

Sentenza del 12/01/2023 n. 975 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A.A., B.B. e C.C. impugnarono, con distinti ricorsi, il silenzio rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria ("A.F.") alle loro istanze di rimborso della c.d. Euroritenuta, operata dall'"agente pagatore" - UBS S.A., con sede in Lugano - sugli interessi derivanti da attività finanziarie detenute presso l'istituto di credito elvetico. Chiesero, in particolare, il riconoscimento del credito di imposta sorto in seguito alla definizione della procedura di collaborazione volontaria, disciplinata dalla L. 15 dicembre 2014, n. 186 (c.d. voluntary disclosure), per gli anni 2010 e 2011.

2. La Commissione tributaria provinciale di Milano, riuniti i ricorsi, li respinse con sentenza (n. 5212/2019) che è stata riformata dalla Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") della Lombardia che, con la decisione indicata in epigrafe, ha accolto l'appello dei contribuenti in forza di queste considerazioni: (i) al contrario di quanto stabilito dal primo giudice, le istanze di rimborso (datate 14/09/2018), soggette al termine di decadenza di due anni dal pagamento (avvenuto dal 14/10/2016 al 21/11/2016) delle somme dovute in base alla procedura di collaborazione volontaria, sono tempestive; (ii) l'Euroritenuta non ha funzione punitiva dell'evasione fiscale ed è piuttosto assimilabile ad un'ordinaria imposta sostitutiva sul reddito estero, come tale "rimborsabile" nei casi di doppia imposizione; (iii) nella specie, è applicabile l'Accordo CE - Svizzera del 26 ottobre 2004 (art. 9), secondo cui se gli interessi percepiti da un beneficiario effettivo sono stati assoggettati alla ritenuta da parte di un agente pagatore in Svizzera, lo Stato membro in cui il beneficiario effettivo ha la residenza fiscale accorda a detto beneficiario un credito d'imposta pari all'ammontare della ritenuta (comma 1), che lo Stato membro può sostituire con un rimborso della ritenuta (comma 3). Con la precisazione che il rimborso dell'Euroritenuta va limitato alla quota - pari al 75 per cento in base all'accordo tra i due Stati - effettivamente retrocessa dalla Svizzera all'Italia.

3. L'Agenzia delle entrate ricorre, con tre motivi, per la cassazione della sentenza di appello; i contribuenti resistono con controricorso, illustrato con una memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso ("1) Violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, con riferimento alla ritenuta tempestività delle istanze di rimborso formulate ex adverso"), l'Agenzia censura la sentenza di appello che avrebbe dovuto confermare la legittimità della decisione di primo grado che aveva ravvisato la tardività delle istanze dei contribuenti per decorrenza del termine quadriennale di cui al citato art. 38.

1.1. Il primo motivo non è fondato.

A norma del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2 , secondo periodo, "(l)a domanda di restituzione (...) non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione". Nella specie, il presupposto per la restituzione è dato dalla doppia imposizione del medesimo reddito, il che è avvenuto (l'intera sequenza temporale in esame è circostanza pacifica) in data 14/10/2016 e in data 21/11/2016, con il pagamento delle somme dovute in base alla procedura di collaborazione volontaria. Ne consegue la tempestività (per rispetto del termine biennale di decadenza) delle istanze di rimborso del 14/09/2018.

2. Con il secondo motivo ("2) Violazione e/o falsa applicazione del D.L. n. 167 del 1990, art. 5 quater e del D.Lgs. n. 218 del 1997 (abrogato dalla L. n. 190 del 2014 , ma applicabile alla collaborazione volontaria fino al 31/12/2016, ai sensi del D.L. n. 153 del 2015), in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 "), lamenta l'errore di diritto della sentenza impugnata, per avere ritenuto ammissibile un'istanza di rimborso successiva alla definizione agevolata prevista dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 5, comma 1-bis , senza considerare che, per l'art. 2 del medesimo decreto legislativo, la definizione degli accertamenti scelta dai contribuenti non può più essere contestata e che, sotto altro profilo, il soggetto passivo Irpef non può eludere la definizione degli accertamenti presentando un'istanza di rimborso avente ad oggetto i crediti di imposta non riconosciuti nella procedura di collaborazione volontaria a cui il contribuente ha aderito, in tal modo rimettendo in gioco quanto risulta già definito.

