

Fiscalità internazionale

## Restituzione dell'euroritenuta sui redditi di capitale esteri oggetto di emersione

Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. III, Sent. 30 maggio 2017 (15 maggio 2017), n. 309 - Pres. Petrucci - Rel. Boschetto

*Fiscalità internazionale - Voluntary disclosure - Mancato riconoscimento del credito d'imposta per euroritenuta - Perfezionamento della procedura mediante pagamento degli importi evidenziati negli inviti a comparire - Successiva richiesta di rimborso dell'euroritenuta - Diniego dell'Ufficio - Illegittimità*

**La normativa comunitaria e convenzionale istitutiva dell'euroritenuta prevede il rispetto in ogni caso del divieto di doppia imposizione. Conseguentemente, ha diritto al rimborso dell'euroritenuta il soggetto che, per aderire alla procedura di collaborazione volontaria, ha accettato la liquidazione delle imposte estere operata dall'Ufficio senza concedere la detrazione del credito d'imposta derivante dall'euroritenuta.**

### Svolgimento del processo

Il sig. (...) impugna il silenzio rifiuto dell'Agenzia delle entrate di Varese nei confronti dell'istanza di rimborso di euro 17.214,63 quale "euroritenuta" applicata su taluni redditi di capitale conseguiti all'estero negli anni dal 2010 al 2013 ai sensi dell'Accordo bilaterale tra l'UE e la Svizzera del 26.10.2004.

Il ricorrente segnala che, pur avendo inizialmente ommesso di dichiarare le proprie-disponibilità estere per gli anni dal 2010 al 2013, ha sanato la propria posizione fiscale mediante la c.d. procedura di collaborazione volontaria ai sensi e per gli effetti della Legge n. 186 del 2014. Evidenzia la circostanza che le violazioni commesse avevano solo un carattere formale (omessa compilazione quadro RW) in quanto se il contribuente avesse correttamente indicato i redditi esteri nelle proprie dichiarazioni ne sarebbe risultata un'eccedenza di imposta di credito per effetto delle ritenute applicate dall'intermediario estero ai sensi dell'Accordo bilaterale tra Svizzera e UE. Fa presente che l'Ufficio ha provveduto a liquidare imposte, interessi e sanzioni al lordo dell'euroritenuta senza quindi scorporare le somme trattenute dall'intermediario finanziario estero. Il ricorrente ha pagato le somme dovute ai fini della definizione della procedura di collaborazione volontaria e successivamente ha avanzato la richiesta di rimborso oggetto della presente controversia, avverso la quale l'Ufficio non ha dato seguito lasciando maturare il termine di gg. 90 in base al quale il silenzio va qualificato quale rifiuto tacito. Evidenzia altresì di aver prodotto

istanza al Garante del contribuente ed a seguito di tale intervento l'Ufficio ha indirizzato al Garante stesso un parere portato poi a conoscenza del ricorrente dal Garante, parere da cui emergerebbe un diniego.

Il ricorrente eccepisce l'illegittimità del rifiuto in quanto da un lato viene violata una espressa norma contenuta in Accordi internazionali e dall'altro il contribuente viene a subire una doppia tassazione sui redditi di capitale conseguiti all'estero. Il ricorrente dopo aver dettagliatamente indicato le modalità attraverso le quali si è venuta a creare la doppia imposizione, segnala altresì di voler impugnare anche il rifiuto espresso contenuto nel documento trasmesso dall'Ufficio al Garante del contribuente di cui eccepisce la nullità in relazione all'art. 21-septies della Legge n. 241 del 1990 per mancanza degli elementi essenziali, nella fattispecie il destinatario del provvedimento (il contribuente) cui non è mai stato formalmente notificato.

Contesta la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 165 del T.U.I.R. in base al quale è escluso il credito per le imposte pagate all'estero nel caso di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nel Modello UNICO citando la circolare n. 9/E del 2015. Al riguardo osserva che la stessa circolare precisa che il meccanismo previsto dall'art. 165 riguarda solo i redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo (cioè alla base imponibile IRPEF soggetta ad imposte progressive) mentre non concerne i redditi assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta, a imposta sostitutiva o ad imposizione sostitutiva operata dallo stesso contribuente in sede di presentazione della

dichiarazione dei redditi, come ad esempio i redditi di capitale esteri.

Eccepisce infine la violazione e/o falsa applicazione dell'Accordo tra la Svizzera e la UE, tenuto conto della illogica e contraddittoria interpretazione data dall'Ufficio secondo la quale il contribuente, pur in presenza di una norma che consentiva di chiedere allo Stato estero di non applicare l'euroritenuta non ha inteso rinunciare all'applicazione dalla Svizzera della euroritenuta ai fini di usufruire dell'anonimato fiscale e che la scelta di usufruire dell'anonimato non può essere revocata in seguito alla presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria.

Si costituisce l'Ufficio sostenendo l'inammissibilità del ricorso perché in contrasto con quanto già definito dal contribuente con la procedura di collaborazione volontaria perfezionata e con l'adesione agli inviti nn. 676, 678, 680 e 681. L'Ufficio ritiene comunque infondata l'istanza ed in proposito sottolinea come la Direttiva CE prevede che, potendo l'euroritenuta portare ad una duplicazione di imposta, gli Stati interessati possono non applicarla quando il beneficiario effettivo autorizzi l'agente pagatore a comunicare le informazioni relative all'interesse erogato al proprio Stato di residenza e presenti all'agente pagatore un certificato rilasciato a suo nome dall'Autorità del suo Stato di residenza fiscale. Il ricorrente non avrebbe rinunciato all'applicazione dell'euroritenuta preferendo l'imposizione che prevede che il gettito di tale euroritenuta debba essere ripartito con lo Stato membro di residenza del beneficiario effettivo degli interessi al fine di usufruire dell'anonimato fiscale in quanto all'atto del trasferimento della quota del 75% della ritenuta effettuata da parte dello Stato membro dell'agente pagatore non è dovuta alcuna informazione circa l'identità del beneficiario effettivo.

Conclude eccependo l'infondatezza dell'eccezione di nullità del rifiuto di rimborso per il fatto che il parere rilasciato al Garante non sia stato notificato al contribuente.

Con successiva memoria il contribuente, preliminarmente evidenzia che l'Ufficio non ha contestato i fatti ed i documenti alla base della richiesta di rimborso, e quindi dopo aver richiamato il principio di non contestazione di cui all'art. 115 c.p.c. applicabile anche al processo tributario, ribatte alle controdeduzioni dell'Ufficio ed insiste per l'accoglimento del ricorso.

#### Motivi della decisione

La Commissione osserva che l'Ufficio considera l'istanza di rimborso avanzata dal ricorrente

inammissibile in quanto in contrasto con la procedura di collaborazione volontaria perfezionata e con l'adesione agli inviti nn. 676, 678, 680 e 681 e per il fatto che l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione e non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio stesso. Non pare però che possa essere condivisa tale impostazione in quanto, come ha ben precisato il ricorrente e come risulta anche dal ricorso stesso, non viene in alcun modo impugnato il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria e neppure gli inviti sopra citati. Ciò che il contribuente contesta è invece il rifiuto dell'Ufficio a procedere al rimborso delle euroritenute applicate non in relazione alla procedura in questione i cui atti non ne fanno per altro menzione, bensì in relazione all'applicazione da parte degli istituti di credito esteri dell'Accordo bilaterale UE/Svizzera riguardante la tassazione dei redditi da risparmio.

