



**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

IRPEF RIMBORSO

ETTORE CIRILLO                      Presidente  
ANDREINA GIUDICEPIETRO      Consigliere  
RICCARDO GUIDA                    Consigliere  
ROSANNA ANGARANO              Consigliere rel.  
FRANCESCO CORTESI              Consigliere

UP – 21/12/2022

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 31110/2020 R.G. proposto da:

(omissis)                      (omissis)                      attivamente domiciliata in

(omissis)                      presso lo studio dell'Avv. (omissis)

che le rappresenta e difende,

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la  
quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12,

– controricorrente –

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. LOMBARDIA n. 539/20,  
depositata il 19/02/2020;

Firmato Da: ANGARANO ROSANNA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Se # : 761cae2e6008089971b2ba2262eb7f2d - Firmato Da: PANACCHIA ISABELLA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 20e9590867d1eca7432a88d4e2eacc8a8  
Firmato Da: CIRILLO ETTORRE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 89e7ac393eb6716976e34592601a175



udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 21 dicembre 2022 dal Consigliere Rosanna Angarano;

ex art. 23, comma 8-bis, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, dal Consigliere Rosanna Angarano;

dato atto che il Sostituto Procuratore Generale, Giuseppe Locatelli, ha chiesto il rigetto del ricorso;

sentiti l'Avv. (omissis) per le ricorrenti e l'Avv. (omissis)

per la resistente.

### FATTI DI CAUSA

1. (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) eredi del defunto (omissis) (omissis) ricorrono, con tre motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe con la quale la C.t.r. ha accolto l'appello spiegato dall'Ufficio avverso la sentenza della C.t.p. di Milano che aveva accolto il ricorso avverso il tacito dineigo avverso l'istanza cumulativa, avanzata dal dante causa, con la quale questi aveva chiesto il rimborso dell'Euroritenuta pagata all'estero per le annualità 2012 e 2013 e la «restituzione del credito» per le annualità 2014 e 2015 stante il pagamento integrativo a seguito di ravvedimento operoso.

2. Il contribuente presentava istanza di ammissione alla procedura di collaborazione volontaria ai sensi dell'art. 1 legge 15 dicembre 2014, n. 186 mediante la quale sanava le proprie consistenze finanziarie detenute in Svizzera. Per le annualità 2014 e 2015, invece, presentava istanza di ravvedimento operoso. L'Ufficio trasmetteva la liquidazione delle somme dovute senza considerare quanto già versato a titolo di Euroritenuta in forza della direttiva 2003/48/CE. Il contribuente, dopo aver versato l'importo richiesto, con unica istanza chiedeva la restituzione dell'Euroritenuta versata sia con riferimento alle annualità definite per mezzo della procedura di *voluntary disclosure*, sia con



riferimento alle annualità oggetto di ravvedimento operoso e, formatosi il silenzio rifiuto, ricorreva innanzi alla C.t.p. per ottenerne il rimborso.

3. La C.t.p. rigettava il ricorso e la C.t.r. confermava la sentenza.

4. Le contribuenti, in data 7 dicembre 2022 hanno depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo le ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 5-*quater* e 5-*quinquies*, comma 8, d.l. 28 giugno 1990, n. 167, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1990, n. 227.

Censurano la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto di natura forfetaria, e non di natura progressiva, il pagamento effettuato a definizione della procedura di *voluntary disclosure*. Osservano che in ragione di quanto previsto dall'art. 5 *quater* cit. le somme oggetto di pagamento erano il frutto di un calcolo analitico e non forfetario non avendo aderito all'opzione prevista dall'art. 5-*quinquies*, cit.

2. Con il secondo motivo le ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2 d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 e dell'art. 169 t.u.i.r.

Censurano la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto illegittima l'istanza di rimborso stante il perfezionamento degli atti di adesione ai sensi dell'art. 2 cit.

3. Con il terzo motivo le ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e falsa applicazione dell'art. 165, commi 1 e 8, t.u.i.r. in relazione all'art. 14 Direttiva 2003/48/CE, come recepito dall'art. 10 d.lgs. 18 aprile 2005, n. 84, dell'art. 169 t.u.i.r. e 53 Cost.



Censurano la sentenza impugnata nella parte in cui ha escluso la ricorrenza di una fattispecie di doppia imposizione, trattandosi di reddito non dichiarato in Italia ed essendo stata omessa la dichiarazione dei redditi prodotti all'estero.

4. I motivi, da esaminarsi congiuntamente, in quanto connessi sono fondati.

La questione controversa è 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 (*voluntary disclosure*) e se l'omessa restituzione si risolva in una doppia imposizione.

4.1. Al fine di disciplinare l'emersione ed il rientro dei capitali illecitamente detenuti all'estero da soggetti fiscalmente residenti in Italia, l'art. 1 legge 15 dicembre 2014, n. 186, ha introdotto nell'ordinamento interno la procedura di collaborazione volontaria (*voluntary disclosure*), mediante l'inserimento, degli artt. da 5-*quater* a 5-*septies* nel d.l. 28 giugno 1990, n. 167, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1990, n. 227. Più specificamente, per quanto di interesse nel presente giudizio, è stata riconosciuta ai soggetti residenti in Italia che detenevano, anche indirettamente o per interposta persona, attività e beni all'estero e che avevano omesso di rilevarli ai fini del monitoraggio fiscale, la possibilità di definire la propria posizione e di regolarizzare le violazioni commesse fino al 30 settembre 2014, presentando apposita richiesta nominativa di accesso alla procedura di collaborazione volontaria – entro il 30 settembre 2015 (termine prorogato al 30/11/2015 dall'art. 2 d.l. 30 settembre 2015, n. 153) – e versando, senza possibilità di compensazione, le dovute imposte e le sanzioni, rideterminate (queste ultime) in misura ridotta. Il pagamento del dovuto, nei termini previsti dalla procedura, comportava 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 conseguenza dell'introduzione delle disposizioni di cui alla legge n. 186 del 2014, i contribuenti che avevano subito il prelievo a titolo di Euroritenuta potevano 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).

4.2. L'Agenzia delle entrate – in sede di contraddittorio endoprocedimentale proprio della *voluntary disclosure* – ha 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.

La posizione dell'Ufficio (espressa altresì, nelle circolari n. 9/E 5 marzo 2015 e n. 21/E 20 luglio 2017) si fonda sull'assunto che nel caso della *voluntary disclosure*, i rimedi alla doppia imposizione seguono il paradigma dell'esenzione e del credito d'imposta previsti dall'art.165 t.u.i.r. e, dunque, non sono compatibili con la stessa poiché il modello del credito d'imposta sarebbe ostacolato dal fatto che le imposte sostitutive e le ritenute assolute all'estero non risultano correlate a redditi esposti in una dichiarazione fiscale, come richiesto dall'art. 165, comma 8, t.u.i.r.

I contribuenti, tra cui il dante causa delle ricorrenti, hanno aderito alle determinazioni del Fisco, nella consapevolezza di non avere ottenuto lo scomputo dell'Euroritenuta, come unica modalità per fruire



dei benefici premiali previsti dalla procedura in discorso. Successivamente, tuttavia, ne hanno chiesto il rimborso.

4.3. Per evitare le doppie imposizioni sui redditi prodotti all'estero da soggetti residenti l'art. 165 t.u.i.r. riconosce il credito d'imposta qualora ricorrano congiuntamente tre condizioni: la produzione di un reddito all'estero, il concorso del reddito prodotto all'estero alla formazione del reddito complessivo in Italia ed, infine, il pagamento di imposte estere a titolo definitivo.

4.4. La normativa in tema di *voluntary disclosure* e la disciplina di cui all'art.165 t.u.i.r., vanno coordinati con la direttiva 2003/48/CE del 3 giugno 2003 (successivamente abrogata con effetto dal 1° gennaio 2016 dalla direttiva 2015/2060/UE) recepita in Italia dal d.lgs. 18 aprile 2005, n.84, che ha disciplinato l'Euroritenuta (a propria volta abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2016 dall'art. 28, comma 1, legge 7 luglio 2016, n. 122, ma le cui disposizioni continuano a norma del comma 6 del medesimo articolo, le disposizioni di cui al presente articolo, continuano ad applicarsi con riguardo alla ritenuta alla fonte applicata nel 2016 e negli anni precedenti).

Simmetricamente, ha operato 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 stabiliva 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.