3. Con il terzo motivo ("3) Violazione e/o falsa applicazione dell' art. 14 della Direttiva 2003/48/CE , recepito dal D.Lgs. n. 84 del 2005, art. 10 , nonché del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 165, commi 1 e 8 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , con riferimento alla ritenuta possibilità di richiedere il rimborso delle imposte pagate all'estero"), l'Agenzia rileva che l'Euroritenuta non è espressamente contemplata nell'art. 2 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera del 09/03/1976 e neppure nel protocollo del 1978 ed in quello (modificativo della Convenzione) del 2015, sicchè è errata l'affermazione della sentenza impugnata secondo cui il mancato rimborso di tale ritenuta violerebbe gli accordi internazionali tra i due Stati e anche la Direttiva 2003/48/CE (art. 14) contro le doppie imposizioni. Tale normativa, infatti, riconosce il relativo credito di imposta o prevede il rimborso dell'Euroritenuta "secondo la legislazione nazionale" dello Stato di residenza fiscale del beneficiario effettivo (nella specie, l'Italia), dovendosi sottolineare che, per l' art. 165, t.u.i.r. , il riconoscimento del credito d'imposta, ovvero del rimborso, non è possibile laddove il contribuente abbia omesso la dichiarazione o l'indicazione del reddito dal quale il credito discende. Del resto, aggiunge l'ufficio, l'Euroritenuta non rappresenta una caratteristica peculiare di tassazione dei redditi esteri, ma il tentativo, introdotto nel 2003, di frenare il flusso finanziario e tributario di capitali verso l'estero, specialmente se frutto di evasione fiscale e contributiva, sottoponendoli a tassazione durante la detenzione estera. La procedura di voluntary disclosure, con l'applicazione del metodo forfetario di tassazione, non è altro che un "pacchetto fiscale" che lo Stato italiano ha messo a disposizione dei contribuenti, proprio al fine di regolarizzare i capitali detenuti all'estero e sottratti non solo alla tassazione secondo il diritto domestico, ma anche al monitoraggio fiscale di cui ai quadri RW delle dichiarazioni presentate. Il legislatore, nel prevedere e disciplinare la procedura, ha tenuto

conto dell'Euroritenuta, della cui esistenza era perfettamente a conoscenza; la previsione inerente alla non ripetibilità di quanto già versato dal contribuente, quindi, valorizza l'aspetto di regolarizzazione dei redditi sottratti a tassazione nello Stato italiano. Si tratta di una disciplina agevolatrice specifica, che detta regole ben precise, alle quali il contribuente può o meno aderire, ma che non ha alcuna possibilità di modificare. Alle stesse considerazioni pervengono i documenti di prassi del Fisco: la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/E del 5 marzo 2015 afferma che è sì possibile denunciare redditi relativi all'imposta versata all'estero, anche mediante presentazione di dichiarazione integrativa a sfavore, ma con la precisazione - enunciata con chiarezza nella sezione 3.4 (sotto la rubrica "Omessa dichiarazione redditi prodotti all'estero - art. 165, comma 8, del TUIR ") - che "In base a tale disposizione, il contribuente non può fruire del credito di cui all' art. 165 del TUIR qualora la dichiarazione relativa all'annualità oggetto di controllo sia omessa (o debba essere considerata tale) o il reddito estero non sia stato dichiarato". L'Agenzia nota che gli stessi concetti giuridici sono ribaditi nella recente circolare n. 21/E del 20 luglio 2017 , in occasione della "nuova edizione" della voluntary disclosure.

4. Il secondo e il terzo motivo, da esaminare insieme per connessione, non sono fondati.

4.1. Il panorama normativo di riferimento in tema di Euroritenuta e di voluntary disclosure.

La questione cruciale della causa - che consiste nel discernere se esista o meno il diritto dei contribuenti al rimborso dell'Euroritenuta applicata sui redditi di capitale di fonte estera, emersi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria - s'inscrive in un variegato quadro normativo (domestico e unionale) che, nei tratti essenziali, può essere così composto:

(i) l'Euroritenuta è stata istituita dalla Direttiva 2003/48/CE del 3 giugno 2003 , del Consiglio in materia di tassazione dei redditi da ri Spa rmio sotto forma di pagamenti di interessi - abrogata, con effetto dal 1 gennaio 2016, dalla Direttiva 2015/2060/UE - la quale persegue l'obiettivo di permettere che i redditi da ri Spa rmio sotto forma di pagamenti di interessi corrisposti in uno Stato membro a beneficiari effettivi persone fisiche, residenti ai fini fiscali in un altro Stato membro, siano soggetti a un'effettiva imposizione secondo la legislazione dello Stato di residenza. Il raggiungimento di questo obiettivo avviene tramite l'introduzione di un sistema di scambio di informazioni, non obbligatorio inizialmente per alcuni Stati membri, ai quali è stato transitoriamente imposto di applicare una ritenuta alla fonte (Euroritenuta) sugli interessi pagati alle persone fisiche, a meno che il beneficiario effettivo percettore degli interessi non optasse per la comunicazione al proprio Stato di residenza delle informazioni relative ai redditi esteri percepiti sotto forma di pagamento di interessi;

(ii) l'art. 14 della Direttiva, (rubricato "Eliminazione delle doppie imposizioni") recita:

"1. Lo Stato membro di residenza fiscale del beneficiario effettivo assicura, a norma dei seguenti paragrafi 2 e 3, l'eliminazione di tutte le doppie imposizioni che potrebbero derivare dall'applicazione della ritenuta alla fonte di cui all'art. 11.

2. Se gli interessi percepiti da un beneficiario effettivo sono stati assoggettati a siffatta ritenuta alla fonte nello Stato membro dell'agente pagatore, lo Stato membro di residenza fiscale del beneficiario effettivo accorda a quest'ultimo un credito d'imposta pari all'importo della ritenuta

effettuata secondo la legislazione nazionale. Se detto importo supera l'importo dell'imposta dovuta secondo la legislazione nazionale, lo Stato membro di residenza fiscale rimborsa al beneficiario effettivo l'importo di ritenuta eccedente l'imposta dovuta.

3. Se, oltre alla ritenuta alla fonte di cui all'art. 11, gli interessi percepiti da un beneficiario effettivo sono stati assoggettati a qualsiasi altro tipo di ritenuta fiscale e lo Stato membro di residenza fiscale accorda un credito d'imposta per tale ritenuta secondo la legislazione nazionale o ai sensi di convenzioni contro le doppie imposizioni, quest'altra ritenuta viene imputata prima che venga applicata la procedura di cui al paragrafo 2.

4. Lo Stato membro di residenza fiscale del beneficiario effettivo può sostituire il meccanismo del credito d'imposta di cui ai paragrafi 2 e 3 con un rimborso della ritenuta alla fonte di cui all'art. 11";

(iii) nel nostro Paese le disposizioni contenute nella Direttiva sono state attuate con il D.Lgs. 18 aprile 2005, n. 84, il cui art. 10 ("Eliminazione delle doppie imposizioni") recita:

"1. Allo scopo di eliminare la doppia imposizione che potrebbe derivare dall'applicazione della ritenuta alla fonte di cui all' art. 11 della direttiva 2003/48/CE , se gli interessi percepiti dal beneficiario effettivo residente nel territorio dello Stato sono stati assoggettati alla suddetta ritenuta, è riconosciuto al beneficiario effettivo medesimo un credito d'imposta determinato ai sensi dell' art. 165 del testo unico delle imposte sui redditi , di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 .

2. Se l'importo della ritenuta operata di cui al comma 1 è superiore all'ammontare del credito d'imposta determinato ai sensi dell' art. 165 del testo unico delle imposte sui redditi , di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , ovvero nel caso in cui non sia applicabile il citato art. 165, il beneficiario effettivo può chiedere il rimborso, rispettivamente, dell'eccedenza o dell'intera ritenuta; in alternativa, può utilizzare la modalità di compensazione prevista dal D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17 ";

(iv) l'Accordo tra la Comunità Europea e la Confederazione svizzera del 26 ottobre 2004 (pubblicato in Gazzetta ufficiale dell'UE del 29/12/2004) che stabilisce misure equivalenti a quelle definite nella Direttiva 2003/48/CE del Consiglio in materia di tassazione dei redditi da ri Sparmio sotto forma di pagamenti di interessi, prevede (art. 8), quanto alla ripartizione del gettito fiscale, che la Svizzera trattienga il 25 per cento del gettito generato dalla ritenuta prevista dal presente accordo e trasferisca il 75 per cento di tale gettito allo Stato membro di residenza del beneficiario, e quindi (art. 9, rubricato "Eliminazione delle doppie imposizioni"), stabilisce che se gli interessi percepiti da un beneficiario effettivo sono stati assoggettati alla ritenuta da parte di un agente pagatore in Svizzera, lo Stato membro in cui il beneficiario effettivo ha la residenza fiscale accorda a detto beneficiario un credito d'imposta pari all'importo della ritenuta, secondo la legislazione nazionale o ai sensi di convenzioni contro le doppie imposizioni (paragrafi 1 e 2) e può sostituire il meccanismo di credito d'imposta con un rimborso della ritenuta;

(v) al fine di disciplinare l'emersione ed il rientro dei capitali illecitamente detenuti all'estero da soggetti fiscalmente residenti in Italia, la L. 15 dicembre 2014, n. 186, art. 1 , ha introdotto

nell'ordinamento interno la procedura di collaborazione volontaria (voluntary disclosure), mediante l'inserimento, nel testo del D.L. 28 giugno 1990, n. 167 (Rilevazione a fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori, conv. con mod. dalla L. 4 agosto 1990, n. 227), degli artt. 5 quater -5 septies. Più specificamente, per quanto di interesse nel presente giudizio, con la procedura di collaborazione volontaria è stata riconosciuta ai soggetti residenti in Italia che detengono, anche indirettamente o per interposta persona, attività e beni all'estero ed hanno omesso di rilevarli ai fini del monitoraggio fiscale, la possibilità di definire la propria posizione e di regolarizzare le violazioni commesse fino al 30/09/2014, presentando apposita richiesta nominativa di accesso alla procedura di collaborazione volontaria - entro il 30/09/2015 (termine prorogato al 30/11/2015 dal D.L. 30 settembre 2015, n. 153, art. 2) - e versando, senza possibilità di compensazione, le dovute imposte e le sanzioni, rideterminate (queste ultime) in misura ridotta.

5. La domanda di rimborso dell'Euroritenuta.

E' accaduto che, in conseguenza dell'introduzione delle disposizioni di cui alla L. n. 186 del 2014 , i contribuenti che avevano subito il prelievo a titolo di Euroritenuta hanno potuto sanare, per le annualità dal 2010 al 2013, la mancata dichiarazione dei redditi prodotti all'estero, compresi i redditi assoggettati alla ritenuta operata dall'agente pagatore (nella specie, la banca svizzera). L'Agenzia delle entrate - in sede di contraddittorio endoprocedimentale proprio della voluntary disclosure - ha costantemente affermato che la liquidazione delle imposte dovute per il perfezionamento della procedura dovesse essere effettuata senza scomputare l'Euroritenuta per le annualità oggetto di emersione. Ne è scaturito un vivace ed ampio contenzioso (che annovera anche la presente controversia) in quanto i contribuenti, una volta versate le somme dovute per il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria, hanno presentato istanza di rimborso dell'Euroritenuta e, quindi, hanno impugnato dinanzi al giudice tributario il silenzio rifiuto opposto dall'A.F..

In tal modo individuati il perimetro del contenzioso e la questione di diritto che questa Corte ha il compito di dipanare, non è fondata, innanzitutto, l'eccezione dell'ufficio (enucleata nel secondo motivo di ricorso) in base alla quale l'azione dei contribuenti sarebbe inammissibile a causa dell'intangibilità della procedura di collaborazione volontaria, la quale sarebbe del tutto sovrapponibile all'accertamento con adesione ex D.Lgs. n. 218 del 1997 .