Ciò premesso occorre rilevare che tale Accordo tra la UE e la Confederazione svizzera stabilisce misure equivalenti a quelle definite con la Direttiva 2003/48/CE del Consiglio in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi ed ha quindi introdotto anche per la Svizzera una euroritenuta sui redditi da capitale. Tale Accordo, al fine di evitare la doppia imposizione prevede all'art. 9 comma 1 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. Se l'importo della ritenuta supera l'importo dell'imposta dovuta secondo la legislazione nazionale, sull'ammontare lordo degli interessi sul quale la ritenuta è stata prelevata, lo Stato membro in cui il beneficiario effettivo ha la residenza fiscale rimborsa a quest'ultimo l'importo di ritenuta eccedente l'imposta dovuta" ed al comma 3 dello stesso articolo prevede altresì che lo Stato membro in cui il beneficiario effettivo ha la residenza fiscale può sostituire il meccanismo del credito di imposta con un rimborso della ritenuta. L'Ufficio ritiene comunque che sia venuto meno il diritto del contribuente allo scorporo della euroritenuta dalla procedura di collaborazione volontaria in relazione all'applicazione dell'art. 165 comma 8 del T.U.I.R. che esclude il credito per le imposte pagate all'estero nel caso di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nel modello Unico. Per altro, come precisato dalla stessa Agenzia delle entrate con circolare n. 9/E del 2015, il meccanismo previsto da detto articolo del T.U.I.R. riguarda solo i redditi che concorrono a formare il reddito complessivo, ovvero alla base imponibile IRPEF

soggetta ad imposte progressive, e non riguarda i redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, a imposta sostitutiva o ad imposizione sostitutiva operata dallo stesso contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 18 dello stesso T.U.I.R., quali ad esempio i redditi di capitale esteri. La Direttiva 2003/48/CE, all'art. 10, prevede il rimborso dell'intera euroritenuta subita nel caso in cui non fosse applicabile il predetto art. 165 e tale disposizione è applicabile per analogia anche all'Accordo bilaterale UE/Svizzera tenuto conto che lo stesso prevede misure equivalenti a quelle della Direttiva CE.

Come sopra evidenziato secondo l'interpretazione dell'Ufficio dell'art. 165, la possibilità di compensare le imposte pagate all'estero con quelle italiane sarebbe consentita solo nell'ipotesi in cui le stesse risultino dalla dichiarazione del contribuente, tale interpretazione comporterebbe l'impossibilità di compensare l'euroritenuta con l'imposta sul reddito di capitali prevista in Italia nei casi di collaborazione volontaria e dunque, darebbe luogo a una doppia imposizione in violazione della Direttiva 2003/48/CE e degli Accordi tra l'UE e gli Stati aderenti. Secondo l'art. 169 del T.U.I.R. le disposizioni nazionali si applicano, se più favorevoli al

contribuente, anche in deroga agli Accordi internazionali contro la doppia imposizione. Quindi il non riconoscimento assoluto dell'euroritenuta sarebbe contrario sia alla normativa nazionale sia al diritto comunitario.

Non pare altresì condivisibile l'interpretazione data dall'Agenzia delle entrate dell'euroritenuta quale corrispettivo dovuta dal contribuente per poter beneficiare dell'anonimato, Tale impostazione appare in contrasto con le stesse interpretazioni dell'Agenzia che con circolare n. 55/E del 30.12.2005 evidenziava che l'applicazione dell'euroritenuta non impediva allo Stato italiano di assoggettare a tassazione gli stessi redditi secondo la propria legislazione interna, fatta salva l'osservanza del trattato, ossia avendo cura di assicurare l'eliminazione della doppia imposizione sul reddito. Per tutte le ragioni sopra specificate il ricorso va accolto. La novità e complessità della materia e le difficoltà interpretative rappresentano valide ragioni per disporre la compensazione delle spese di lite.

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie il ricorso e compensa le spese.

### **Voluntary disclosure e recupero dell'euroritenuta** *di Gianluca Boccalatte (\*)*

La procedura di collaborazione volontaria, in entrambe le versioni introdotte nel nostro ordinamento, risulta connotata, sotto il profilo interpretativo, da significative "zone grigie". L'interessante sentenza della Commissione tributaria provinciale di Varese n. 309/2017 - che ha statuito il diritto di un contribuente, che abbia aderito alla voluntary disclosure, alla restituzione dell'euroritenuta subita sui redditi di capitale esteri oggetto di emersione - rappresenta l'occasione per formulare qualche considerazione con specifico riferimento a uno dei temi maggiormente controversi, vale a dire l'eliminazione delle doppie imposizioni.

