

Sentenza del 13/01/2023 n. 977 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Imposte e tasse in genere - Detrazione - Imposte pagate all'estero -divieto doppia imposizione - Voluntary disclosure - Ammissibilità - Sussiste -limiti- omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione dei redditi.

Massima:

In tema di procedura di collaborazione volontaria (c.d.voluntary disclosure) - introdotta dall'art. 1 della legge 15 dicembre 2014, n. 186, mediante l'inserimento, nel testo del d.l. n. 167/ 1990, dell'art 14 della Direttiva2003/48/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»

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

1. G.A.C. impugnò il silenzio rifiuto opposto dell'Amministrazione finanziaria ("A.F.") alla sua istanza di rimborso della c.d. Euroritenuta (di euro 17.214,63), operata dall'"agente pagatore" - UBS S.A., con sede in Lugano - sugli interessi derivanti da attività finanziarie detenute presso l'istituto di credito elvetico. Chiese, in particolare, il riconoscimento del credito di imposta sorto

in seguito alla definizione della procedura di collaborazione volontaria, disciplinata dalla legge 15 dicembre 2014, n. 186 (c.d. voluntary disclosure), nel cui ambito l'ufficio gli aveva notificato quattro inviti (distinti per annualità dal 2010 al 2013).

2. La Commissione tributaria provinciale di Varese accolse il ricorso con sentenza (n. 309/2017) che è stata confermata dalla Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") della Lombardia che, con la decisione indicata in epigrafe, ha respinto l'appello dell'ufficio in forza di queste considerazioni: (i) il divieto di recupero dell'Euroritenuta in caso di accesso del contribuente alla voluntary disclosure, come osserva la dottrina, sarebbe contrario alla Direttiva 2003/48/CE (c.d. Direttiva risparmio) e all'Accordo CE - Svizzera del 26 ottobre 2004 (che stabilisce misure equivalenti a quelle definite nella Direttiva 2003/48/CE del Consiglio in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi), ed in particolare violerebbe l'art. 14 della Direttiva che, vietando le doppie imposizioni, prevede che lo Stato di residenza fiscale del contribuente (nella specie, l'Italia), possa sostituire il credito di imposta con il rimborso delle ritenute alla fonte; (ii) detto che il credito di imposta correlato all'imposta assolta all'estero, per i documenti di prassi dell'A.F., è riconosciuto anche in caso di "ravvedimento operoso lungo", pure in presenza di contestazioni da parte del Fisco, sarebbe illogico disconoscerlo a causa del mero dato formale di una preclusione oggettiva determinata dall'adesione del contribuente alla voluntary disclosure.

3. L'Agenzia delle entrate ricorre, con due motivi, per la cassazione della sentenza di appello; il contribuente non si è costituito in giudizio.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso [«1) Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2, comma 3, d.lgs. 218/1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.»], l'Agenzia assume come pacifici i seguenti fatti: (i) in data 04/09/2015 il contribuente presentò istanza di ammissione alla procedura di collaborazione volontaria (voluntary disclosure) di cui all'art. 5, 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), così come modificato con legge 15 dicembre 2014, n. 186; (ii) per la definizione della procedura di collaborazione volontaria, l'ufficio notificò al contribuente distinti inviti, in relazione ai periodi di imposta dal 2010 al 2013, nei quali si affermava in maniera esplicita che al contribuente non sarebbe stato riconosciuto alcun credito di imposta per le ritenute sulle attività finanziarie operate dalla banca svizzera; (iii) in data 16/11/2015, il contribuente definì la procedura di collaborazione volontaria mediante il versamento degli importi richiesti con i predetti inviti, e, infine, il 1°/12/2015, presentò istanza di rimborso dell'Euroritenuta.

Svolte queste premesse l'ufficio lamenta l'errore di diritto della sentenza impugnata, per avere ritenuto ammissibile un'istanza di rimborso successiva alla definizione agevolata prevista dall'art. 5, comma 1-bis, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, senza considerare che, per l'articolo 2 del medesimo decreto legislativo, la definizione degli accertamenti scelta dal contribuente 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.

