

Allegato 2



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO

SEZIONE 19

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	LO MONACO	CARLO	Presidente e Relatore
☐	FARANDA	PIETRO VINCENZO	Giudice
☐	NAPOLEONE	FABIO	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1358/2019
spedito il 07/03/2018

- avverso DINIEGO RIMBORSO IRPEF-CRED.IMP. 2013
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

proposto dai ricorrenti:

difeso da:
CATONA ALESSANDRO
VIA MONTE ROSA 91 20149 MILANO MI

difeso da:
SATURNINO ANNUNZIATA
VIA MONTE ROSA 91 20149 MILANO MI

difeso da:
SETTEMBRE DAVIDE VITTORIO MARI
VIA MONTE ROSA 91 20149 MILANO MI

SEZIONE

N° 19

REG.GENERALE

N° 1358/2019

UDIENZA DEL

13/09/2019 ore 09:30

N°

111

PRONUNCIATA IL:

13/09/2019

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

20/01/2020

Il Segretario

[Signature]

La presente sentenza è
depositata in segreteria
il 23/01/2020



FATTI DI CAUSA

Con ricorso/reclamo ex art. 17 bis del D. Lgs. n. 546/1992 spedito alla Direzione Provinciale di Milano dell'Agenzia delle Entrate il 12.11.2018 il sig. Paolo Malatesta, con l'assistenza tecnica del Dr. Alessandro Catona, della Dr.ssa Annunziata Saturnino e dell'Avv. Davide Settembre, ha chiesto l'annullamento del silenzio rifiuto tenuto dalla medesima Agenzia su un'istanza di rimborso della complessiva somma di € 2.264,16, da lui presentata il 12.7.2018, relativa alle trattenute operategli dal "CREDIT SUISSE" e dalla "BANCA DELLO STATO DEL CANTON TICINO" nell'anno 2013 a titolo di imposta sui redditi da capitale e successivamente riversate allo Stato Italiano per effetto dell'accordo concluso fra l'U.E. e la Confederazione Elvetica il 29.12.2004, che ha esteso a quest'ultimo paese, "terzo", la disciplina in materia di tassazione dei redditi da risparmio già stabilita dalla Direttiva 2003/48/CE per gli stati membri (c.d. "euroritenuta").

Decorso infruttuosamente l'11.2.2019 il termine dilatorio previsto dal comma 9 della succitata norma, il ricorrente si è tempestivamente costituito in giudizio il 12.3.2019, depositando nella segreteria di questa Commissione Tributaria una copia del ricorso, attestata di conformità ex art. 22, comma 3, del D. Lgs. n. 546/1992, e un fascicolo contenente i documenti elencati in calce al ricorso stesso.

La suddetta Direzione dell'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio il 20.3.2019, depositando controdeduzioni in cui ha chiesto il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente alle spese del giudizio.

Quest'ultimo in data 25.7.2019 ha depositato una memoria illustrativa.

Alla pubblica udienza del 13.9.2019, uditi gli interventi dei rappresentanti delle parti, la causa è stata posta in decisione.

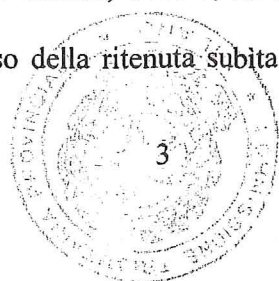
RAGIONI DELLA DECISIONE

Il ricorrente lamenta la violazione della Direttiva 2003/48/CE (in materia di "*tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi*") nella misura in cui il reddito di capitale prodotto dalle attività finanziarie da lui detenute in Svizzera nel 2003 - in rapporti bancari, peraltro, cointestati con la

- sarebbe stato assoggettato a doppia imposizione:

la prima volta allorquando l'imposta gli venne trattenuta dalle banche svizzere per riversarla allo Stato Italiano (garantendo l'anonimato del titolare, come previsto dal citato Accordo) e la seconda volta allorquando egli il 22.10.2015 aderì alla procedura di *Voluntary Disclosure* prevista dalla L. n. 186/2014, l'Agenzia delle Entrate liquidò in misura piena le imposte sul medesimo reddito da capitale ed egli pagò il 26.10.2016 l'intero importo così liquidato.

Una tale conseguenza sarebbe, a suo avviso, vietata dall'art. 14 della Direttiva 2003/48/CE (recepita in Italia dal D. Lgs. n. 84/2005, peraltro abrogato, a decorrere dall'1.1.2016, dall'art. 28, comma 1, della L. n. 122/2016, in conseguenza dell'abrogazione della predetta direttiva, a sua volta disposta dalla Direttiva 2015/2060 del 10 novembre 2015; va detto, però, che la norma abrogativa fa salvi tuttavia i principi giuridici che rilevano nella presente fattispecie), la quale, al comma 3, prevede l'eliminazione della doppia imposizione con il riconoscimento di un credito d'imposta in favore del contribuente doppiamente tassato, ovvero, in alternativa (ove ciò non fosse possibile), con il rimborso della ritenuta subita. Nel caso di specie il credito



d'imposta non sarebbe in capo a lui riconoscibile, come affermato dalla stessa Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa nella circolare n. 9/E del 5.3.2015, sicchè per eliminare la conseguenza vietata - cioè la doppia imposizione - non resterebbe che il riconoscimento del suo diritto al rimborso.

Replica l'Agenzia delle Entrate sostenendo che la c.d. "euroritenuta" sarebbe un'imposta autonoma e diversa da quella nazionale che colpisce i redditi da capitale, alla quale, dunque, si aggiungerebbe. Oltretutto, secondo l'art. 9 del D. Lgs. n. 84/2005, il contribuente avrebbe potuto chiederne la non applicazione disvelando allo Stato Italiano la detenzione di capitali all'estero e pagando in Italia le imposte sui redditi dagli stessi prodotti previste dalla legislazione nazionale, cosa che però il ricorrente non ha fatto, preferendo mantenere l'anonimato. In sostanza, secondo l'Agenzia, l'"euroritenuta" sarebbe quasi una sorta di tassa sull'anonimato dei capitali detenuti all'estero.

Inoltre, osterebbe all'accoglimento della domanda il disposto dell'art. 165, comma 8, del T.U.I.R., il quale, nel disciplinare il *"Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero"*, prevede che *"La detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata"*.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, infine, la Direttiva 2003/48/CE (e, conseguentemente, l'Accordo con la Confederazione Elvetica) prevedeva che solo il 75% delle somme trattenute ai percettori di reddito da capitale all'estero che avevano optato per la tassazione in forma anonima venisse trasferito allo stato di residenza, di talchè l'eventuale accoglimento della domanda determinerebbe a carico dello Stato l'esborso di una somma maggiore rispetto a

quella riscossa.

Così riassunti i termini della questione, il ricorso risulta parzialmente fondato. Non può essere infatti posto in dubbio - e per vero non lo fa convintamente neppure l'Agenzia delle Entrate - che il c.d. "presupposto d'imposta", cioè la ricchezza colpita dall'imposizione fiscale, delle trattenute operate al contribuente dalle banche svizzere e quello dell'imposta sostitutiva ex art. 18 del T.U.I.R. liquidata dall'Agenzia delle Entrate nell'"invito a comparire per l'instaurazione del contraddittorio" n. T9DI12L19451 sia lo stesso, essendo in entrambi i casi rappresentato dal reddito prodotto dal capitale detenuto all'estero. Se si fosse voluto in qualche modo tassare il semplice beneficio dell'anonimato, che sarebbe il presupposto alternativamente ipotizzato per l'"euroritenuta", non si sarebbe dovuto precisare (più volte) nella Direttiva e nell'Accordo istitutivi che essi trattavano della *"tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi"*.

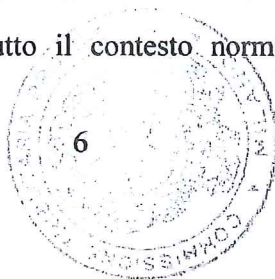
Che sul piano economico le due imposte in esame (quella estera e quella nazionale) colpiscano entrambe la stessa ricchezza non può, dunque, ragionevolmente disconoscersi.

Conseguentemente, operano tanto l'art. 14 della succitata Direttiva CE, il quale al comma 1 prevede 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'articolo 11"*, ripreso nel contenuto dall'art. 9 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" in G.U.U.E. del 29.12.2004, sia, sul versante nazionale, l'art. 10 del D. Lgs. n. 84/2005 (che, seppur abrogato come già ricordato, continua ad applicarsi con riguardo alle ritenute alla fonte applicate nel 2016 e negli anni precedenti, come previsto dall'art. 28, comma 6, della L. n. 122/2016) e comunque, in via generale, l'art. 163 del T.U.I.R., che recita *"La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi"*.

Non è, infatti, convincente la tesi ripresa dall'Agenzia delle Entrate da una sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (peraltro superata da diverse altre sentenze successive di segno nettamente contrario della stessa Commissione, quali, ad esempio, la n. 4847/2019 e la 5267/2019, nonché dalla sentenza n. 9137/2019 della Commissione Tributaria Regionale della Campania - Sez. Salerno e dalla sentenza n. 1423/2019 della Commissione Tributaria Regionale della Liguria, per limitarsi a quelle di secondo grado) secondo cui la c.d. "euroritenuta" avrebbe una non meglio precisata *"funzione di limitazione dei benefici dell'evasione fiscale, non sostituendosi, ma aggiungendosi alle imposte dovute all'estero"* (semmai in Italia - n.d.c.) *"per i redditi da prodotti finanziari ivi prodotti"*; tale asserita funzione, vagamente "punitiva" dell'evasione fiscale, però, non emerge da alcun dato giuridico positivo.

Al contrario, basta leggere le norme istitutive della c.d. "euroritenuta" (art. 11 della Direttiva 2003/48/CE e art. 1 del succitato Accordo U.E. - Confederazione Elvetica), e tutto il contesto normativo in cui esse sono



inserite, per verificare che il presupposto della *"ritenuta alla fonte"* che veniva operata è sempre e soltanto il pagamento degli interessi sui capitali detenuti all'estero (anche se costituiti da azioni, obbligazioni, fondi di investimento, polizze, ecc.), cioè a dire esattamente lo stesso dell'imposta sostitutiva prevista dall'art. 18 del T.U.I.R., nella fattispecie liquidata dall'Agenzia delle Entrate nel surrichiamato "invito a comparire" e pagata dal ricorrente nel 2016-.

Né quest'assoluta evidenza ed il conseguente obbligo di restituzione dell'imposta duplicata possono essere sovvertiti dal disposto dell'art. 165 del T.U.I.R. che, prevedendo una detrazione dalle imposte dovute in Italia per redditi prodotti all'estero delle imposte già ivi pagate a titolo definitivo sui medesimi redditi, limita l'istituto al caso di redditi inseriti nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui il reddito è prodotto, atteso che nel caso di specie l'oggetto della domanda giudiziale non è affatto questa detrazione, istituto tipico della nostra legislazione nazionale previsto effettivamente solo per la diversa ipotesi di redditi prodotti da capitali detenuti all'estero e dichiarati al fisco italiano, bensì la restituzione di un'imposta obiettivamente duplicata, in quanto applicata relativamente al periodo d'imposta 2013 sempre sullo stesso reddito (quello prodotto da quell'unico capitale detenuto all'estero) e pagata sia nel 2013 in Svizzera, sia nel 2016 in Italia.

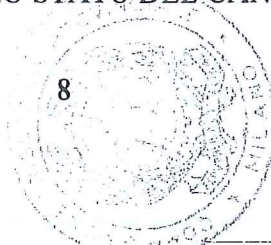
Non è comunque irrilevante sulla questione il fatto che la stessa Agenzia delle Entrate, nella succitata circolare n. 9/E del 5.3.2015, che tratta diffusamente dell'istituto della detrazione previsto dall'art. 165 del T.U.I.R., al punto 3.4 (intitolato *"Omessa dichiarazione redditi prodotti all'estero - art. 165, comma 8, del TUIR"*) affermi che *"la disposizione in commento deve essere coordinata*



con l'articolo 2, comma 8, del citato D.P.R. 322 del 1998 che prevede la possibilità per il contribuente di integrare la dichiarazione dei redditi per correggere errori od omissioni, mediante una successiva dichiarazione..." - il che è esattamente quello che avviene con la c.d. *Voluntary Disclosure* - e concluda che "In questo caso, il reddito oggetto di integrazione deve ritenersi, comunque, dichiarato e conseguentemente al contribuente spetta la detrazione delle imposte pagate all'estero".

Orbene, se la detrazione è una misura volta all'eliminazione della "doppia imposizione", pacificamente vietata dalla disciplina sovranazionale (prevalente in ogni caso sull'ordinamento interno), e se la stessa finalità verrebbe a realizzarsi con la restituzione di una delle due imposte pagate per lo stesso titolo, non si vede perché questo secondo strumento non dovrebbe essere legittimo, al pari dell'altro, una volta che il reddito prodotto all'estero è stato, anche se tardivamente, dichiarato al fisco italiano, sia pur nella peculiare forma prevista dalla L. n. 186/2014 (che ha integrato le disposizioni del D.L. n. 167/1990).

Va infine chiarito che la richiesta per cui qui è causa non riguarda una porzione dell'imposta sostitutiva pagata in adesione all'invito del 2016 successivo alla *Voluntary Disclosure*, in quanto il contribuente ha spontaneamente aderito alla procedura di collaborazione volontaria, così rendendo definitiva e irretrattabile la sua posizione per gli anni in contestazione, né tende alla modifica dei relativi atti divenuti ormai definitivi, perché in quel caso la domanda sarebbe inammissibile, ma concerne le trattenute operategli nel 2013 dal "CREDIT SUISSE" e dalla "BANCA DELLO STATO DEL CANTON TICINO" in forza



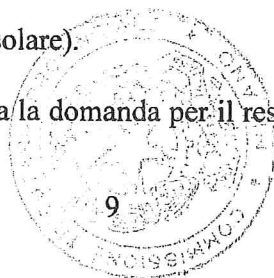
dell'art. 1 del richiamato Accordo U.E. - Confederazione Elvetica e riversate allo Stato Italiano.

Tali trattenute sono nella specie puntualmente documentate dagli estratti conto delle suindicate banche che il ricorrente ha allegato al suo ricorso e che l'Agenzia resistente non ha minimamente contestato in punto di fatto, con le conseguenze sul piano probatorio di cui all'art. 115 c.p.c.-.

Va però considerato che, come esattamente rilevato dall'Agenzia resistente, secondo l'art. 8 dell'Accordo, intitolato *"Ripartizione del gettito fiscale"*, *"La Svizzera trattiene il 25% del gettito generato dalla ritenuta prevista dal presente accordo e trasferisce il 75% di tale gettito allo Stato membro di residenza del beneficiario effettivo"*, sicchè lo Stato Italiano (non è invero chiaro se l'Agenzia delle Entrate o una sua altra articolazione) ha effettivamente riscosso non tutte le somme trattenute al contribuente, pari nella specie ad € 2.264,16, bensì il 75% di esse, cioè a dire € 1.698,12-.

Per le suesposte ragioni, in parziale accoglimento del ricorso, l'Agenzia delle Entrate resistente, quale rappresentante generale per la fiscalità dello Stato Italiano, va condannata a restituire al ricorrente, la predetta somma di € 1.698,12, maggiorata degli interessi legali a far data dall'1.7.2014 fino alla data del pagamento, dato che il comma 2 del succitato art. 8 prevede che il trasferimento delle ritenute viene effettuato per ogni anno, in un unico versamento, *"al più tardi entro i sei mesi successivi al termine dell'anno fiscale in Svizzera"* ("anno fiscale" svizzero che deve ragionevolmente presumersi come coincidente con l'anno solare).

Non può invece essere accolta la domanda per il residuo 25%, stante che in tal



caso si determinerebbe effettivamente un indebito depauperamento dello Stato Italiano, fermo restando che, ove ne ritenga sussistenti i presupposti (l'eventuale pagamento di un'altra imposta per lo stesso titolo là), il contribuente avrà la facoltà di chiederne la restituzione alla Confederazione Elvetica che lo ha trattenuto.

In considerazione della parziale soccombenza e della complessità e fluidità della materia, su cui non vi sono ancora orientamenti giurisprudenziali univoci, né pronunce di legittimità, sussistono le condizioni di legge per disporre l'integrale compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

la Commissione, in parziale accoglimento del ricorso, dichiara dovuto il chiesto rimborso nella misura di € 1.698,12 oltre interessi legali dall'1.7.2014 al soddisfo, condannando l'Agenzia delle Entrate al relativo pagamento e compensando integralmente le spese di lite.

Così deciso in Milano, nella camera di consiglio del 13 settembre 2019-.

Il Presidente - Relatore