L'euroritenuta è stata istituita dalla Direttiva 2003/48/CE, adottata dal Consiglio UE per "permettere che i redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi corrisposti in uno Stato membro a beneficiari effettivi che siano persone fisiche, residenti ai fini fiscali in un altro Stato membro, siano soggetti a un'effettiva imposizione secondo la legislazione di quest'ultimo Stato membro" (art. 1 della Direttiva).

Per realizzare tale finalità, la Direttiva ha introdotto un sistema di scambio di informazioni, non obbligatorio inizialmente per tre Stati membri (Austria, Belgio e Lussemburgo), ai quali è stato transitoriamente - cioè, fino alla loro inclusione nel sistema di scambio d'informazioni - imposto di applicare una ritenuta alla fonte sugli interessi pagati alle persone fisiche, a meno che il beneficiario effettivo degli interessi, rispettando

(\*) *Avvocato - Studio Legale e Tributario Biscozzi Nobili*

specifiche modalità, optasse per la comunicazione al proprio Stato di residenza delle informazioni relative al reddito ritratto all'estero.

Come si legge nella circolare 30 dicembre 2005, n. 55/E dell'Agenzia delle entrate, "onde evitare il pericolo di un dirottamento dei capitali da parte delle persone fisiche verso altri Stati e Territori extracomunitari (ossia non rientranti tra gli Stati tenuti all'osservanza della Direttiva), è sorta l'esigenza di promuovere l'adozione di misure equivalenti negli Stati Uniti d'America, nei c.d. 'Paesi terzi chiave' ossia aventi un ruolo importante nella tassazione dei redditi da risparmio (Andorra, Liechtenstein, Principato di Monaco, San Marino e Svizzera) e nei Territori dipendenti o associati degli Stati membri (Isole Anglonormanne, Isola di Man, nonché nei Territori dipendenti o associati dei Caraibi)".

In tale ottica sono stati conclusi tra la UE e gli Stati e Territori extracomunitari di cui sopra degli Accordi che ricalcano il contenuto della Direttiva (l'"Accordo tra la Comunità europea e la Confederazione svizzera 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" è stato concluso nel 2004).

Lo Stato italiano ha dato attuazione al regime sopra delineato con l'emanazione - sulla base della delega contenuta nelle "Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee. Legge comunitaria 2003" - del D.Lgs. 18 aprile 2005, n. 84.

Il regime dell'euroritenuta è stato abrogato a decorrere dall'1 gennaio 2016 (1).

### **Euroritenuta ed eliminazione delle doppie imposizioni**

Uno dei principi cardine della Direttiva (e, conseguentemente degli Accordi tra UE e Stati e Territori extracomunitari) era che il

regime dell'euroritenuta assicurasse l'eliminazione della doppia imposizione sul reddito. Nello specifico, la Direttiva - all'art. 11, comma 4 - disponeva che l'applicazione della ritenuta alla fonte da parte dello Stato membro dell'agente pagatore non impediva allo Stato membro di residenza fiscale del beneficiario di assoggettare a tassazione gli stessi redditi secondo la propria legislazione interna. Il successivo art. 14 della Direttiva stabiliva - al comma 1 - che "lo Stato membro di residenza fiscale del beneficiario effettivo assicura l'eliminazione di tutte le doppie imposizioni che potrebbero derivare dall'applicazione della ritenuta alla fonte", e disponeva - ai commi successivi - che detta eliminazione venisse realizzata attraverso il meccanismo del credito d'imposta, oppure, a scelta dello Stato membro di residenza fiscale del beneficiario effettivo, con un rimborso della euroritenuta.

Il D.Lgs. n. 84/2005 prevedeva: (i) per gli interessi assoggettati ad euroritenuta, il riconoscimento al beneficiario effettivo residente nel territorio dello Stato di un credito d'imposta determinato ai sensi dell'art. 165 del T.U.I.R.; (ii) che, se l'importo della ritenuta operata fosse risultato superiore all'ammontare del credito d'imposta determinato ai sensi dell'art. 165 del T.U.I.R., ovvero nel caso in cui non fosse applicabile l'istituto del credito d'imposta, il beneficiario effettivo potesse chiedere il rimborso, rispettivamente, dell'eccedenza o dell'intera ritenuta, o, in alternativa, potesse direttamente utilizzare la modalità di compensazione prevista dall'art. 17, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 5 marzo 2015, n. 9/E, l'istituto del credito d'imposta "non è applicabile in presenza di redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, a imposta sostitutiva o a imposizione sostitutiva operata dallo stesso contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 18 del T.U.I.R. Sulla base di tale

(1) La Direttiva 2003/48/CE è stata abrogata dalla Direttiva 2015/2060/UE, approvata dal Consiglio UE del 10 novembre 2015. In attuazione di quest'ultima Direttiva, l'art. 28 della Legge 7 luglio 2016, n. 122 ha abrogato il D.Lgs. n. 84/2005. Per quanto riguarda la Svizzera, nel 2015 è stato concluso il

"Protocollo di modifica dell'Accordo tra la Comunità europea e la Confederazione svizzera 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".

disposizione, infatti, i redditi di capitale corrisposti da soggetti non residenti e percepiti direttamente all'estero senza l'intervento di un sostituto d'imposta sono soggetti, a cura del contribuente, in occasione della presentazione della dichiarazione dei redditi, ad imposizione sostitutiva nella stessa misura delle ritenute a titolo d'imposta che sarebbero applicate se tali redditi fossero corrisposti da sostituti d'imposta o intermediari italiani. In relazione a tali redditi, la norma dispone, inoltre, che "il contribuente ha facoltà di non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva ed in tal caso compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero".

In base alle previsioni del D.Lgs. n. 84/2005, quindi, lo Stato italiano, per evitare doppie imposizioni nei casi di applicazione dell'euroritenuta nei confronti di residenti nel territorio dello Stato, ha ricondotto l'euroritenuta stessa tra le imposte rientranti nel perimetro applicativo del citato art. 165, norma che - al comma 8 - stabilisce che la detrazione del credito d'imposta "non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata".

Secondo l'impostazione tradizionalmente adottata dall'Agenzia delle entrate, il principio fissato dal comma 8 dovrebbe sempre essere applicato, indipendentemente dal fatto che norme sovranazionali o convenzionali regolino la fattispecie concreta escludendo la doppia imposizione, senza attribuire quindi un ruolo decisivo ai comportamenti dichiarativi del singolo contribuente.

Per l'Amministrazione finanziaria, in altre parole, l'adempimento dichiarativo rappresenta da sempre una vera e propria condizione per la detrazione, con la conseguenza che, sempre secondo la tesi dell'Agenzia delle entrate, l'art. 165 rappresenterebbe, non una norma unilaterale destinata a intervenire quando non vi siano norme internazionali che regolino il tema della doppia imposizione, bensì una disposizione idonea a limitare e circoscrivere i casi in cui possono

operare i principi contro le doppie imposizioni statuiti da norme sovranazionali o da Accordi internazionali.

### **Voluntary disclosure ed eliminazione delle doppie imposizioni relative a redditi esteri**

Al momento dell'introduzione nel nostro ordinamento della *voluntary disclosure*, già una rapida lettura della normativa di riferimento evidenzia l'assenza di una qualsiasi previsione attinente alle imposte pagate all'estero dai soggetti interessati alla regolarizzazione.

Conseguentemente i primissimi commentatori si chiesero se l'Agenzia delle entrate - nel silenzio della legge - avrebbe superato, almeno nell'ambito della procedura di collaborazione, la rigida interpretazione sopra delineata.