L'art.10, d.lgs. n.84 del 2015 allo scopo di eliminare la doppia imposizione che poteva derivare dall'applicazione della ritenuta alla fonte di cui all'articolo 11 della direttiva 2003/48/CE, prevedeva che, se gli interessi percepiti dal beneficiario effettivo residente nel territorio dello Stato erano stati assoggettati alla suddetta ritenuta, era riconosciuto un credito d'imposta determinato ai sensi dell'articolo 165



t.u.i.r. Prevedeva, altresì, che se l'importo della ritenuta era superiore all'ammontare del credito d'imposta determinato ai sensi dell'articolo 165 cit., ovvero nel caso in cui quest'ultimo non fosse applicabile, il beneficiario effettivo potesse chiedere il rimborso, rispettivamente, dell'eccedenza o dell'intera ritenuta; in alternativa, poteva utilizzare la modalità di compensazione prevista dall'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

4.5. Alla luce di tale normativa, deve ritenersi che, in caso di *voluntary disclosure*, 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.

4.5.1. La direttiva del 2003, in particolare con gli articoli 11 e 14, come risulta chiaro dalla piana lettura del 21° considerando, mira all'armonizzazione fiscale, sia pure molto settoriale in tema d'imposte dirette, rendendo neutrali i passaggi trans-frontalieri di redditi.

Nella direttiva, inclusi i «considerando», non si coglie alcuna distinzione tra imposizione diretta ordinaria, sostitutiva o speciale, il che si spiega proprio con l'intento di armonizzare in qualche modo un settore, quello dell'emersione dei redditi trans-frontalieri, rispetto una imposizione diretta assai variegata tra i paesi UE. Ciò si estende anche ai paesi a fiscalità «preferenziale» come la Svizzera (24° considerando), a sua volta paese «accordista» con UE e Italia, senza che le relative fonti bilaterali facciano alcuna eccezione; ciò non consente l'introduzione «pretoria» di alcuna distinzione, attese le rigorose regole interpretative dettate dalla convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, in particolare art. 31, §1. (cfr. Cass. 17/09/2019, n. 30347, Cass. 17/04/2019, n. 10706).

4.5.2. Se è vero che l'art.11 della direttiva riconosce il diritto al rimborso delle imposte assolute all'estero secondo la legislazione



nazionale, il riferimento deve intendersi a regole procedurali interne, non discriminatorie e non eccessive, non potendo queste ultime escludere in tutto il diritto al rimborso, come a configurare una sanzione indiretta, non rispondente a principi di adeguatezza e proporzionalità. Dunque, il fatto che la dichiarazione *contra se* del contribuente avvenga nell'ambito di una procedura di collaborazione volontaria – prevista da una normativa speciale ed agevolativa, che consente al contribuente di regolarizzare plurimi anni di imposta, usufruendo di un trattamento sanzionatorio più favorevole – non esclude a priori il rimborso della ritenuta pagata all'estero.

4.5.3. Il richiamo dell'art. 10 d.lgs. n.84 del 2005 va inteso come rivolto alle sole modalità di determinazione del credito d'imposta. Inoltre, lo stesso art.10, al secondo comma, 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 t.u.i.r. oppure nei casi in cui tale ultimo articolo non risulti applicabile, all'evidente fine di consentire pienamente, oltre i limiti dell'art.165 t.u.i.r., il rimborso dell'Euroritenuta.

4.5.4. L'inderogabilità della direttiva del 2003 (*self-executing* nei suoi principi generali e comunque attuata nel diritto interno senza rilevanti differenze), degli Accordi e delle Convenzioni, che rivestono, in questa materia, un ruolo di specificità e quindi di prevalenza logico-giuridica sulle norme fiscali interne, trova conferma nell'art.75 d.P.R. n.600 del 1973, ove si prevede che «nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia» e dell'art.169 t.u.i.r., per il quale le disposizioni dello stesso testo unico «si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione».



4.5.5. La circostanza che la disciplina delle nuove *voluntary disclosure* faccia salvo lo scomputo di talune ritenute estere costituisce indice della situazione di potenziale doppia imposizione pregiudizievole che viene a crearsi; né può dimenticarsi che lo Stato estero, quale mero *adiectus solutionis causa*, trattiene una modesta quota delle ritenute quale aggio per la riscossione e ne riversa la maggior parte allo Stato italiano, beneficiario effettivo. Pertanto, le fonti comunitarie, convenzionali e attuative interne, impongono un'applicazione delle norme interne (art.165 t.u.i.r., e disciplina della collaborazione volontaria) comunitariamente e convenzionalmente orientata.

In applicazione del principio comunitario del divieto di doppia imposizione, la normativa richiamata consente il riconoscimento del 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, venga sottoposto ad imposizione in Italia. Ciò è ancor più ragionevole, se si pensi che al contribuente, una volta presentata l'istanza introduttiva della procedura di collaborazione volontaria, non rimane che aderire incondizionatamente agli atti dell'Agenzia delle entrate come unica modalità per ottenere i benefici premiali in termini di riduzione delle sanzioni, previste dalla normativa in parola, in quanto l'attivazione del contraddittorio con l'amministrazione comporta l'impossibilità di usufruire della procedura agevolativa.

4.5.6. Non appare convincente il parallelo, pure prospettato al fine di negare la possibilità del rimborso, tra la *voluntary disclosure* e l'accertamento con adesione, che sarebbe intangibile una volta perfezionatosi.

L'art.5-*quater*, comma 1, lett.b), d.l. n.167 del 1990 richiama l'art.5 d.lgs. n.218 del 1997; tale richiamo, tuttavia, ha la sola finalità di individuare la procedura attraverso cui gli uffici dell'amministrazione



finanziaria gestiscono gli atti conseguenti alla collaborazione volontaria, senza che il legislatore abbia inteso ricondurre gli effetti di quest'ultima a quelli del d.lgs. n. 218 del 1997, attesa la profonda diversità dei due istituti (prima fra tutte il fatto che l'accertamento con adesione prevede una fase di contraddittorio e presuppone una verifica delle violazioni a carico del contribuente; elementi assenti nel caso della *voluntary disclosure*).

L'irretrattabilità, nel caso della *voluntary disclosure*, riguarda il contenuto della dichiarazione confessoria, cioè l'indicazione degli investimenti e delle le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, nei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione, unitamente ai documenti ed elementi necessari alla ricostruzione dei redditi connessi; essa non preclude al dichiarante di richiedere il rimborso dell'Euroritenuta precedentemente versata, in conformità con quanto previsto dalla normativa comunitaria in materia, così come attuata nell'ordinamento italiano dall'art.10 d.lgs. n.84 del 2005.

4.5.7. Significativo in tal senso appare il superamento, in tema di ravvedimento operoso, delle limitazioni previste dall'art.165 t.u.i.r. nella citata circolare n. 9/E del 5 marzo 2015, in cui la stessa Agenzia delle entrate ha sostenuto che il reddito oggetto di integrazione deve ritenersi dichiarato e, conseguentemente, al contribuente spetta la detrazione delle imposte pagate all'estero. In sostanza, ciò che rileva ai fini del riconoscimento del credito d'imposta è la circostanza che il contribuente abbia provveduto ad integrare la propria dichiarazione dei redditi per correggere errori od omissioni, mediante una successiva dichiarazione; ciò è analogo a quanto avviene con il meccanismo della *voluntary disclosure*.

4.6. Si deve conclusivamente ribadire il principio di diritto, già espresso dalla Corte, secondo cui in tema di procedura di



collaborazione volontaria (c.d. *voluntary disclosure*) 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 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 (Cass. 12/01/2023, nn. 804, 798, 753, 738 seguite da Cass. 13/01/2023, nn. 968, 975 e 977 e Cass. 16/01/2023, nn. 1002).

5. In conclusione, il ricorso va accolto, la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, decidendo nel merito, va accolto il ricorso originario del contribuente.

6. Sussistono giusti motivi per compensare le spese del doppio grado del giudizio di merito.

7. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

**P.Q.M.**



La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario del contribuente; compensa le spese del doppio grado del giudizio di merito; condanna l'Agenda delle entrate al pagamento in favore del ricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 1.600,00 per compensi, oltre il 15 per cento per spese generali, euro 200,00 per esborsi, iva e cap come per legge.

Così deciso in Roma, il 21 dicembre 2022.

Il Consigliere est.  
(Rosanna Angarano)

Il Presidente  
(Ettore Cirillo)