2. Con il secondo motivo [«2) Violazione e falsa applicazione dell'art. 165, co. 1, 4 e 8 t.u.i.r. e dell'art. 14 della Direttiva 2003/48/CE, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.»], l'Agenzia assume come fatti pacifici che il contribuente deteneva ed era beneficiario economico di un rapporto nominativo (n. Q5-668.653) aperto in data 08/09/1997 presso l'UBS S.A. di Lugano; che aveva assolto all'estero le imposte a titolo definitivo; che aveva residenza fiscale in Italia e che aveva omesso di indicare le proprie disponibilità estere nelle dichiarazioni dei redditi presentate per le annualità dal 2010 al 2013. L'ufficio premette, inoltre, che per i soggetti fiscalmente residenti in Italia (come nel caso di specie) vige il principio dell'utile mondiale (wordwide taxation principle), in base al quale la tassazione avviene rispetto a tutti i redditi posseduti, e ciò genera il rischio di doppia imposizione rispetto agli altri Paesi che utilizzano lo stesso criterio. Ed infatti il legislatore italiano, per eliminare la doppia imposizione, ha introdotto il rimedio del credito di imposta (art. 165, t.u.i.r.), che viene riconosciuto in presenza di determinate condizioni, quali l'esistenza di un reddito prodotto all'estero; la concorrenza del reddito estero alla formazione del reddito imponibile complessivo; l'assolvimento, all'estero, delle imposte in via definitiva. In base alla prospettazione dell'A.F., nella fattispecie, la mancata presentazione della dichiarazione (o meglio la mancata indicazione delle disponibilità estere nelle dichiarazioni presentate per ciascuna annualità) ha impedito che il reddito estero concorresse alla formazione del reddito imponibile. In altri termini, in mancanza di dichiarazione dei redditi, il credito per le imposte assolte all'estero non può essere riconosciuto. Da una diversa angolazione giuridica, si stigmatizza il passaggio argomentativo della sentenza di appello secondo cui la preclusione del recupero dell'Euroritenuta, nell'ipotesi di accesso alla voluntary disclosure, sarebbe contraria agli accordi internazionali contro le doppie imposizioni e, segnatamente, a quello tra l'Unione europea e la Confederazione elvetica, e violerebbe la Direttiva 2003/48/CE che, vietando le doppie imposizioni, prevede (art. 14) che lo Stato di residenza fiscale (nel nostro caso, l'Italia) possa sostituire il meccanismo del credito con un rimborso della ritenuta alla fonte. Asserzione, quest'ultima, doppiamente erronea: in primo luogo, sul piano procedurale, perché si fonda sulla disapplicazione di una norma interna per un supposto contrasto con una convenzione internazionale, il che significa ammettere un sindacato diffuso sulla compatibilità delle disposizioni nazionali con quelle pattizie che lederebbe il nostro sistema costituzionale; in secondo luogo, perché la Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera non prevede espressamente l'Euroritenuta. E non è nemmeno centrato il richiamo della C.T.R. alla Direttiva 2003/48/CE (art. 14), la quale 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 di nuovo sottolineare che, per l'articolo 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. Ancora, non è conforme a diritto l'argomento della sentenza impugnata secondo cui, in base alla circ. dell'Agenzia delle entrate n. 9/E del 5 marzo 2015, il credito di imposta può essere riconosciuto anche in caso di «ravvedimento operoso lungo» e pure in presenza di contestazioni da 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'articolo 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'articolo 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'articolo 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'articolo 11»;

(iii) nel nostro Paese le disposizioni contenute nella Direttiva sono state attuate con il d.lgs. 18 aprile 2005, n. 84, il cui articolo 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'articolo 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'articolo 165 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 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'articolo 165 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero nel caso in cui non sia applicabile il citato articolo 165, il beneficiario effettivo può chiedere il rimborso, rispettivamente, dell'eccedenza o dell'intera ritenuta; in alternativa, può utilizzare la modalità di compensazione prevista dall'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241»;

(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 risparmio sotto forma di pagamenti di interessi, prevede (art. 8), quanto alla ripartizione del gettito fiscale, che la Svizzera trattiene 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, l'art. 1 della legge 15 dicembre 2014, n. 186, 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 voluntary disclosure e l'accertamento con adesione.

È accaduto che, in conseguenza dell'introduzione delle disposizioni di cui alla legge 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 primo

motivo di ricorso) in base alla quale l'azione del contribuente 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 dell'art. 5-quater lett. b), d.l. 167 del 1990, 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 all'art. 5, comma 1, d.lgs. n. 218 del 1997. E l'accertamento definito con adesione, a norma dell'art. 2, comma 3, d.lgs. n. 218 del 1997, 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 all'istanza del contribuente di rimborso dell'Euroritenuta - è ravvivato dal nitido orientamento di legittimità per il quale «In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'art. 1 del d.lgs. 19 giugno 199, n. 218 stabilisce che l'accertamento stesso può essere definito con adesione del contribuente ed il successivo art. 2, terzo comma, stabilisce che l'accertamento con adesione non è soggetto ad impugnazione, né è modificabile da parte dell'Ufficio (salve specifiche eccezioni di cui al quarto comma). 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 [i] 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, perché 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 all'art. 1, d.lgs. n. 218 del 1997) 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 dell'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992, 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.

Solto 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 secondo motivo di ricorso), ritiene la Corte che spetti al contribuente 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 l'ufficio ha rimesso gli inviti, recanti la liquidazione di imponibili e imposte dovute, nei quali (cfr. pag. 2 del ricorso per cassazione) «veniva esplicitato che non era riconosciuto al contribuente il diritto al credito per le ritenute operate dalla banca svizzera». È necessario sottolineare che quest'ultimo, anziché instaurare il contraddittorio con l'autorità fiscale, ha 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 (articoli 2, 3, 4, 5, 10-bis e 10-ter, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74), nonché per i reati di riciclaggio (art. 648-bis, cod. pen.), di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art. 648-ter, cod. pen.), e di autoriciclaggio (art. 648-ter 1, cod. pen.).

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 rafforza 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 legge 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.

È dunque conforme a diritto l'asserto della C.T.R. secondo cui il mancato riconoscimento da parte dell'Amministrazione della possibilità del contribuente (che ha 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 gli artt. 14 e 8, rispettivamente della Direttiva 2003/48/CE e dell'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 perché, se ciò accadesse, ne scaturirebbe una sorta di 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 pressoché 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, primo comma, Cost. (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*. L'art. 1-ter, comma 1, lett. a), del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, ha integrato l'art. 5-octies del d.l. n. 167 del 1990, inserendo, al comma 1, la lett. a-bis, secondo cui «se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero di cui all'articolo 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 decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non si applica l'articolo 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; in dettaglio, già la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/E del 5 marzo 2015 - menzionata dall'ufficio nel

secondo motivo di ricorso - 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'articolo 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 dall'art. 1 della legge 15 dicembre 2014, n. 186, 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 legge 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. Nulla si dispone sulle spese del giudizio di legittimità a cui il contribuente non ha partecipato.

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 l'art. 13 comma 1-quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, in data 21 dicembre 2022.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza