

News » Voluntary disclosure

19-1-2023

Voluntary disclosure: va rimborsata l'euroritenuta versata e certificata dal sostituto estero

Nella sentenza n. 798 del 2023 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione si chiede se vada o meno riconosciuto il diritto al rimborso della c.d. "Euroritenuta" già versata e certificata da un istituto di credito estero, quale sostituto d'imposta, per le annualità oggetto della procedura di collaborazione volontaria.

di Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Nel 2015 un contribuente presenta **istanza** di ammissione alla procedura di **collaborazione volontaria** (o "voluntary disclosure") di cui all'*art. 5 quater*, D.L. n. 167/1990 al fine di regolarizzare le violazioni relative ai redditi di capitale da assoggettare ad imposta sostitutiva ed al monitoraggio fiscale, relativamente alle giacenze di attività finanziarie detenute presso un istituto di credito in Svizzera.

L'Ufficio effettua i calcoli senza computare la c.d. "**Euroritenuta**" già versata dal contribuente e certificata da un sostituto d'imposta estero.

Perfezionata la procedura, il contribuente chiede all'Amministrazione finanziaria il **rimborso** dell'Euroritenuta e, formatosi il silenzio-rifiuto, presenta ricorso alla competente Commissione Tributaria Provinciale.

Riformando la pronuncia di prime cure, la Commissione Tributaria Regionale ritiene fondate le doglianze del contribuente in merito alla violazione del divieto di **doppia imposizione** di cui all'*art. 14* della direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi.

Nella sentenza n. 798 del 2023 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione rigetta il ricorso dell'Amministrazione finanziaria con condanna al pagamento delle spese di giudizio ed enuncia il seguente **principio di diritto**: "In applicazione della normativa comunitaria (*art. 14* della direttiva 2003/48/CE, come recepita nell'ordinamento italiano dall'*art. 10*, D.Lgs. 18 aprile 2005, n. 84, attuativo della citata direttiva, che costituisce disciplina normativa speciale prevalente su quella interna), deve riconoscersi il diritto al rimborso dell'Euroritenuta pagata all'estero sugli interessi relativi a disponibilità finanziarie detenute su conto corrente presso una banca svizzera da un soggetto fiscalmente residente in (Omissis), che abbia aderito alla procedura di "collaborazione volontaria", la quale consente al contribuente, mediante una dichiarazione confessoria spontanea, di regolarizzare plurimi anni di imposta relativamente a tali interessi, usufruendo di un trattamento sanzionatorio più favorevole".

Dopo aver ricostruito la disciplina della **c.d. "collaborazione volontaria"**, il Collegio esamina la **questione** concernente la possibilità per il contribuente, che abbia aderito alla procedura, di chiedere il rimborso dell'Euroritenuta già in precedenza versata e certificata da un istituto di credito estero quale sostituto d'imposta.

In primo luogo, viene esaminata la disciplina del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero contenuta nell'**art. 165 TUIR**.

Al primo comma sono individuati tre presupposti per il suo riconoscimento, vale a dire:

- 1)** la produzione di un reddito all'estero;
- 2)** il concorso del reddito prodotto all'estero alla formazione del reddito complessivo in Italia;
- 3)** il pagamento di imposte estere a titolo definitivo.

Sono escluse dalla formazione della base imponibile ed esonerate dall'obbligo di dichiarazione alcune ipotesi reddituali tassativamente previste, tra cui i redditi sottoposti a ritenuta d'imposta o imposta sostitutiva, per i quali gli obblighi tributari risultino già assolti al momento della dichiarazione.

Per i redditi esteri assoggettati in Italia a **ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o d'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi, viene esclusa la spettanza del credito d'imposta per le imposte assolte: il contribuente può evitare una **doppia imposizione** del reddito transnazionale rinunciando al regime di tassazione sostitutiva e facendo concorrere il reddito estero alla formazione del proprio reddito imponibile (cfr., ad esempio, i redditi di capitale erogati da soggetti non residenti e percepiti all'estero ex *art. 18, comma 1, Tuir*).

Secondo il Collegio, la necessità del concorso del reddito estero alla formazione del reddito complessivo è confermata dal **comma 8 dell'art. 165 Tuir**, a mente del quale "la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata".

In secondo luogo, si ricorda che il comma 8 dell'*art. 165 Tuir* non si applica alla collaborazione volontaria se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero e non indicati nella dichiarazione dei redditi appartenenti alle categorie dei redditi di lavoro dipendente o autonomo (*art. 5 octies, comma 1, lett. a bis*), d.l. n. 167 del 1990) e che, in base all'*art. 1 ter, comma 2*, d.l. n. 50 del 2017, "in ogni caso non si fa luogo al rimborso delle imposte già pagate".

Nella sentenza in rassegna si sottolinea la necessità di **coordinare** l'*art. 165 Tuir* e la disciplina della collaborazione volontaria con la **direttiva 2003/48/CE** del Consiglio dell'Unione Europea del 3 giugno 2003, recepita in Italia dal **d.lgs. 18 aprile 2005, n. 84**.

Abrogata dal 1° gennaio 2016, la c.d. "**Euroritenuta**" era un'imposta riscossa attraverso l'applicazione di una ritenuta alla fonte da parte di un agente pagatore stabilito in uno Stato membro Ue ed in Stati che applicavano misure equivalenti; base imponibile era il reddito percepito come interesse e soggetto passivo era il beneficiario effettivo residente in altro Stato membro.

L'*art. 11, comma 4*, della direttiva 2003/48/CE prevedeva quanto segue: "l'applicazione della ritenuta alla fonte da parte dello Stato membro dell'agente pagatore non impedisce allo Stato membro di residenza fiscale del beneficiario effettivo di tassare i redditi secondo la sua legislazione nazionale, fatta salva l'osservanza del trattato" (comma 4).

A sua volta l'*art. 14, comma 1*, della medesima statuiva che "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*", e disponeva, ai commi successivi, che tale eliminazione poteva essere realizzata attraverso il meccanismo

del credito d'imposta, oppure, a scelta dello Stato membro di residenza fiscale del beneficiario effettivo, con un **rimborso** della ritenuta stessa. Misure equivalenti erano previste nell'**Accordo tra la Comunità Europea e la Confederazione svizzera del 26 ottobre 2004**.

L'*art. 10, D.Lgs. 18 aprile 2005, n. 84*, di attuazione della *direttiva 2003/48/CE*, a sua volta statuiva: "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 del Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, *art. 165. 2*. Se l'importo della ritenuta operata di cui al comma 1 è superiore all'ammontare del credito d'imposta determinato ai sensi del Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, *art. 165*, 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*".

Secondo il Collegio, alla luce di tale normativa, applicabile con riguardo alla ritenuta alla fonte nel 2016 e negli anni precedenti, deve ritenersi che, in caso di collaborazione volontaria, "escludere la possibilità della detrazione del credito di imposta per l'omessa indicazione del reddito estero nelle dichiarazioni presentate per ogni singolo anno di imposta, **non comporti automaticamente** la negazione del diritto al rimborso dell'Euroritenuta pagata all'estero".

La direttiva del 2003 "mira all'**armonizzazione** fiscale, sia pure molto settoriale in tema d'imposte dirette, rendendo neutrali i passaggi trans-frontalieri di redditi" (cfr. 21° considerando), senza "alcuna distinzione tra imposizione diretta ordinaria, sostitutiva o speciale".

Il riferimento alla legislazione nazionale, contenuto nell'*art. 11* della direttiva, deve intendersi nel senso di rinvio alle **regole procedurali interne** per l'esercizio del diritto al rimborso delle imposte assolte all'estero, "non discriminatorie e non eccessive, non potendo la regola interna escludere in tutto il diritto al rimborso, come a configurare una sanzione indiretta, non rispondente a principi di adeguatezza e proporzionalità".

Il richiamo dell'*art. 10, D.Lgs. n. 84/2005 all'art. 165 TUIR* "appare rivolto alle sole modalità di determinazione del credito d'imposta", mentre il comma 2 del medesimo articolo "consente al contribuente di presentare l'istanza di rimborso nel caso in cui l'importo della ritenuta ecceda quella del credito d'imposta determinato ai sensi dell'*art. 165 TUIR* oppure nei casi in cui tale ultimo articolo non risulti applicabile, all'evidente fine di consentire pienamente, oltre i limiti dell'*art. 165 TUIR*, il rimborso dell'Euroritenuta".

Il Collegio ritiene che le norme interne debbano essere applicate in conformità con le norme unionali e, in particolari, con il **divieto di doppia imposizione**: da ciò consegue che va riconosciuto il diritto al rimborso dell'Euroritenuta pagata all'estero anche nel caso in cui, a seguito di autodenuncia spontanea del contribuente, lo stesso reddito, inizialmente non dichiarato, viene sottoposto ad imposizione in Italia.

Riferimenti normativi:

Art. 5 quater, D.L. n. 167/1990

Art. 165 TUIR

Art. 10, D.Lgs. n. 84/2005

Cassazione civile, Sez. trib., sentenza 12 gennaio 2023, n. 798

Copyright © 2015 Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Versione online realizzata in esclusiva per il " Sistema Leggi d'Italia Studio Legale" - Tutti i diritti riservati