Maria Grazia Mastino per procura speciale in calce al controricorso;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo n. 573 del 2017, depositata il 16 giugno 2017, non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 ottobre 2026 dal Consigliere Daniela Marconi.

FATTI DI CAUSA

1. La controversia trae origine dall'impugnazione da parte del contribuente Alberto Casnati del diniego da parte dell'Agenzia delle entrate del rimborso, richiesto il 19 febbraio 2008, della somma di euro 122.560,19, corrispondente alle ritenute fiscali versate in Italia negli anni 2005, 2006 e 2007 sullo stipendio corrispostogli da una società italiana per le sue prestazioni di lavoro dipendente svolte in Cina, dove risiedeva dall'anno 2002.

2. La CTP di Pescara aveva accolto il ricorso del contribuente ritenendo inapplicabile la disciplina dell'art. 51 t.u.i.r. invocata dall'amministrazione finanziaria a fondamento del diniego, dopo aver accertato, sulla base della documentazione acquisita, il trasferimento della sua residenza a Shanghai sin dal 3 maggio 2002.

3. La CTR dell'Abruzzo, adita in appello dall'Agenzia delle entrate, aveva respinto il gravame ritenendo il Casnati sottratto alla potestà impositiva dello Stato italiano in ragione della sua dimostrata qualità di lavoratore dipendente non residente operante in Cina.

4. Avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidandosi a due motivi, e il contribuente si è difeso depositando il controricorso.

4.1. Successivamente, il 1° ottobre 2026, il contribuente ha depositato memoria illustrativa, ai sensi dell'art. 380 *bis*-1 c.p.c. con cui ha sollevato eccezione di giudicato per effetto della sentenza della CTR del Piemonte n. 115, pubblicata il 16.2.2021 e passata in giudicato, che ha annullato la cartella di pagamento n. 1102017001251668400 con cui l'Agenzia delle Entrate pretendeva di tassare in Italia il TFR del Casnati, maturato in relazione al rapporto di lavoro ed erogato nell'anno 2012, accertando in via

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

definitiva che il controricorrente non era soggetto passivo d'imposta in Italia.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente deve essere esaminata l'eccezione di giudicato esterno sollevata dal controricorrente con la memoria illustrativa deducendo che la sentenza della CTR del Piemonte n. 115 del 16.2.2021, passata in giudicato e sopravvenuta all'introduzione del giudizio di legittimità, ha annullato la cartella di pagamento n. 110 2017 001251668400 relativa all'iscrizione a ruolo con cui l'amministrazione finanziaria aveva preteso di tassare in Italia il TFR percepito dal contribuente, nell'anno di imposta 2012, al momento della cessazione del rapporto di lavoro oggetto di causa, accertando in via definitiva che il controricorrente non era soggetto passivo d'imposta in Italia.

1.1. L'eccezione è infondata perché prospetta l'estensione del giudicato esterno formatosi sulla questione controversa dell'individuazione della residenza fiscale del contribuente non solo in relazione ad un anno di imposta diverso ma con riferimento all'applicazione di una norma impositiva diversa, quella che sottopone a tassazione separata ai fini dell'Irpef l'indennità di fine rapporto, senza, peraltro, che sia possibile evincere dalle scarne deduzioni relative al contratto di lavoro se si tratti o meno dello stesso rapporto giuridico.

1.2. La Corte ha più volte precisato che la sentenza pronunciata con l'applicazione alla fattispecie concreta di norme giuridiche diverse, ancorché fondata sugli stessi fatti storici rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, non esplica l'efficacia preclusiva del giudicato (Cass. n. 24416 del 2024) a meno che la situazione giuridica accertata con efficacia di giudicato abbia ad oggetto la stessa imposta e lo stesso identico rapporto giuridico ed abbia valore condizionante inderogabile anche rispetto alla diversa fattispecie normativa in esame (Cass. n. 18875 del 2016).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1.3. Nel caso di specie, la sentenza della CTR n. 115 del 2021, passata in giudicato, ha avuto ad oggetto l'accertamento del fatto storico relativo alla residenza fiscale del contribuente ai fini della tassazione del TFR erogato nell'anno di imposta 2012 e non si rinvengono nella sentenza le indicazioni di fatto necessarie a verificare che si tratti di un'indennità di fine rapporto maturata con riferimento allo stesso rapporto di lavoro dirigenziale oggetto del presente giudizio.

Deve, pertanto, procedersi all'esame dei motivi di ricorso.

2. Con il primo motivo la ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per difetto assoluto di motivazione ed omessa valutazione critica delle prove fornite dalle parti in violazione e falsa applicazione dell'art. 1 e dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132 n. 4 c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.p.c. nonché degli articoli 115 e 116 c.p.c.

La sentenza impugnata presenterebbe una motivazione solo apparente della decisione di rigetto dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate dal momento che si sarebbe limitata in modo apodittico a dare prevalenza al quadro probatorio della residenza all'estero fornito dal contribuente senza spiegare le ragioni dell'irrilevanza, invece, degli elementi presuntivi della residenza in Italia offerti dall'Ufficio con riferimento, in particolare, alle risultanze del documento relativo al contratto di "espatrio/servizio" da cui si evinceva la sua posizione di lavoratore dipendente di società italiana operante all'estero in regime di distacco soggetto alla disciplina fiscale italiana, alla provenienza dalla società italiana della remunerazione e alla mancata indicazione del reddito su cui avrebbe pagato le imposte in Cina.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. In tema di nullità della sentenza per violazione delle norme che impongono l'obbligo di motivazione della decisione la giurisprudenza della Corte ha da tempo chiarito che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, unicamente quando,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. n. 16159 del 2018; Cass. Sez. U. n. 22232 del 2016 e in senso conforme Cass. n. 13977 del 2019; Cass. n. 6758 del 2022; Cass. n. 1986 del 2025).

La fattispecie della motivazione apparente ricorre, dunque, non in ogni ipotesi di anomalia o di avvertita insufficienza della motivazione ma solo quando l'esame complessivo del testo non consente in alcun modo di comprendere il fondamento della decisione.

2.3. In particolare, non ricorre il difetto di motivazione in questione per il solo fatto che il giudice di merito non abbia esaminato analiticamente tutti gli elementi probatori offerti dalle parti e confutato le tesi difensive svolte da ciascuna sulla base del materiale probatorio acquisito.

Il giudice di merito, infatti, non è tenuto nella motivazione della sentenza a dare conto dell'esame di tutte le prove prodotte o acquisite né di tutte le tesi difensive prospettate dalle parti, essendo indispensabile, ai sensi dell'art. 132 c.p.c. e 118 disp. att., solo che indichi, in modo conciso, gli elementi di fatto e di diritto posti a fondamento della decisione con un percorso argomentativo che consenta di comprendere le ragioni della soluzione adottata.

2.4. Nel caso di specie, la sentenza impugnata dopo aver analiticamente e diffusamente riferito le difese delle parti ha rigettato l'appello dell'amministrazione finanziaria che pretendeva di assoggettare a tassazione in Italia il reddito percepito dal ricorrente con il suo lavoro all'estero per la ragione dirimente del documentato trasferimento in Cina della sua residenza, sin dall'anno 2002, da cui ha tratto la conseguenza

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

giuridica dell'esclusione del suo reddito da lavoratore dipendente dalla potestà impositiva dello Stato italiano.

Sul punto la CTR afferma, infatti, che "*Questo collegio ritiene di dover respingere l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate e confermare la sentenza di primo grado. L'ufficio nega il rimborso delle ritenute IRPEF subite dal contribuente per il lavoro svolto nella Repubblica Popolare Cinese ritenendo che detti emolumenti erano stati correttamente assoggettati a tassazione in Italia così come comunicato dalla stessa società. Inoltre, secondo l'appellante, il contratto sottoscritto dal contribuente con l'azienda datrice di lavoro, che richiamava il regime fiscale operante per i cittadini italiani che percepivano remunerazione all'estero, dimostrava che lo stesso risiedeva effettivamente in Italia per cui doveva subire l'imposizione fiscale prevista dallo Stato di appartenenza. Tuttavia, al di là della dicitura contrattuale, va osservato che dalla documentazione in atti risulta chiaramente che il ricorrente si è trasferito in Cina ed è residente a Shanghai dal 2002. Infatti, in questo paese l'appellato dispone di un'abitazione ove soggiorna abitualmente, lavora ed ha tutte le principali relazioni personali ed economiche per cui, deve correttamente ritenersi che lo stesso risieda in Cina, e non in Italia, avendo in questo paese il centro principale dei propri interessi personali ed economici. Inoltre, come risulta dalla documentazione in atti, il contribuente assolve sempre in Cina agli oneri fiscali sul reddito prodotto in questo paese, chiaramente secondo i modi e tempi dello stesso. Infine, non va dimenticato che l'errore nella applicazione della norma fiscale commesso dalla società circa la tassazione con ritenute, non può portare senza giustificazioni il contribuente a dover subire una indebita applicazione impositiva non sussistendone i presupposti. Quindi, nella qualità di lavoratore non residente era escluso dalla potestà impositiva dello stato italiano.*"

La motivazione consente agevolmente di comprendere il ragionamento logico che ha portato il giudice di merito a disattendere le deduzioni

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'appellante considerando dirimente l'avvenuto effettivo trasferimento all'estero della residenza da parte del lavoratore, risultante dai fatti documentati analiticamente indicati, rispetto agli elementi in senso contrario desumibili dalle previsioni contrattuali e dall'erronea applicazione della norma fiscale da parte del datore di lavoro, supposte irrilevanti ai fini dell'accertamento della residenza fiscale.

Non sussiste, pertanto, il lamentato difetto assoluto di motivazione mentre la violazione della disciplina sulla valutazione delle prove prospettata dalla ricorrente si risolve nella inammissibile richiesta alla Corte di riesame del merito della controversia.

3. Con il secondo motivo la ricorrente ha lamentato in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 51 comma 8 t.u.i.r. nonché degli articoli 15 e 23 della Convenzione internazionale Italia Cina contro le doppie imposizioni e le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, ratificata con L. 31 ottobre 1989 n. 376.

La sentenza impugnata, nel rigettare l'appello dell'Agenzia delle entrate sul rilievo della prevalenza della residenza cinese del ricorrente, avrebbe violato l'art. 51 comma 8 del t.u.i.r. e gli articoli 15 comma 2 e 23 comma 3 della Convenzione Italia Cina contro le doppie imposizioni, secondo cui il contribuente che percepisce il reddito di lavoro dall'Italia, pur essendo residente in Cina, è soggetto passivo d'imposta nel territorio italiano, in quanto soggiace alle leggi nazionali italiane ai fini fiscali, potendo la Cina riconoscere un credito sull'imposta cinese.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. Le previsioni normative dell'art. 51 comma 8 t.u.i.r. nonché degli articoli 15 e 23 della Convenzione internazionale Italia Cina contro le doppie imposizioni di cui la ricorrente lamenta la violazione, una volta accertato il trasferimento della residenza in Cina da parte del lavoratore dipendente ed esclusa la sua residenza fiscale in Italia con un giudizio di fatto non

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sindacabile in sede di legittimità, non sono applicabili alla fattispecie concreta.

3.3. L'art. 51 comma 8 t.u.i.r. secondo cui "*Gli assegni di sede e le altre indennità percepite per servizi prestati all'estero costituiscono reddito nella misura del 50 per cento*" presuppone, infatti, la residenza fiscale in Italia del lavoratore dipendente che riceve la retribuzione per il lavoro prestato all'estero e lo sottopone ad una disciplina specifica con riguardo all'individuazione della base imponibile costituita solo dalla metà degli emolumenti percepiti per i servizi prestati all'estero.

3.4. La disciplina nazionale delle imposte dirette contenuta nel t.u.i.r. regola, infatti, la potestà impositiva dello Stato Italiano che si esplica nei confronti di tutti i possessori di reddito (art. 1), residenti o meno nel territorio dello Stato (art. 2), con applicazione del prelievo fiscale, su tutti i redditi posseduti dai soggetti residenti e sui soli redditi prodotti nel territorio dello Stato dai soggetti non residenti (art. 3).

3.5. Con riguardo, in particolare, alla posizione dei lavoratori dipendenti non residenti la giurisprudenza della Corte ha chiarito che il criterio di collegamento ai fini dell'attrazione dei redditi di lavoro dipendente nella potestà impositiva dello Stato è costituito dal luogo in cui è svolta la prestazione lavorativa.