Fu ben presto chiara anche la stretta connessione tra questa criticità e un'altra area grigia della *voluntary disclosure*, vale a dire la potenziale tutela giurisdizionale azionabile dal soggetto che, dopo aver presentato l'istanza di accesso, si fosse ritrovato poi a non condividere specifiche prese di posizione dell'Agenzia delle entrate nella liquidazione della propria domanda di regolarizzazione.

Infatti, quando il mancato assoggettamento a imposizione in Italia dei redditi esteri viene "scoperto" dall'Amministrazione finanziaria, il tema della mancata considerazione delle imposte estere nei casi di dichiarazione omessa o infedele può sempre - com'è ovvio - essere sottoposto al giudice chiamato a decidere se l'accertamento è, *in toto* o almeno per tale parte, illegittimo.

Nel caso - tanto "nuovo" quanto specifico ed eccezionale - della *voluntary disclosure* si fu costretti a rilevare come la legge istitutiva stabilisca esclusivamente che il perfezionamento della procedura dipende dal totale e tempestivo pagamento delle somme indicate negli atti conclusivi emessi dall'Agenzia delle entrate al termine della propria attività istruttoria, senza prevedere espressamente la possibilità di un controllo giurisdizionale al riguardo (2).

(2) Per un approfondimento della tematica dell'impugnabilità, cfr. G. Bocalatte, "Voluntary disclosure" e tutela giurisdizionale in sede tributaria", in *Corr. Trib.*, n. 23/2016, pag. 1789.

Inoltre, fu anche facile comprendere come il tema dell'impugnabilità, oltre a implicare difficoltà interpretative teoriche, fosse dal punto di vista pratico complicato dalla consapevolezza che la non accettazione della liquidazione effettuata dall'Ufficio dovesse rappresentare un'*extrema ratio*, visto il rischio di mettere in discussione i considerevoli effetti premiali garantiti dalla *voluntary disclosure* in caso di perfezionamento spontaneo (anche se comportante un costo maggiore del preventivato o addirittura di quanto astrattamente corretto).

Nella lunga attesa di una presa di posizione dell'Agenzia delle entrate, fu rilevato come il superamento del citato comma 8 dell'art. 165 (per l'euroritenuta e le altre imposte pagate all'estero) avrebbe potuto trovare la propria giustificazione concettuale quanto meno in un ragionamento analogico con gli istituti della dichiarazione integrativa a sfavore e del ravvedimento operoso: quest'ultimo divenuto da poco "lungo" e azionabile fino a un momento prima della notifica di un avviso di accertamento (la Legge di stabilità 2015, infatti, ha ampliato il limite temporale in base al quale il ravvedimento operoso è applicabile, prima effettuabile entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale la violazione è stata commessa, e ha eliminato le preclusioni di accesso all'istituto connesse ad eventuali attività di controllo in fase di svolgimento).

Nello specifico, l'Agenzia delle entrate, proprio evidenziando la portata di questa novella legislativa, ha sostenuto - nella circolare n. 9/2015 - che in caso di ravvedimento operoso "il reddito oggetto di integrazione deve ritenersi, comunque, dichiarato e conseguentemente al contribuente spetta la detrazione delle imposte pagate all'estero", rilevando che "l'attuale quadro normativo ha, dunque, potenziato gli effetti premiali derivanti dalla regolarizzazione spontanea della posizione dei contribuenti, correggendo errori ed omissioni che hanno determinato un minore reddito imponibile, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante. Pertanto, il riconoscimento del credito

d'imposta estero in ipotesi di una dichiarazione integrativa a sfavore appare coerente anche alla luce dei recenti interventi normativi volti ad agevolare l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte del contribuente".

Com'è noto, le speranze di un'apertura su questo punto da parte dell'Agenzia delle entrate sono andate "deluse" e nella liquidazione delle istanze di *voluntary disclosure* i diversi Uffici hanno continuato a dare applicazione al comma 8 dell'art. 165.

Una delusione che si è poi riproposta (se non altro leggermente attenuata) al momento dell'introduzione della versione *bis* della procedura di collaborazione volontaria: la relativa normativa, infatti, prevede espressamente la detrazione, nell'ambito della collaborazione volontaria, delle imposte pagate all'estero a titolo definitivo relative a redditi esteri da lavoro dipendente o autonomo.

Nella circolare dell'Agenzia delle entrate 20 luglio 2017, n. 21/E a tal proposito si legge che "tale soluzione risulta quindi improntata a principi di equità ed è coerente con i recenti interventi normativi volti ad agevolare l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte del contribuente, consentendo, limitatamente alla *voluntary disclosure*, di superare il suddetto divieto previsto dal comma 8 dell'art. 165 del T.U.I.R.". Questa tesi interpretativa suscita perplessità, sia perché "certifica" l'iniquità del trattamento operato dall'Agenzia delle entrate nella prima versione della procedura di collaborazione volontaria, quanto meno con riferimento alle imposte estere sui redditi da lavoro dipendente o autonomo, sia perché risulta difficile comprendere quale possa essere il discrimine, da reddito e reddito, idoneo a escludere la disparità di trattamento e l'incoerenza sistematica della mancata concessione del recupero delle imposte pagate all'estero sulle altre tipologie di reddito.

### La controversia oggetto di esame

Questo il quadro di riferimento all'interno del quale si colloca la controversia decisa dalla sentenza in commento.

Nella fattispecie oggetto del contendere, il contribuente, resosi responsabile dell'omessa dichiarazione di redditi di capitale prodotti in Svizzera e dell'omessa indicazione nel Quadro RW delle disponibilità da cui si erano originati tali redditi, ha presentato l'istanza di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, evidenziando - a quanto sembra di capire - nella relazione di accompagnamento l'insussistenza di un debito tributario, dal momento che - come si legge nella sentenza - "se il contribuente avesse correttamente indicato i redditi esteri nelle proprie dichiarazioni, ne sarebbe risultata un'eccedenza di imposta di credito per effetto delle ritenute applicate dall'intermediario estero ai sensi dell'Accordo bilaterale tra Svizzera e UE".

In ossequio all'interpretazione "generale" adottata dall'Agenzia delle entrate, l'Ufficio competente - negli inviti a comparire emessi a conclusione dell'attività istruttoria - ha liquidato le imposte dovute per il perfezionamento della procedura, senza tenere in alcuna considerazione le somme trattenute dall'intermediario finanziario estero a titolo di euroritenuta.

Mosso dal desiderio di ottenere i benefici previsti dalla procedura di collaborazione volontaria, senza però subire la doppia imposizione sui redditi di capitale esteri, il contribuente ha deciso di percorrere l'unica strada idonea ad aggirare lo spinoso problema di un'impugnazione giurisdizionale finalizzata a ottenere un perfezionamento "coattivo" (cioè, in termini diversi da quelli risultanti dagli atti di liquidazione dell'Agenzia delle entrate) della procedura di collaborazione volontaria.

Più precisamente, dopo aver rinunciato a un'azione giurisdizionale tesa a far valere il proprio diritto a una "giusta" *voluntary disclosure* e dopo aver regolarmente versato le somme dovute ai fini della definizione della procedura di collaborazione volontaria, il contribuente ha presentato un'istanza di rimborso avente a oggetto l'euroritenuta subita sui redditi di capitale svizzeri oggetto di emersione e, una volta maturato il silenzio-rifiuto su tale istanza, ha adito la

competente Commissione tributaria provinciale di Varese.

Il Collegio di primo grado ha riconosciuto il diritto del contribuente al rimborso, condividendo - punto per punto - tutte le argomentazioni proposte dal ricorrente per dimostrare l'illegittimità della tesi erariale contraria alla restituzione. In primo luogo, la sentenza esclude che il perfezionamento della *voluntary disclosure* implichi l'accettazione non solo degli atti di liquidazione emessi dall'Agenzia delle entrate, bensì anche della definitività dell'euroritenuta subita dal contribuente. Se è vero, com'è vero, che la procedura di collaborazione volontaria, per quanto riguarda il settore impositivo, si conclude secondo le modalità procedurali tipiche del procedimento di accertamento con adesione, è vero anche - precisa la Commissione tributaria provinciale - che l'intangibilità degli effetti dell'adesione conclusa (3) non può che riguardare il contenuto dell'adesione stessa, senza estendersi alla posizione *tout court* del contribuente. Nel caso di specie - osservano i giudici di prima istanza - non è stato in alcun modo impugnato il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria e neppure gli inviti a comparire emessi a conclusione dell'istruttoria dell'Ufficio, bensì "ciò che il contribuente contesta è invece il rifiuto dell'Ufficio a procedere al rimborso delle euroritenute applicate, non in relazione alla procedura in questione i cui atti non ne fanno per altro menzione, bensì in relazione all'applicazione da parte degli istituti di credito esteri dell'Accordo bilaterale UE/Svizzera riguardante la tassazione dei redditi da risparmio".

In secondo luogo, la Commissione tributaria provinciale ha chiarito che - contrariamente a quanto sostenuto negli atti difensivi dell'Ufficio - un'interpretazione letterale, ma anche sistematica, della normativa di riferimento (sia sovranazionale che interna) esclude che l'euroritenuta possa rappresentare il "corrispettivo dovuto dal contribuente per poter beneficiare dell'anonimato", discendente da una libera scelta del contribuente, non revocabile dopo la presentazione

(3) In base all'art. 2, comma 3, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, "l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad

impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio".

dell'istanza di accesso alla collaborazione volontaria.

Da ultimo, il Collegio di primo grado ha negato fondamento alla tesi dell'Ufficio in merito all'applicabilità nel caso di specie - ma con un ragionamento estendibile anche a ogni fattispecie che coinvolga imposte estere - del principio fissato dall'art. 165, comma 8.

La Commissione tributaria provinciale, infatti, ha precisato che, "secondo l'interpretazione dell'Ufficio dell'art. 165, la possibilità di compensare le imposte pagate all'estero con quelle italiane sarebbe consentita solo nell'ipotesi in cui le stesse risultino dalla dichiarazione del contribuente. Tale interpretazione comporterebbe l'impossibilità di compensare l'euroritenuta con l'imposta sul reddito di capitali prevista in Italia nei casi di collaborazione volontaria e dunque, darebbe luogo a una doppia imposizione in violazione della Direttiva 2003/48/CE e degli Accordi tra l'UE e gli Stati aderenti. Secondo l'art. 169 del T.U.I.R. le disposizioni nazionali si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli Accordi internazionali contro la doppia imposizione. Quindi il non riconoscimento assoluto dell'euroritenuta sarebbe contrario, sia alla normativa nazionale, sia al diritto comunitario".

Il più che condivisibile principio statuito dalla sentenza in commento aveva trovato già

conferma nella sentenza 24 novembre 2016, n. 23984 della Corte di cassazione.

Chiamata a decidere una controversia avente a oggetto il contrasto tra l'art. 165 T.U.I.R. e le disposizioni di una Convenzione contro le doppie imposizioni, la Suprema Corte ha chiarito che l'art. 165 T.U.I.R. "impone regole interne per evitare l'eventualità della doppia imposizione", le quali "si applicano solo in assenza di norme pattizie di segno contrario. Non si applicano dunque quando la questione sia regolata da apposita Convenzione".

Una Convenzione contro le doppie imposizioni, infatti, "per il carattere di specialità del suo ambito di formazione, così come le altre norme internazionali pattizie - prevale sulle corrispondenti norme nazionali, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali (art. 117 Cost., comma 1, nel testo di cui alla L. Cost. 18 ottobre 2001, n. 3, art. 3)" (Cass. n. 1138 del 2009). Una prevalenza - continua la sentenza del giudice di legittimità - "che deriva altresì da espressa disposizione di legge (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 75: 'nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli Accordi internazionali resi esecutivi in Italia') (così Cass. n. 12595/04 ed in senso conforme Cass. n. 29455/08; Id. n. 3556/09; da ultimo Cass. n. 14474 del 2016)".