In effetti, le disposizioni sulla collaborazione volontaria, relativamente alla chiusura della procedura, richiamano proprio le norme sul procedimento di accertamento con adesione; in particolare, ai sensi del D.L. n. 167 del 1990, art. 5-quater, lett. b) , come convertito, la procedura di collaborazione volontaria si perfeziona nelle forme dell'accertamento con adesione mediante versamento delle somme dovute in base all'invito di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 5, comma 1 . E l'accertamento definito con adesione, a norma del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 2, comma 3 , non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio. Tale filone ermeneutico - in rapporto al tema del decidere di questa causa che attiene (come si è visto) al diniego opposto dall'autorità fiscale alle istanze dei contribuenti di rimborso dell'Euroritenuta - è ravvivato dal nitido orientamento di legittimità per il quale "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il D.Lgs. 19 giugno 199, n. 218, art. 1, stabilisce che

l'accertamento stesso può essere definito con adesione del contribuente ed il successivo art. 2, comma 3, stabilisce che l'accertamento con adesione non è soggetto ad impugnazione, nè è modificabile da parte dell'Ufficio (salve specifiche eccezioni di cui al comma 4). Ne consegue che il reddito definito con adesione non può successivamente essere mai messo in discussione dal contribuente e non possono, quindi, essere formulate istanze di rimborso afferenti l'annualità definita" (Cass. 28/09/2005, n. 18962 ; conf., ex plurimis, Cass. 06/10/2010, n. 20732 ; Cass. 29/12/2011, n. 29587 ; Cass. 16/03/2016, n. 5138 ; Cass. 25/05/2018, n. 13129 ; Cass. 17/11/2020, n. 26109). E la ragione di tale preclusione - lo chiarisce la stessa giurisprudenza (cfr. Cass. 26109/2020) - risiede nel fatto che "le istanze di rimborso (...) costituirebbero una surrettizia forma d'impugnazione dell'accertamento (per adesione) il quale, invece, in conformità della "ratio" dell'istituto, deve ritenersi intangibile".

Un simile approccio critico alla sentenza qui impugnata - condiviso dal Procuratore generale nelle conclusioni scritte depositate per l'udienza pubblica, in forza dei ravvisati punti di contatto tra l'istituto dell'accertamento con adesione e quello della collaborazione volontaria - non è persuasivo a causa delle peculiarità sostanziali dei due congegni deflativi, che pure non sono privi di qualche assonanza, circoscritta però esclusivamente al piano procedurale.

A tal proposito, sul tema delle decisive differenze sostanziali tra accertamento con adesione e voluntary disclosure, seguendo le coordinate disegnate dalla dottrina, si rileva che: (a) l'accertamento con adesione è un procedimento che presuppone e origina da una contestazione erariale che, al contrario, è un fattore preclusivo della possibilità di accesso alla procedura di collaborazione volontaria; (b) la ratio del primo istituto (avente finalità deflativa del contenzioso, sia dal punto di vista del contribuente che dal punto di vista dell'Amministrazione, perchè volto ad impedire l'avvio del giudizio avverso le contestazioni dell'Erario, e a definire, in tempi rapidi, la pretesa sostanziale con riguardo alle tipologie di tributi di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 1) è quella di mediare circostanze oggetto di rilievo da parte del Fisco, mentre lo scopo del secondo istituto è di dare al contribuente la possibilità di un ravvedimento operoso sui generis; (c) nell'accertamento con adesione l'ufficio riqualifica gli importi dovuti sulla base delle circostanze emerse in sede di contraddittorio con il contribuente e, invece, nella procedura di collaborazione volontaria è quest'ultimo che espone al Fisco la propria situazione debitoria; (d) nella collaborazione volontaria il contraddittorio è soltanto eventuale in quanto il contribuente può accettare la liquidazione proposta dall'autorità fiscale oppure può avere già autoliquidato in maniera corretta il dovuto; (e) i due procedimenti sono contrassegnati anche da asimmetrie sulle modalità di versamento e sull'eventuale rateizzazione delle somme dovute.

Ai fini di questa controversia, la principale conseguenza dell'impossibilità di equiparare la procedura di collaborazione volontaria all'accertamento con adesione consiste in ciò, che se l'Amministrazione rifiuta (anche tacitamente) il rimborso dell'Euroritenuta emersa nel corso della voluntary disclosure, al contribuente è riconosciuta, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 , la facoltà di impugnare dinanzi al giudice tributario l'atto di diniego.

6. La voluntary disclosure, la domanda di rimborso dell'Euroritenuta, i principi di diritto dell'Unione Europea e l'Accordo tra CE e Svizzera.

Sciolto in senso affermativo il nodo dell'ammissibilità o meno della domanda di rimborso, e venendo ora all'esame del nucleo della questione di diritto (enunciata nel terzo motivo di ricorso), ritiene la Corte che spetti ai contribuenti il rimborso dell'Euroritenuta.

In primo luogo, la disciplina della voluntary disclosure, come affermato dalla Corte costituzionale (ordinanza n. 261 del 2020), tratteggia "una procedura eccezionale rivolta a consentire, per un circoscritto periodo di tempo, ai contribuenti di riparare alle infedeltà dichiarative, presentando un'autodenuncia completa delle violazioni tributarie commesse, con conseguente obbligo di versare, entro termini perentori, imposte e interessi in misura piena, ottenendo, al contempo, una considerevole riduzione delle sanzioni amministrative e la non punibilità penale di alcuni connessi reati fiscali".

Nel nostro caso, risulta dagli atti di causa - ed è aspetto pacifico della procedura di collaborazione volontaria - che i contribuenti, anziché instaurare il contraddittorio con l'autorità fiscale, hanno aderito integralmente e incondizionatamente alle determinazioni del Fisco contenute negli inviti, nella piena consapevolezza di non avere ottenuto lo scomputo dell'Euroritenuta, come unica modalità per fruire dei benefici premiali, in termini di riduzione delle sanzioni, previsti dalla procedura in discorso. Invero il pagamento del dovuto, nei termini previsti dalla procedura, comporta il risultato premiale consistente nelle significative attenuazioni delle sanzioni di natura amministrativa e, in presenza di determinate condizioni, dell'applicazione delle esimenti penali per alcuni reati tributari (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2 , 3 , 4 , 5 , 10-bis e 10-ter) , nonché per i reati di riciclaggio (art. 648-bis c.p.), di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art. 648-ter c.p.), e di autoriciclaggio (art. 648-ter 1, c.p.).

In secondo luogo, la procedura di "autodenuncia" - improntata ai principi di spontaneità, veridicità (dove la sua assimilazione, secondo certa dottrina, all'istituto della confessione stragiudiziale) e completezza (nel senso che il contribuente deve fare luce su tutte le violazioni dichiarative commesse) - si articola in una fitta trama di atti, quali: la predisposizione, da parte del contribuente, mediante un professionista abilitato, di un'istanza con lettera di accompagnamento con la documentazione di riscontro, con possibilità di integrazione entro un breve lasso di tempo, da inviare all'Agenzia delle entrate; l'invito dell'A.F. a comparire con indicazione delle somme dovute (imposte, sanzioni ridotte e interessi) da parte dell'Agenzia delle Entrate; l'adesione del contribuente con il versamento delle somme dovute nei prefissati termini.

Questa scansione procedimentale consolida l'idea che l'istituto in esame sia una sorta di auto-accertamento che si fonda non già sui dati e sui rilievi confezionati dall'ufficio, ma piuttosto sulle notizie e sulle circostanze indicate dal contribuente, in maniera spontanea, veritiera e completa.

Tutto ciò premesso, non confligge con la ratio e la natura giuridica dell'eccezionale procedura introdotta dalla L. n. 186 del 2014 (art. 1) , attribuire al contribuente (il quale ha già usufruito dei vantaggi della collaborazione volontaria) la facoltà di chiedere il rimborso dell'Euroritenuta, secondo la legislazione italiana, nel rispetto della normativa sovranazionale e convenzionale.

E' dunque conforme a diritto l'asserzione della C.T.R. secondo cui il mancato riconoscimento da parte dell'Amministrazione del diritto dei contribuenti (che hanno definito la propria posizione

fiscale mediante la voluntary disclosure) di recuperare l'Euroritenuta operata dalla banca svizzera sui rendimenti delle attività finanziarie ivi detenute ed oggetto di emersione, si porrebbe in contrasto con la Direttiva 2003/48/CE e con l'Accordo tra CE e Confederazione elvetica, che vietano le doppie imposizioni.

Per la Direttiva 2003/48/CE lo Stato del beneficiario effettivo accorda al contribuente un credito d'imposta (o, in alternativa, riconosce il diritto al rimborso), "secondo la legislazione nazionale", ed infatti le disposizioni interne prevedono il riconoscimento di una detrazione per le imposte pagate all'estero (come l'Euroritenuta) sui redditi ivi prodotti alla condizione che gli stessi redditi concorrano "alla formazione del reddito complessivo" dichiarato in Italia (art. 165, comma 1, t.u.i.r.), e stabiliscono che la detrazione non spetti in caso di omessa presentazione della dichiarazione o (come nella specie) di "omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata" (art. 165, comma 8, t.u.i.r.).

Con il riferimento alla legislazione nazionale la Direttiva non rimette alle disposizioni interne la scelta se attribuire o meno il rimborso dell'Euroritenuta, ma si limita a richiamare le procedure di restituzione del detto prelievo alla fonte adottate dagli Stati membri. Tali regole procedurali nazionali non debbono essere discriminatorie o eccessive, e nemmeno possono negare tout court il diritto al rimborso perchè, se ciò accadesse, ne scaturirebbe una sanzione indiretta, in collisione frontale con i principi di adeguatezza e di proporzionalità.

In altri termini, il diritto al rimborso dell'Euroritenuta poggia sull'inderogabilità sia della Direttiva del 2003 - self executing nei suoi canoni generali e comunque attuata nel diritto interno in maniera pressochè pedissequa - sia delle norme internazionali pattizie contro le doppie imposizioni (nella specie, l'Accordo tra CE e Svizzera) che, essendo fonti primarie ed avendo carattere di specialità, prevalgono sulle disposizioni nazionali, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali sanciti dall' art. 117 Cost. , comma 1 , (in termini, Cass. nn. 1138/2009, 14474/2016, 23984/2016, 24112/2017, 30140/2019, 30347/2019, 29635/2019, 15207/2021).

La primazia del diritto sovranazionale, che sancisce il divieto di doppia imposizione, rispetto al diritto interno, recentemente ribadita da Cass. n. 25698/2022, ha un riscontro testuale nel dettato esplicito dell'art. 75 (rubricato "Accordi internazionali"), D.P.R. n. 600 del 1973 , per il quale "(n)ell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia", ed a contrario nell'art. 169 (rubricato "Accordi internazionali"), t.u.i.r., per il quale le disposizioni del medesimo testo unico delle imposte sui redditi "si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione".

I considerando e gli articoli della Direttiva non consentono di distinguere tra imposizione diretta, sostitutiva o speciale, e ciò si spiega con l'intento della normativa unionale di armonizzare un settore - quello dell'emersione di redditi transfrontalieri - in rapporto al variegato panorama dei sistemi di imposizione diretta dei Paesi UE. Analoghe riflessioni valgono per gli Stati a fiscalità "preferenziale" - come la Svizzera (considerando n. 24 della Direttiva), a sua volta Paese "accordista" con UE e Italia - per i quali le relative fonti bilaterali non prevedono eccezioni di sorta, le quali, senza dubbio, non possono essere introdotte tramite ipotetiche torsioni

ermeneutiche, attese le rigorose regole interpretative dettate dalla Convenzione di Vienna del 1969 sul diritto dei trattati (art. 31 ("Regola generale di interpretazione"), paragrafo 1; su questi aspetti, cfr. Cass. nn. 30347/2019, 10706/2019 (p. 1.10.), 23984/2016, in motivazione).

Non va altresì sottaciuto che lo Stato estero, che veste i panni del mero *adiectus solutionis causa*, trattiene una modesta quota dell'Euroritenuta, quale aggio per la riscossione, riversandone la maggior parte allo Stato italiano, beneficiario effettivo dell'imposizione. In questa prospettiva le fonti comunitarie, convenzionali ed attuative nazionali, operano come limite esterno sia all' art. 165, t.u.i.r. , sia alla sopra descritta disciplina della *voluntary disclosure*, garantendone (appunto) un'applicazione comunitariamente e convenzionalmente orientata.