Afferma, infatti, la Corte che «in materia di imposte sui redditi, la legislazione nazionale prevede che l'obbligazione tributaria gravi, in linea di principio, su tutti i possessori di reddito (art. 1 T.u.i.r.), residenti o meno nel territorio dello Stato (art. 2 T.u.i.r.). I soggetti residenti vengono incisi in base al criterio soggettivo dell'utile mondiale (nel senso che "l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato, per i residenti, da tutti i redditi posseduti", come precisa l'art. 3, par.1, T.u.i.r.), mentre per i soggetti non residenti il prelievo fiscale avviene in base al criterio oggettivo di "territorialità" della fonte del reddito (nel senso che il reddito complessivo imponibile per i non residenti è formato soltanto da quelli prodotti nel

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

territorio dello Stato). In particolare, per i lavoratori dipendenti non residenti, il criterio di collegamento ai fini dell'attrazione dei redditi di lavoro dipendente nella potestà impositiva di uno Stato è costituito dal luogo in cui è svolta la prestazione lavorativa.» (Cass. n. 5524 del 2024).

3.6. Ne deriva che la retribuzione percepita dal lavoratore dipendente non residente in Italia per l'attività lavorativa svolta all'estero non è soggetta alla potestà impositiva dello Stato italiano secondo la disciplina nazionale richiamata e la previsione dell'art. 51 comma 8 t.u.i.r. non è, dunque, applicabile alla fattispecie concreta accertata dalla CTR con riferimento alla posizione del ricorrente, lavoratore dipendente residente in Cina che ha tratto il reddito dalla retribuzione ricevuta per la prestazione di attività lavorativa in Cina.

3.7. La fattispecie concreta ricostruita dalla sentenza impugnata si sottrae anche all'ambito applicativo delle previsioni convenzionali richiamate dall'Agenzia delle entrate che, invece, presuppongono la sussistenza, in forza della normativa nazionale o delle regole distributive convenzionali, di una potestà impositiva concorrente sul reddito o sul capitale fra gli Stati contraenti in modo tale che siano assoggettabili a tassazione in entrambi gli Stati e contengono la disciplina applicabile per evitare la doppia imposizione.

3.8. Come già chiarito, in materia di imposta sui redditi, in linea di principio, i soggetti passivi dell'Irpef nella normativa nazionale sono individuati dall'art. 2 t.u.i.r., in base al quale l'obbligazione tributaria grava su tutti i possessori di reddito, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

Il requisito della residenza, pur non incidendo sulla soggettività passiva, assume rilievo ai fini della individuazione degli elementi imponibili nel territorio dello Stato e, dunque, ai fini dell'estensione territoriale del presupposto di imposta. Infatti, mentre i soggetti residenti sono attinti in base al criterio soggettivo dell'"utile mondiale" ovunque prodotto, secondo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

il principio della tassazione mondiale, i soggetti non residenti sono incisi soltanto per i redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato italiano, poiché il prelievo fiscale avviene in base al criterio oggettivo della territorialità della fonte del reddito.

Il doppio criterio di prelievo, volto ad escludere zone franche dall'imposizione, implica il rischio di doppie imposizioni rispetto a quei Paesi che utilizzano gli stessi criteri e rende necessario il ricorso all'adozione di appositi accordi bilaterali tra gli Stati contro la doppia imposizione, che, per il tramite delle leggi nazionali di ratifica, producono effetti direttamente all'interno dei singoli ordinamenti interessati.

Di regola le Convenzioni che si uniformano ai modelli predisposti dall'OCSE, prevedono o una potestà esclusiva dello Stato estero o una potestà concorrente dei due Stati contraenti con i correttivi necessari ad evitare la doppia imposizione.

3.9. La previsione dell'art. 15 della Convenzione Italia Cina contro le doppie imposizioni, in materia di reddito da lavoro subordinato, stabilisce che "*1.Salve le disposizioni degli articoli 16, 18, 19, 20 e 21 i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente possono essere tassati soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in detto altro Stato.*

2. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel detto primo Stato se: a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato; e b) le remunerazioni sono pagate da, o per conto di un datore di lavoro che non è residente nell'altro Stato; e c) l'onere

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato."

3.10. La norma, al primo paragrafo, pone, quindi, innanzi tutto la regola che assoggetta "*i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente in uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente*" alla potestà impositiva esclusiva dello Stato contraente di residenza, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente, nel qual caso, secondo l'interpretazione più recente della Corte, sussiste una potestà impositiva concorrente fra lo Stato di residenza e quello in cui l'attività lavorativa viene svolta (Cass. n. 5524 del 2024). Al secondo paragrafo prevede, poi, un'eccezione al regime di imposizione concorrente per l'ipotesi in cui l'attività lavorativa sia svolta in uno Stato contraente diverso da quello di residenza, ripristinando la potestà di imposizione esclusiva dello Stato di residenza, ove ricorrano congiuntamente le tre condizioni indicate, del soggiorno nell'altro Stato contraente inferiore a 183 giorni, del pagamento della remunerazione da un datore di lavoro non residente nell'altro Stato il cui onere non gravi su una sua stabile organizzazione nell'altro Stato.

3.11. La norma attribuisce, in sintesi, la potestà impositiva esclusiva allo Stato contraente in cui il lavoratore dipendente ha la residenza e la potestà concorrente all'altro Stato contraente in cui presta l'attività lavorativa ove non ricorrano le tre condizioni.

3.12. La disciplina presuppone, quindi, che il lavoratore abbia la residenza fiscale in uno Stato contraente e presti la sua attività lavorativa nell'altro Stato contraente e non è, quindi, applicabile alla fattispecie concreta accertata dalla CTR relativa ad un lavoratore dipendente di società italiana con residenza fiscale in Cina che presta la sua attività lavorativa in Cina, essendo priva di rilevanza ai fini dell'attribuzione del potere impositivo allo Stato italiano la nazionalità italiana della società datrice di lavoro.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3.13. In mancanza di una norma nazionale o convenzionale che, nella fattispecie in esame, attribuisca allo Stato italiano la potestà impositiva non vi è rischio di doppia imposizione e non trova, quindi, applicazione neanche la previsione dell'art. 23 comma 3 della Convenzione Italia Cina contro le doppie imposizioni invocata dall'Agenzia delle entrate.

3.14. La previsione dell'art. 23 comma 3 della Convenzione secondo cui "*Nel caso di un residente della Cina: - quando un residente della Repubblica Popolare Cinese percepisce un reddito dall'Italia, l'ammontare dell'imposta dovuta in Italia su tale reddito ai sensi delle disposizioni del presente Accordo è concesso un credito sull'imposta cinese applicata a tale residente; l'ammontare del credito, tuttavia, non deve eccedere l'ammontare dell'imposta cinese calcolata su tale reddito conformemente alla legislazione ed alla normativa fiscale della Repubblica Popolare Cinese*" è, infatti, una norma volta all'eliminazione della doppia imposizione attraverso il riconoscimento del credito di imposta e non una norma che attribuisce autonomamente allo Stato italiano il diritto di tassare la remunerazione.
L'applicazione dell'art. 23 comma 3 della convenzione presuppone l'identificazione del reddito percepito dal soggetto non residente come proveniente dallo Stato Italiano ai fini della sua tassazione in Italia e l'ipotesi del soggetto "*residente della Repubblica Popolare Cinese che percepisce un reddito dall'Italia*" si riferisce ai redditi da lavoro autonomo o dipendente prestato in Italia dal residente all'estero.

3.15. La CTR, quindi, non è incorsa nella violazione della disciplina nazionale e convenzionale prospettata dalla ricorrente laddove ha escluso la potestà impositiva dello Stato italiano sul reddito di lavoro subordinato del ricorrente, lavoratore dipendente di una società italiana, residente in Cina e privo di residenza fiscale in Italia per l'attività lavorativa prestata in Cina.

4. Il ricorso deve, pertanto, essere respinto.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

5. Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come da dispositivo.

6. Poiché risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate che, come amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, è ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, non si applica l'articolo 13 comma 1 *quater* del d.P.R. 30 maggio 2002 n. 115, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge n. 228 del 2012 (Cass. n. 1778 del 2016).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate a corrispondere ad Alberto Casnati le spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 7800 per compenso, euro 200 per esborsi oltre al 15 per cento per spese generali e oneri di legge.

Così deciso a Roma, nella camera di consiglio del 13 ottobre 2026.

Il Presidente

Gian Paolo Macagno

Corte di Cassazione - copia non ufficiale