Il riconoscimento del recupero dell'Euroritenuta trova conferma nella c.d. "seconda edizione" della *voluntary disclosure*. Il D.L. 24 aprile 2017, n. 50, art. 1-ter, comma 1, lett. a) , ha integrato il D.L. n. 167 del 1990, art. 5-octies , inserendo, al comma 1, la lett. a-bis, secondo cui "se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero di cui all'art. 6, comma 1, lettere c) (n.d.r.: redditi di lavoro dipendente) e d) (n.d.r.: redditi di lavoro autonomo), del testo unico delle imposte sui redditi , di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , non si applica l'art. 165, comma 8, del medesimo testo unico". E questo costituisce un chiaro indice rivelatore della situazione di potenziale doppia imposizione pregiudizievole che verrebbe a determinarsi se il rimborso dell'Euroritenuta fosse negato.

Si stempera, pertanto, la fallace esegesi della normativa, contenuta nella circ. dell'Agenzia delle entrate n. 21/E del 20 luglio 2017 , per la quale, nell'ambito della "seconda edizione" della collaborazione volontaria, sarebbe stata prevista una deroga alle disposizioni di cui al comma 8 dell'art. 165, t.u.i.r. , limitatamente alle ipotesi in cui oggetto della sanatoria siano i redditi di lavoro dipendente o i redditi di lavoro autonomo. Per completezza, merita ricordare che l'A.F. (errando) ha costantemente escluso la possibilità di recupero dell'Euroritenuta; lo ha fatto già con circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/E del 5 marzo 2015 , che, nella sezione 3.4 (in tema di "Omessa dichiarazione redditi prodotti all'estero - art. 165, comma 8, del TUIR "), puntualizza che, in base al comma 8 dell'art. 165, t.u.i.r. , il contribuente non può fruire del credito di imposta per le imposte pagate all'estero "qualora la dichiarazione relativa all'annualità oggetto di controllo sia omessa (o debba considerarsi tale) o il reddito estero non sia stato dichiarato".

7. Si deve conclusivamente enunciare il seguente principio di diritto: "In tema di procedura di collaborazione volontaria (c.d. *voluntary disclosure*) - introdotta dalla L. 15 dicembre 2014, n. 186, art. 1 mediante l'inserimento, nel testo del D.L. 28 giugno 1990, n. 167 (Rilevazione a fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori, conv. con mod. dalla L. 4 agosto 1990, n. 227), degli artt. 5 quater -5 septies - in base all' art. 14 della Direttiva 2003/48/CE , e all'art. 9 dell'Accordo tra la CE e la Confederazione svizzera del 26 ottobre 2004, che vietano le doppie imposizioni, è riconosciuto al contribuente, il quale abbia definito la propria posizione fiscale mediante la *voluntary disclosure*, il diritto al rimborso dell'Euroritenuta operata dall'agente pagatore (per es., un istituto di credito estero) sui rendimenti delle attività finanziarie detenute all'estero ed oggetto di emersione. Le fonti comunitarie, convenzionali e attuative interne, per le quali lo Stato del beneficiario effettivo riconosce al contribuente un credito di imposta o il diritto al rimborso delle imposte assolate all'estero "secondo la legislazione

nazionale", pongono un limite esterno - garantendone un'applicazione comunitariamente e convenzionalmente orientata - alla disciplina nazionale della voluntary disclosure, e all' art. 165, commi 1 e 8, t.u.i.r. , secondo cui il riconoscimento di una detrazione per le imposte pagate all'estero (per es., l'Euroritenuta) sui redditi ivi prodotti è subordinato alla condizione che gli stessi redditi concorrano alla formazione del reddito complessivo dichiarato in Italia, ed invece la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata".

8. Il ricorso va quindi rigettato.

9. Le spese del giudizio di cassazione, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza e si debbono distrarre in favore dei procuratori che si dichiarano antistatari.

10. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13 comma 1-quater , (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 200,00, per esborsi, Euro 3.900,00 a titolo di compenso, oltre al 15 per cento sul compenso, a titolo di rimborso forfetario delle spese generali, e agli accessori di legge, con distrazione in favore dei procuratori antistatari.

Così deciso in Roma, il 21 dicembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 13 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza